

II

(Nelegislativní akty)

ROZHODNUTÍ

ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2017/1283

ze dne 30. srpna 2016

o státní podpoře SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) poskytnuté Irskem ve prospěch společnosti Apple

(oznámeno pod číslem C(2016) 5605)

(Pouze anglické znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek v souladu s výše uvedenými ustanoveními ⁽¹⁾, a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

- (1) Dopisem ze dne 12. června 2013 požádala Komise Irsko o informace o jeho praxi v oblasti daňových rozhodnutí ⁽²⁾. Komise požadovala zejména informace o veškerých daňových rozhodnutích poskytnutých Irskem ve prospěch společností skupiny Apple, a to společnosti Apple Operations International (dále jen „AOI“), společnosti Apple Sales International (dále jen „ASI“) a společnosti Apple Operations Europe (dále jen „AOE“). Komise rovněž žádala předložení ilustrativního seznamu (s nejméně pěti příklady) společností sídlících v Irsku nebo stálých provozoven zahraničních společností, které měly prospěch z daňových rozhodnutí u podobných činností vykonávaných v Irsku.
- (2) Dopisem ze dne 9. července 2013 předalo Irsko Komisi požadované informace. Irsko ve svém dopisu uvedlo, že irská daňová správa „Irish Revenue“ (dále jen „irský daňový orgán“) vydala společnostem, které v Irsku nesídlí, daňová rozhodnutí v souvislosti s přiřazováním zisku jejich irské pobočce v devíti případech. Tyto případy zahrnovaly těchto devět společností: společnost [A] ^(*), společnost [B], společnost [C1], společnost [D], společnost [E], společnost [F], společnost [G1], společnost [G2] a společnost [G3].
- (3) Dopisem ze dne 26. srpna 2013 si Komise vyžádala daňová rozhodnutí vydaná irským daňovým orgánem těmto devíti společnostem. Vyžádala si rovněž všechna daňová rozhodnutí vydaná irským daňovým orgánem v letech 2010, 2011 a 2012. Dne 25. září 2013 předložilo Irsko daňová rozhodnutí vydaná devíti společností a rovněž daňová rozhodnutí vydaná v letech 2010, 2011 a 2012, přičemž poslední zmíněná rozhodnutí obsahovala malý počet předběžných posouzení převodních cen, a to včetně dvoustranných.

⁽¹⁾ Úř. věst. C 369, 17.10.2014, s. 22.⁽²⁾ Irsko používá ve svých podáních místo pojmu „daňová rozhodnutí“ pojem „předběžná stanoviska“. Pro účely tohoto rozhodnutí a zajištění souladu s rozhodnutím o zahájení řízení bude Komise používat pojem „daňová rozhodnutí“. V zásadě jsou oba pojmy stejné.^(*) Části tohoto textu jsou redigovány tak, aby nedošlo ke zveřejnění důvěrných informací; tyto části jsou uvedeny v hranatých závorkách.

- (4) Dopisem ze dne 21. října 2013 požádala Komise Irsko o poskytnutí daňových rozhodnutí vydaných irským daňovým orgánem v roce 1991 a 2007 ve prospěch společností ASI a AOE a všech zásadních podkladů na podporu žádostí o získání těchto rozhodnutí, které byly podány irskému daňovému orgánu, a zejména podkladových zpráv daňových poradců těchto společností. Komise rovněž požádala o informace týkající se všech společností skupiny Apple, které jsou daňovými rezidenty v Irsku, včetně všech platných daňových rozhodnutí a daňových přiznání těchto společností skupiny Apple v Irsku za roky 2010, 2011 a 2012. Dne 21. listopadu 2013 předložily irské orgány požadované informace včetně daňových rozhodnutí z let 1991 a 2007 vydaných ve prospěch společností ASI a AOE a daňových přiznání devíti společností uvedených v 2. bodě odůvodnění.
- (5) Dopisem ze dne 24. ledna 2014 požádala Komise o vysvětlení daňových rozhodnutí poskytnutých Irskem dne 25. září 2013. Komise rovněž požádala Irsko, aby poskytlo všechna daňová rozhodnutí o přiřazení zisku vydaná od roku 2004 a všechna stále platná daňová rozhodnutí vydaná před tímto rokem a také všechny podstatné podklady na podporu těchto rozhodnutí.
- (6) Dne 6. března 2014 poskytlo Irsko dodatečná daňová rozhodnutí o přiřazení zisku, která se týkala společností, jejichž žádosti řešilo oddělení irského daňového orgánu s názvem „Large Cases Division“ (oddělení pro velké případy). Irsko poskytlo daňová rozhodnutí, kopii korespondence, kterou Irsko obdrželo od společnosti nebo jejího daňového poradce a na níž je žádost o rozhodnutí založena, a kopii odpovědi irského daňového orgánu. Informace byly poskytnuty u deseti společností: společnost [H], společnost [I], společnost [C2], společnost [J], společnost [K], společnost [D], společnost [L], společnost [M], společnost [N] a společnost [O] ⁽³⁾. Irsko dále uvedlo, že informace týkající se společnosti [K] byly zahrnuty do předchozí odpovědi.
- (7) Dopisem ze dne 7. března 2014 informovala Komise Irsko, že provádí šetření, zda daňová rozhodnutí vydaná irským daňovým orgánem v roce 1991 a 2007 ve prospěch společností ASI a AOE nepředstavují novou podporu, a vyzvala irské orgány, aby se vyjádřily ke slučitelnosti takové podpory. Komise s uvedením, že si již vyžádala všechny zásadní podklady na podporu těchto daňových rozhodnutí dopisem ze dne 21. října 2013, vyzvala Irsko, aby poskytlo případné doplňující informace související s daňovým režimem schváleným těmito rozhodnutími a rovněž daňová přiznání společností skupiny Apple v Irsku. Dne 25. března 2014 předložilo Irsko daňová přiznání společností ASI a AOE za roky 2004 až 2010.
- (8) Dopisy ze dne 1. a 28. května 2014 vyjádřily irské orgány obavu, že by během diskusí mezi Komisí a Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) mohlo dojít ke zveřejnění důvěrných informací daňového poplatníka. Dopisem ze dne 6. června 2014 Komise odpověděla na tyto obavy vysvětlením, že diskuse mezi Komisí a OECD jsou obecné povahy a že OECD nebyly sděleny žádné důvěrné informace daňového poplatníka.
- (9) Dne 11. června 2014 přijala Komise v souladu s čl. 108 odst. 2 Smlouvy rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení ohledně daňových rozhodnutí z roku 1991 a 2007, která vydal irský daňový orgán ve prospěch společností ASI a AOE, s odůvodněním, že tato rozhodnutí by mohla představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“).
- (10) Dopisem ze dne 5. září 2014 předložilo Irsko své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení.
- (11) Dne 17. října 2014 bylo rozhodnutí o zahájení řízení zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ⁽⁴⁾ a zúčastněné strany byly vyzvány, aby předložily své připomínky k vyšetřování Komise. Komise obdržela připomínky od společnosti Apple dopisem ze dne 17. listopadu 2014. K těmto připomínkám byla přiložena *ad hoc* zpráva o přiřazování zisku vypracovaná jejím daňovým poradcem [daňový poradce společnosti Apple] (dále jen „*ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple]“). Připomínky rovněž předložila sdružení Ibex ⁽⁵⁾ a Oxfam a několik obchodních organizací předložilo společný dopis ⁽⁶⁾.
- (12) Dne 9. ledna 2015 proběhlo jednání mezi útvary Komise a zástupci společnosti Apple, během něhož společnost Apple vysvětlila Komisi svou novou organizační strukturu v Irsku. V návaznosti na jednání ze dne 9. ledna 2015 předložila společnost Apple Komisi e-mailem ze dne 19. ledna 2015 shrnutí klíčových prvků restrukturalizace [...] společnosti Apple v Irsku.

⁽³⁾ Vzhledem k tomu, že některá poskytnutá daňová rozhodnutí byla vydána společností stejné skupiny, patří devět společností uvedených v 2. bodě odůvodnění a deset společností uvedených v 6. bodě odůvodnění ke čtrnácti různým nadnárodním skupinám.

⁽⁴⁾ Úř. věst. C 369, 17.10.2014, s. 22.

⁽⁵⁾ Obchodní a zaměstnavatelské sdružení organizací sídlících v Irsku.

⁽⁶⁾ Tato obchodní sdružení a signatáři společného dopisu jsou: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SofTEC), Tech America, TechNet.

- (13) Dne 30. ledna 2015 a 11. března 2015 předložilo Irsko svá vyjádření k připomínkám třetích stran, které Komise obdržela v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení.
- (14) Dopisem ze dne 4. února 2015 požádala Komise Irsko o jeho stanovisko k nové organizační struktuře společnosti Apple v Irsku a rovněž o veškerou písemnou korespondenci mezi irským daňovým orgánem a společností Apple ohledně této nové organizační struktury. Irsko odpovědělo na tuto žádost dopisem ze dne 25. února 2015 a poskytlo požadovanou písemnou korespondenci a zápisy z telefonní konference, která proběhla dne 11. prosince 2014 mezi irským daňovým orgánem a společností Apple. Irsko navíc požádalo Komisi o další upřesnění některých aspektů jejího vyšetřování v souvislosti s daňovými rozhodnutími z roku 1991 a 2007, které se podle Irska zřejmě zakládá na nesprávném pochopení použitelných vnitrostátních právních předpisů ze strany Komise.
- (15) Dopisem ze dne 5. března 2015 zaslala Komise Irsku žádost o informace, která se týkala informací ohledně výnosů z úroků uváděných ve finančních účtech společností ASI a AOE a rozdělování tohoto příjmu v rámci společností ASI a AOE. Komise dále požadovala informace o správě licencí na využívání duševního vlastnictví v držení společností ASI a AOE za účelem pořizování, výroby, prodeje a distribuce produktů Apple mimo oba americké kontinenty (dále jen „licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple“) a zda do takové správy byli zapojeni zaměstnanci skupiny Apple. Irsko odpovědělo dopisem ze dne 15. dubna 2015, v němž poskytlo všechny požadované informace včetně příloh předložené společností Apple. Ve druhém dopisu zasláném ve stejný den vyjádřilo Irsko souhlas s jednáním s Komisí.
- (16) Dne 17. dubna 2015 zaslala Komise Irsku dopis s odpovědí na žádost Irska ze dne 25. února 2015 o ujasnění některých aspektů jejího vyšetřování v souvislosti s daňovými rozhodnutími z roku 1991 a 2007 (dále jen „dopis ze dne 17. dubna 2015“). Komise požádala Irsko, aby zaslalo kopii tohoto dopisu společnosti Apple.
- (17) Dne 22. dubna 2015 proběhlo jednání mezi útvary Komise a společností Apple. Na jednání, které bylo zaměřeno na přiřazování zisku v rámci společností ASI a AOE, bylo Irsko přítomno.
- (18) E-mailem ze dne 23. dubna 2015 vyzvala Komise společnost Apple, aby zaslala své připomínky k dopisu ze dne 17. dubna 2015. Komise dále požádala společnost Apple o poskytnutí zápisů z jednání správní rady společnosti ASI za stejné období, za jaké byly předtím poskytnuty zápisy z jednání správní rady společnosti AOE.
- (19) Na dopis ze dne 17. dubna 2015 odpověděly Irsko a společnost Apple dopisy ze dne 4. května 2015. Dne 7. května 2015 byl dopis společnosti Apple předán Irsku k vyjádření.
- (20) Dne 7. května 2015 proběhlo jednání mezi útvary Komise a Irskem.
- (21) Dne 20. května 2015 předložilo Irsko své připomínky k vyjádření společnosti Apple k dopisu ze dne 17. dubna 2015.
- (22) Dne 27. května 2015 předložila společnost Apple v reakci na e-mail Komise ze dne 23. dubna 2015 všechny zápisy z jednání správních rad jak společnosti ASI, tak společnosti AOE a jejich usnesení za požadované období.
- (23) E-mailem ze dne 9. července 2015 zaslala Komise Irsku návrh zápisu z jednání ze dne 7. května 2015 a vyzvala Irsko, aby zápis schválilo nebo navrhlo jeho změny.
- (24) Dne 17. července 2015 odpovědělo Irsko na e-mail Komise ze dne 9. července 2015 sdělením, že návrh zápisu nepovažuje za přesný ani vyčerpávající záznam jednání ze dne 7. května 2015. Irsko předložilo své připomínky k jednání a zopakovalo argumenty vyjádřené v jeho dopisu ze dne 4. května 2015. Irsko dále připojilo stanovisko pana Johna D. Cooka (dále jen „stanovisko pana Cooka“). Komise odpověděla na dopis Irska ze dne 17. července 2015 dopisem ze dne 28. července 2015.
- (25) Dopisem ze dne 14. srpna 2015 předložilo Irsko své připomínky k zápisu z jednání ze dne 7. května 2015.

- (26) Dopisem ze dne 7. září 2015 předložila své připomínky k zápisu z jednání ze dne 7. května 2015 společnost Apple. Společnost Apple rovněž předložila stanovisko vypracované profesorem [poradce společnosti Apple] (dále jen „stanovisko [poradce společnosti Apple]“).
- (27) Dopisem ze dne 11. listopadu 2015 požádala Komise Irsko o další objasnění ohledně činností společností ASI a AOE a společnosti Apple Distribution International (dále jen „společnost ADI“), aby lépe porozuměla funkcím, které vykonávají ústředí společností ASI a AOE a jejich irské pobočky, a rizikům, která nesou.
- (28) Po několika výměnách dopisů mezi Irskem a Komisí dne 25. listopadu 2015, 27. listopadu 2015 a 2. prosince 2015 ohledně rozsahu žádosti o informace a lhůty na odpověď poskytlo Irsko část požadovaných informací dopisem ze dne 8. prosince 2015. V něm Irsko rovněž uvedlo, že chybějící informace budou poskytnuty později a že společnost Apple pracuje na shromáždění požadovaných informací. Ve stejném dopisu vyjádřilo rovněž své znepokojení ze způsobu, jakým vyšetřování probíhá.
- (29) Dne 21. ledna 2016 proběhlo jednání mezi výkonným ředitelem společnosti Apple Inc. (dále jen „výkonný ředitel společnosti Apple“) panem Cookem a komisařkou pro hospodářskou soutěž paní Vestagerovou, jehož se účastnilo také Irsko. Dopisem ze dne 25. listopadu 2016 poskytl výkonný ředitel společnosti Apple další objasnění ohledně bodů, které přednesla společnost Apple během jednání dne 21. ledna 2016. Komisařka pro hospodářskou soutěž odpověděla na tento dopis dopisem ze dne 29. února 2016.
- (30) V reakci na žádost Komise ze dne 11. listopadu 2015 poskytlo Irsko doplňující informace dopisem ze dne 29. ledna 2016.
- (31) Dopisem ze dne 17. února 2016 vyjádřilo Irsko opět své znepokojení ze způsobu, jakým vyšetřování probíhá, a uvedlo, že se domnívá, že Komise porušila pravidla nestranného řízení a práva na obhajobu.
- (32) Dopisem ze dne 18. února 2016 předložila společnost Apple doplňující vysvětlení ohledně bodů přednesených na jednání dne 21. ledna 2016. Společnost Apple rovněž předložila aktualizovanou verzi *ad hoc* zprávy [daňového poradce společnosti Apple], která byla předložena dne 17. listopadu 2014 jako součást jejích připomínek k rozhodnutí o zahájení řízení (dále jen „druhá *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple]“). Společnost Apple v tomto dopisu uvedla, že tomu rozumí tak, že rozhodnutí o zahájení řízení zpochybňuje přiřazování zisku irským pobočkám společností ASI a AOE.
- (33) Dopisem ze dne 18. února 2016 předložilo Irsko nevyžádanou *ad hoc* zprávu o přiřazování zisku vypracovanou společností Pricewaterhouse Cooper (dále jen „*ad hoc* zpráva PwC“), která podle Irska podporuje jeho názor, že přiřazování zisku irským pobočkám společností ASI a AOE schválené irským daňovým orgánem v podobě daňových rozhodnutí z roku 1991 a 2007 je v pořádku.
- (34) Dopisem ze dne 8. března 2016 požádala Komise [...] o některé doplňující [...] informace [...]. Komise rovněž reagovala na obavy vyjádřené Irskem dne 17. února 2016 ohledně rozsahu vyšetřování s vysvětlením, že předmět vyšetřování spočívá v přezkumu, zda přiřazování zisku irským pobočkám společností ASI a AOE schválené daňovými rozhodnutími z roku 1991 a 2007 vedlo ke státní podpoře.
- (35) Dne 14. března 2016 zaslala společnost Apple [...] další dopis, v němž vyjádřila [...] obavy ohledně nestrannosti řízení. Komise odpověděla na tento dopis dne 20. dubna 2016 a kopii své odpovědi zaslala Irsku. Na dopis Komise ze dne 20. dubna 2016 odpověděla společnost Apple Komisi dopisem ze dne 6. května 2016. Komise odpověděla na dopis ze dne 6. května 2016 dopisem ze dne 22. července 2016, jehož kopii zaslala Irsku. Na dopis Komise ze dne 22. července 2016 odpověděla společnost Apple Komisi dopisem ze dne 24. srpna 2016, v němž vyjádřila své obavy ohledně nestrannosti řízení.
- (36) Dne 23. března 2016 zaslalo Irsko Komisi dva dopisy. Ve svém prvním dopisu poskytlo Irsko část informací, které Komise požadovala ve svém dopisu ze dne 8. března 2016, a oznámilo, že zbývající informace poskytne dne 22. dubna 2016. Ve svém druhém dopisu Irsko opět vyjádřilo své obavy ohledně nestrannosti řízení.
- (37) Dopisem ze dne 22. dubna 2016 předložilo Irsko dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna 2016, čímž poskytlo Komisi informace na základě její žádosti o informace ze dne 11. listopadu 2015 a [...] ze dne 8. března 2016.

- (38) Dne 24. května 2016 poskytlo Irsko další informace jako doplněk svého podání ze dne 22. dubna 2016. Tyto informace spočívaly v zápisech z jednání správních rad společností ASI a AOE, které nebyly předtím dodány.

2. SKUTKOVÝ A PRÁVNÍ RÁMEC

- (39) Toto rozhodnutí se týká dvou daňových rozhodnutí vydaných irským daňovým orgánem dne 29. ledna 1991 a dne 23. května 2007 ve prospěch společností ASI a AOE (dále jen „sporná daňová rozhodnutí“). Spornými daňovými rozhodnutími se schvalují metody, jakými společnosti ASI a AOE mají přiřadit zisk svým irským pobočkám. Sporná daňová rozhodnutí umožňují společností ASI a AOE určit výši jejich roční povinnosti ke korporační dani, již mají platit v Irsku, použitím metod přiřazení zisku schválených irským daňovým orgánem v těchto rozhodnutích. Rozhodnutí z roku 1991 platilo do roku 2007, kdy bylo nahrazeno rozhodnutím z roku 2007. Rozhodnutí z roku 2007 platilo až do zavedení nové organizační struktury společnosti Apple v Irsku. Podle informací poskytnutých společností Apple bylo posledním účetním obdobím, na které se vztahuje rozhodnutí z roku 2007, účetní období roku 2014, které skončilo dne 27. září 2014.

2.1. PŘÍJEMCI SPORNÝCH DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ

2.1.1. SKUPINA APPLE

- (40) Skupina Apple se skládá ze společnosti Apple Inc. a všech společností kontrolovaných společností Apple Inc. (dále jen souhrnně „společnost Apple“). Společnost Apple sídlí ve Spojených státech amerických (dále jen „USA“).
- (41) Společnost Apple vyvíjí, vyrábí a uvádí na trh mobilní komunikační zařízení a nosiče, osobní počítače a přenosné digitální hudební přehrávače. Prodává různý související software, služby, periferní zařízení, síťová řešení a digitální obsah a aplikace od třetích stran. Společnost Apple prodává své produkty po celém světě prostřednictvím vlastních maloobchodů, on-line obchodů a přímého prodeje a rovněž prostřednictvím třetích stran, jako jsou provozovatelé mobilních telefonních sítí, velkoobchodníci, maloobchodníci a distributoři s přidanou hodnotou. Společnost Apple dále prodává prostřednictvím svých maloobchodů a on-line obchodů širokou škálu produktů třetích stran kompatibilních s produkty Apple, včetně aplikačního softwaru a různých doplňků a periferních zařízení.
- (42) Společnost Apple prodává po celém světě spotřebitelům, podnikům a vládám. Společnost Apple spravuje své podnikání především na zeměpisném základě. Zeměpisné segmenty vykazování jsou Amerika, Evropa ⁽⁷⁾, Japonsko, tzv. Velká Čína a zbytek Asie a Tichomoří.
- (43) V roce 2015 dosáhla společnost Apple celosvětově čistých tržeb z prodeje ve výši 233,7 miliardy USD a čistého zisku ve výši 53,4 miliardy USD ⁽⁸⁾. K 26. září 2015 držela společnost Apple prostřednictvím zahraničních dceřiných společností částku 186,9 miliardy USD v hotovosti, ekvivalentech hotovosti a obchodovatelných cenných papírech ⁽⁹⁾. Tato částka odpovídá v převážné míře zahraničním ziskům, které nebyly předmětem zdanění ⁽¹⁰⁾.
- (44) Celosvětové podnikání společnosti Apple je strukturováno na základě klíčových funkčních oblastí, které jsou centrálně spravovány a řízeny ze Spojených států vedoucími pracovníky působícími v americkém Cupertino. Klíčové funkční oblasti ve společnosti Apple jsou: výzkum a vývoj (dále jen „VaV“), marketing, provoz, prodej a všeobecné činnosti a správa.

2.1.2. STRUKTURA SPOLEČNOSTI APPLE V IRSKU

- (45) Skupina Apple zahrnuje společnosti zapsané v obchodním rejstříku v Irsku. V rámci společností skupiny Apple zapsaných v obchodním rejstříku v Irsku lze rozlišovat mezi společnostmi zapsanými v obchodním rejstříku v Irsku, které jsou v Irsku rovněž daňovými rezidenty, jako jsou společnosti ADI, Apple Operations a Apple Sales Ireland, a společnostmi, které jsou sice zapsány v obchodním rejstříku v Irsku, ale nejsou zde daňovými rezidenty, jako jsou společnosti AOI, ASI a AOE.

⁽⁷⁾ Segment Evropa zahrnuje vedle evropských zemí rovněž Střední východ, Indii a Afriku a dále je souhrnně označován jako „region EMEA“.

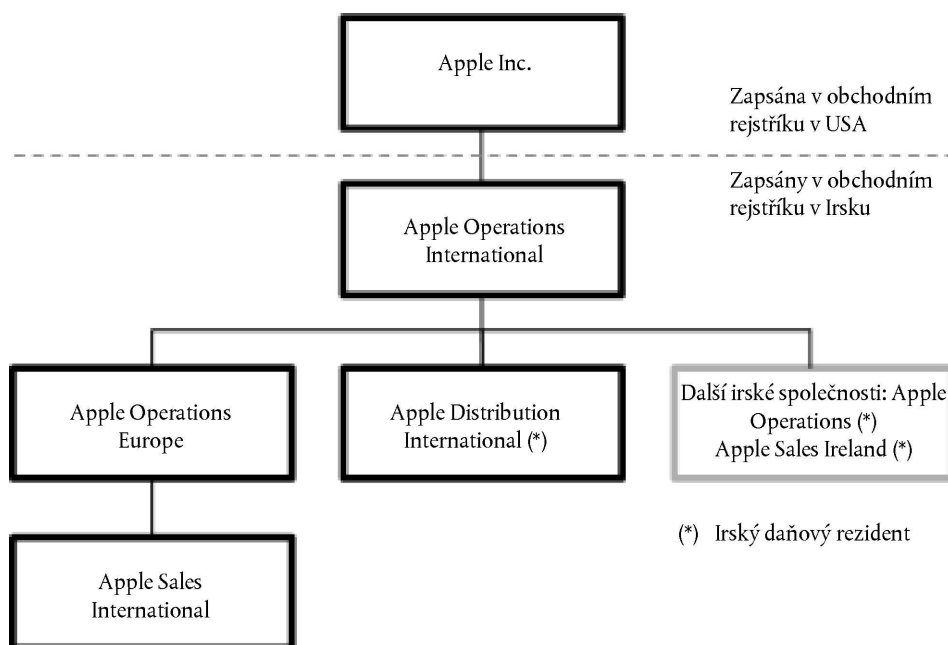
⁽⁸⁾ Konec účetního a daňového období dne 26. září 2015. Daňové období společnosti Apple má 52 či 53 týdnů a končí poslední sobotu měsíce září.

⁽⁹⁾ Veřejné finanční účty společnosti Apple Inc. neupřesňují, které dceřiné společnosti mají v držení tuto hotovost, ekvivalenty hotovosti a obchodovatelné cenné papíry.

⁽¹⁰⁾ Viz poznámka č. 5 k výroční zprávě společnosti Apple za rok 2015 (K-10 – veřejný dokument Komise pro cenné papíry a burzu), podle níž „v zásadě všechny nerozdělené mezinárodní zisky [společnosti Apple] určené k časově neomezenému opětovnému investování do činností mimo Spojené státy byly vytvořeny dceřinými společnostmi zřízenými v Irsku“. Společnost Apple si ve svých účtech vytváří rezervu na možné budoucí zdanění části těchto zisků.

- (46) Ze společností skupiny Apple, které jsou zapsány v obchodním rejstříku v Irsku, jsou zde daňovými rezidenty a mají zde zaměstnance, byla společnost ADI smluvně pověřena společností ASI zajištěním distribuce produktů Apple mimo Ameriku, společnost Apple Operations pořizuje nástroje a zařízení, které používají výrobci, a zajišťuje dodávky součástek od dodavatelů, které potom prodává výrobcům, a společnost Apple Sales Ireland podporuje prodejní programy společnosti Apple na místě v Irsku.
- (47) Ze společností skupiny Apple, které jsou zapsány v obchodním rejstříku v Irsku, ale nejsou zde daňovými rezidenty, je společnost ASI dceřinou společností v plném vlastnictví společnosti AOE, jež je sama dceřinou společností v plném vlastnictví společnosti AOI, která je zase dceřinou společností v plném vlastnictví společnosti Apple Inc., která je zapsána v obchodním rejstříku v USA ⁽¹¹⁾. Společnosti AOE a ASI provozují v Irsku činnost prostřednictvím poboček. Na obrázku č. 1 je zobrazena tato organizační struktura:

Obrázek 1

Organizační struktura společnosti Apple v Irsku**2.1.3. CHYBĚJÍCÍ DAŇOVÉ REZIDENTSTVÍ SPOLEČNOSTÍ ASI A AOE**

- (48) Společnost, která je založena podle irského práva či je centrálně spravována a řízena v Irsku, nebo obojí, je obvykle považována za daňového rezidenta v Irsku, a její celosvětové zisky proto podléhají korporální dani. To znamená, že společnosti zapsané v obchodním rejstříku v Irsku podléhají v zásadě zdanění v Irsku, i když jsou spravovány a řízeny z místa mimo Irsko.
- (49) Oddíl 23 A zákona Taxes Consolidation Act z roku 1997 (dále jen „zákon TCA 97“) ale před svou změnou zákonem o veřejných financích z roku 2013 a zákonem o veřejných financích z roku 2014 stanovil dvě výjimky

⁽¹¹⁾ V roce 2006 společnost Apple zapsala do obchodního rejstříku společnost Baldwin Holdings Unlimited (dále jen „společnost Baldwin“), která sídlí na Britských Panenských ostrovech. Společnost Baldwin Holdings Unlimited drží jakožto pověřený akcionář jednu akcii ve společnostech AOI, ASI, AOE a ADI. Podle společnosti Apple byla společnost Baldwin založena, aby držela jedinou akcii v irských dceřiných společnostech, protože irské právní předpisy vyžadují, aby společnost s ručením neomezeným měla alespoň dva akcionáře. Podle společnosti Apple byla společnost Baldwin zapsána do obchodního rejstříku na Britských Panenských ostrovech z toho důvodu, že se po společnosti s ručením neomezeným, jejímž akcionářem je společnost s ručením neomezeným podléhající právním předpisům státu, který není členem EU, nepožaduje, aby zveřejňovala své účetní závěrky.

z tohoto pravidla, které umožňovaly společností zapsaným v obchodním rejstříku v Irsku, aby byly považovány za nerezidentní společnosti. Podle oddílu 23 A zákona TCA 97 nebyla společnost považována za daňového rezidenta, pokud i) se na základě uplatnění smlouvy o zamezení dvojího zdanění usoudilo, že je daňovým rezidentem v jiné zemi (tzv. smluvní výjimka), nebo ii) společnost byla vedena na seznamu uznávané burzy či byla v konečném důsledku kontrolována osobou, jež byla rezidentem v členském státu nebo účastnickém státu smlouvy o zamezení dvojího zdanění (tzv. výjimka významných společností), a tyto významné společnosti nebo jejich dceřiné společnosti vyvíjely obchodní činnost v Irsku (tzv. obchodní výjimka) ⁽¹²⁾. Druhá z těchto výjimek znamenala, že významné společnosti zapsané v obchodním rejstříku v Irsku a vykonávající obchodní činnost v Irsku, které byly centrálně spravovány a řízeny z místa mimo Irsko, nebyly považovány za daňové rezidenty v Irsku. Nebylo přitom požadováno, aby tyto společnosti měly jinou daňovou příslušnost.

- (50) Jak společnost ASI, tak společnost AOE jsou zapsány v obchodním rejstříku v Irsku. Během doby, kdy platila sporná daňová rozhodnutí, byly společnosti ASI a AOE považovány pro účely oddílu 23 A zákona TCA 97 za „významné společnosti“, a protože byly obě v konečném důsledku kontrolovány společnostmi, která je rezidentem v účastnické zemi smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tj. společností Apple Inc., která je daňovým rezidentem v USA ⁽¹³⁾, a protože společnosti ASI a AOE vyvíjely obchodní činnost v Irsku prostřednictvím svých poboček a byly spravovány a řízeny z místa mimo Irsko, byly podle obchodní výjimky oddílu 23 A zákona TCA 97 v Irsku považovány za nerezidentní společnosti.
- (51) Během doby, kdy platila sporná daňová rozhodnutí, neměly společnosti ASI a AOE žádnou zdanitelnou činnost v žádné jiné daňové jurisdikci mimo Irsko ⁽¹⁴⁾. Každá ze společností provozovala svou činnost pouze prostřednictvím své jediné pobočky v Irsku, a co je důležitější, společnosti neměly žádnou zdanitelnou činnost v USA ⁽¹⁵⁾, tedy v zemi, kterou irský daňový orgán považoval uplatněním oddílu 23 A zákona TCA 97 za zemi, v níž jsou spravovány a řízeny ⁽¹⁶⁾. Pokud jde o ústředí společností ASI a AOE, tato ústředí nemají žádnou fyzickou existenci ani zaměstnance a nejsou umístěna v žádné jurisdikci.
- (52) Stručně řečeno, společnosti ASI a AOE jsou zapsány v obchodním rejstříku v Irsku, ale po dobu platnosti sporných daňových rozhodnutí nebyly v Irsku daňovými rezidenty. Tyto společnosti nebyly během tohoto období daňovými rezidenty ani v žádné jiné daňové jurisdikci, protože jejich činnosti v jiných daňových jurisdikcích, a zejména činnosti jejich ústředí, která neměla žádnou fyzickou existenci ani zaměstnance, nevedly podle platných pravidel zdanění ke zdanitelné činnosti ve Spojených státech nebo jiné jurisdikci. Během období platnosti sporných daňových rozhodnutí by proto šlo společnostem ASI a AOE nejlépe označit pro účely daňového rezidentství jako společnosti „bez státní příslušnosti“.

2.1.4. FUNKCE IRSKÝCH POBOČEK SPOLEČNOSTÍ ASI A AOE V PODÁNÍ IRSKA A SPOLEČNOSTI APPLE

- (53) Irsko a společnost Apple poskytly popisy funkcí plněných irskými pobočkami společností ASI a AOE ⁽¹⁷⁾, které byly použity jako základ pro předložení a na podporu odhadů společnosti Apple, pokud jde o výši zdanitelného zisku těchto společností pro účely irské korporáční daně. Tyto popisy jsou uvedeny v 54. až 57. bodě odůvodnění.

⁽¹²⁾ Oddíl 23 A zákona TCA 97 původně ve svém pododdílu 2 stanovil: „S výhradou pododdílů (3) a (4) je považována pro účely daňových zákonů a zákonů o zdanění kapitálových výnosů za rezidenta ve státě společnost, která je zapsána v obchodním rejstříku státu.“ Pododdíl (3) uváděl: „Pododdíl (2) se neuplatní na společnost zapsanou v obchodním rejstříku státu, pokud se jedná o významnou společnost, která a) vyvíjí obchodní činnost ve státě, nebo b) je spojena se společností, která vyvíjí obchodní činnost ve státě.“ Oddíl 23 A byl revidován zákonem o veřejných financích z roku 2013. Podle jeho nového znění není nadále možné, aby společnost zapsaná v obchodním rejstříku v Irsku neměla žádnou daňovou příslušnost, protože společnost, která je zapsána v obchodním rejstříku v Irsku, bude považována za daňového rezidenta, pokud za něj není považována v žádné jiné daňové jurisdikci. Oddíl 23 A ve svém novém znění platí od 1. ledna 2015. Zákon o veřejných financích z roku 2014 zavedl další změnu oddílu 23 A v tom, že se u všech společností zapsaných v obchodním rejstříku v Irsku má za to, že jsou daňovými rezidenty v Irsku, s výjimkou případů, kdy je společnost podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění daňovým rezidentem v jiné jurisdikci. Toto pravidlo rovněž platí od 1. ledna 2015. Pro společnosti zapsané v obchodním rejstříku před 1. lednem 2015 ale platí přechodné období až do 31. prosince 2020.

⁽¹³⁾ Podle společnosti Apple jsou obě společnosti centrálně spravovány a řízeny z místa mimo Irsko, s čímž irský daňový orgán souhlasil.

⁽¹⁴⁾ S výjimkou pobočky AOE v Singapuru, viz 111. bod odůvodnění.

⁽¹⁵⁾ V souvislosti se slyšením před Senátem Spojených států společnost Apple uvedla, že společnost ASI nemá daňové rezidentství ani v Irsku a ani v USA, viz *Exhibits of hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)* stálého vyšetřovacího podvýboru Senátu Spojených států, 21. května 2013, s. 24.

⁽¹⁶⁾ V bodu 12 svých připomínek k rozhodnutí o zahájení řízení Irsko uvedlo, že „všechna klíčová strategická podnikatelská rozhodnutí v souvislosti se společnostmi AOE a ASI byla přijímána mimo Irsko a [...] obě společnosti byly funkčně spravovány a řízeny z USA“. Viz rovněž stanovisko pana Cooka, v němž se uvádí: „Na základě věcného popisu jejich činností v Irsku, kterého se mi dostalo, je podle mne nesporné, že v případech společností ASI a AOE spočívá centrální správa a řízení na manažerech ústřední skupiny ve Spojených státech, kteří jediní přijímají veškerá strategická rozhodnutí, jak se budou provádět činnosti v Irsku: například jaké smlouvy se uzavřou, s kým a za jakých podmínek.“

⁽¹⁷⁾ Podle společnosti Apple se „zisky pobočky z irských zdrojů určují odkazem na činnosti vykonávané touto pobočkou“. Dopis společnosti Apple ze dne 4. května 2015, s. 5.

- (54) Pokud jde o společnost ASI, její irská pobočka je především odpovědná za činnosti v oblasti pořizování, prodeje a distribuce, které jsou spojeny s prodejem produktů společnosti Apple spřízněným stranám ⁽¹⁸⁾ a třetím stranám na území regionů EMEA a APAC ⁽¹⁹⁾. Ke klíčovým funkcím v rámci irské pobočky společnosti ASI patří: nákup konečných produktů značky Apple od výrobců třetích stran a spřízněných výrobců ⁽²⁰⁾; distribuční činnosti spojené s prodejem produktů spřízněným stranám v regionech EMEA a APAC ⁽²¹⁾; podpora prodeje a distribuční činnosti spojené s prodejem produktů třetím stranám v regionu EMEA ⁽²²⁾; činnosti prodejních a distribučních týmů ⁽²³⁾, on-line prodej ⁽²⁴⁾; logistika ⁽²⁵⁾; a provozování AppleCare, což je poprodejní asistenční služba pro zákazníky společnosti Apple, která zahrnuje odpovědnost za záruku, řízení programů oprav a sítě opraven včetně telefonní asistenční služby.
- (55) Irská pobočka společnosti ASI rovněž vyřizuje objednávky od místních národních distribučních subjektů regionu APAC. Řadu činností souvisejících s distribucí do tohoto regionu zajišťují spřízněné strany (např. logistickou podporu) v rámci smluv o poskytování služeb uzavřených s irskou pobočkou společnosti ASI. Irská pobočka společnosti ASI je navíc odpovědná za monitorování každodenního řízení distribučních rizik, zejména rizik v oblasti zásob, záruk a úvěrových limitů. Od 1. ledna 2012 je irská pobočka společnosti ASI rovněž odpovědná za funkce lokalizace produktů, jež předtím zajišťovala irská pobočka společnosti AOE.
- (56) Pokud jde o společnost AOE, její irská pobočka je odpovědná za výrobu a montáž specializované řady počítačových produktů ve svých závodech v Irsku, jako jsou stolní počítače iMac, notebooky MacBook a doplňky pro počítače, které jsou všechny vyráběny pro region EMEA ⁽²⁶⁾. Irská pobočka společnosti AOE dodává všechny své konečné produkty spřízněným stranám. Hlavní činnosti irské pobočky společnosti AOE zahrnují průběžné provádění procesů nutných pro výrobu produktů, navrhování pracovních postupů a konfigurace nových produktů. Klíčové funkce v rámci irské pobočky společnosti AOE zahrnují: plánování výroby a sestavování jejího harmonogramu ⁽²⁷⁾; technologii výrobního procesu ⁽²⁸⁾; výrobu a provoz ⁽²⁹⁾; zajišťování kvality a kontrolu kvality ⁽³⁰⁾; a renovace ⁽³¹⁾.
-
- ⁽¹⁸⁾ Spřízněné strany jsou pro účely účetnictví definovány jako účetní jednotky, které jsou v konečném důsledku kontrolovány stejnou osobou či subjektem nebo na které stejný subjekt či osoba vykonává významný vliv – viz mezinárodní účetní standard IAS 24.
- ⁽¹⁹⁾ EMEA znamená Evropa, Střední východ, Indie a Afrika. APAC znamená Asie a Tichomoří.
- ⁽²⁰⁾ Irská pobočka společnosti ASI nakupuje produkty Apple od předem určených výrobců [...]. Irská pobočka společnosti ASI vypracovává prognózu očekávané poptávky na základě shromažďování a analýzy regionálních údajů, načež vše postupuje do přípravy prognózy globální prodejní poptávky, která je spravována ze Spojených států.
- ⁽²¹⁾ U těchto spřízněných stran se může jednat o místní národní distribuční jednotky nebo místní národní maloobchodní jednotky. Irská pobočka společnosti ASI uspokojuje objednávky těchto spřízněných stran a organizuje distribuční činnosti za účelem vývozu nebo dodání produktů těmto subjektům.
- ⁽²²⁾ Čtyři klíčové cesty na trh přes třetí strany jsou: komerční subjekty, maloobchodníci, školství a provozovatelé telefonních služeb (souhrnně označovaní za distribuční klienty). Irská pobočka společnosti ASI uzavírá smlouvy s jinými spřízněnými stranami za účelem podpory prodeje, marketingu a dalších podpůrných služeb v souvislosti s distribučními klienty na místních trzích regionu EMEA. Jelikož vstupní a podpůrné služby zajišťují na místním trhu subjekty společnosti Apple, uzavírá společnost ASI smlouvy s distribučními partnery a poté, co na základě celosvětových pokynů společnosti Apple posoudí faktory jako dostupnost zásob, prodejní poptávka ve všech zemích a úvěrové riziko, přijímá a uspokojuje nákupy objednávkami.
- ⁽²³⁾ Činnosti související s prodejem jak spřízněným stranám, tak třetím stranám zahrnují vyřizování plnění klientům, aby se maximalizovala účinnost v rámci distribučních činností irské pobočky společnosti ASI, přidělování produktů a vyřizování objednávek, provádění prodeje a správu klíčových klientských účtů třetích stran s projednáváním objednávacích požadavků.
- ⁽²⁴⁾ Prodejní a distribuční týmy se rovněž zaměřují na přímý prodej prostřednictvím on-line obchodů. Činnosti prodejních a distribučních týmů v souvislosti s on-line prodejem zahrnují usnadňování prodeje a objednávání pro spotřebitele, malé a střední podniky a klienty ze školství.
- ⁽²⁵⁾ Uvedené zahrnuje dopravu produktů především od výrobců třetích stran v Číně na cílové trhy v regionu EMEA. Činnosti v oblasti logistiky zahrnují správu přepravy produktů Apple distribučním klientům, klientům on-line obchodů a spřízněným stranám. Některé logistické činnosti provádějí spřízněné strany v rámci smluv o poskytování služeb uzavřených s irskou pobočkou společnosti ASI.
- ⁽²⁶⁾ Podle *ad hoc* zprávy [daňového poradce společnosti Apple] představují produkty vyráběné irskou pobočkou společnosti AOE jen malý podíl na celkovém objemu prodeje společnosti Apple v regionu EMEA.
- ⁽²⁷⁾ Tato funkce zajišťuje činnosti v oblasti výrobní pracovní síly a průběhu výrobního procesu s cílem udržovat pravidelné a účinné využívání zdrojů a očekávanou úroveň výstupu.
- ⁽²⁸⁾ Technologie výrobního procesu se týká provádění, kontroly a optimalizace výrobních postupů v rámci výrobních činností. Určený tým stanoví a zlepšuje účinné postupy pro současné a nové produkty.
- ⁽²⁹⁾ Činnosti zahrnují všechny postupy nutné pro přeměnu různých součástí v konečné produkty v souladu se standardy stanovenými společností Apple Inc. ve Spojených státech.
- ⁽³⁰⁾ Funkce zajišťování kvality a kontroly kvality zahrnuje všechny činnosti, kterými irská pobočka společnosti AOE přezkoumává kvalitu všech faktorů souvisejících s výrobou.
- ⁽³¹⁾ Týká se to produktů, které byly z různých důvodů vráceny společnosti Apple. Irská pobočka společnosti AOE zajišťuje, že před opětovným prodejem prodeje produktů Apple renovací, aby bylo zajištěno, že splňuje standardy kvality společnosti Apple.

- (57) Vedle svých základních výrobních činností poskytuje irská pobočka společnosti AOE rovněž sdílené služby jiným společnostem skupiny Apple v regionu EMEA v oblasti financí (účetnictví, výplaty a závazky), informačních systémů, technologie a lidských zdrojů. Irská pobočka společnosti AOE rozvíjí odborné znalosti specifické pro postupy a výrobu společnosti Apple⁽³²⁾ a čas od času využívá tyto odborné znalosti k podpoře výrobců a distribučních center třetích stran pracujících pro společnost Apple. Irská pobočka společnosti AOE je rovněž odpovědná za monitorování každodenního řízení výrobních a zásobovacích rizik. Do 1. ledna 2012 byl tým inženýrů irské pobočky společnosti AOE rovněž odpovědný za lokalizaci produktů Apple pro místní trhy a provádění technologických testovacích programů týkajících se produktů a softwaru Apple (např. uvádění nových verzí softwaru na trh)⁽³³⁾. Od ledna 2012 zajišťuje tuto funkci irská pobočka společnosti ASI.

2.1.5. ČINNOST SPOLEČNOSTI ASI V REGIONU EMEA

- (58) Společnost ASI prodává v regionu EMEA zboží. Společnost ASI nenahlásila žádnou stálou provozovnu⁽³⁴⁾ v daňových jurisdikcích regionu EMEA, ve kterém se toto zboží prodává. Prodeje se uzavírají mezi klienty v různých daňových jurisdikcích členských států a společností ASI (a společností ADI) prostřednictvím distributorů třetích stran a maloobchodů a on-line obchodů společnosti Apple. Společnost ASI uzavírá prodejní smlouvy získáním podpisů oprávněných osob a irská pobočka společnosti ASI provádí prodej a s klienty řeší dodání a jiné otázky⁽³⁵⁾. Prodeje společnosti ASI se uzavírají podpisem oprávněného zástupce⁽³⁶⁾. Pro příklad: [80 – 85] % celkových příjmů společností ASI a ADI z prodeje třetím stranám v roce 2014, jak byly stanoveny pro interní výkaznictví společnosti Apple⁽³⁷⁾, pocházelo z prodeje v rámci Unie, zatímco prodeje ve všech oblastech Evropy představovaly [90 – 95] % celkových příjmů z prodeje třetím stranám a prodeje na Středním východě [5 – 10] % celkových příjmů z prodeje třetím stranám.

2.2. SPORNÁ DAŇOVÁ ROZHODNUTÍ

2.2.1. SPORNÁ DAŇOVÁ ROZHODNUTÍ V MÍŘE, V JAKÉ SE TÝKAJÍ SPOLEČNOSTI ASI

- (59) V roce 1991 navrhla společnost Apple metodu stanovení čistého zisku irské pobočky společnosti Apple Computer Accessories Ltd. (která se později stala společností ASI) a irský daňový orgán ji v daňovém rozhodnutí schválil. Podle tohoto rozhodnutí se měl čistý zisk, který se má přiřadit irské pobočce společnosti ASI, vypočítávat jako 12,5 % všech provozních nákladů pobočky⁽³⁸⁾ při vyloučení materiálu určenému k opětovnému prodeji.
- (60) V roce 2007 schválil irský daňový orgán v novém rozhodnutí pozměněnou metodu stanovení čistého zisku irské pobočky společnosti ASI. Podle tohoto rozhodnutí se měl čistý zisk, který se má přiřadit irské pobočce společnosti ASI, vypočítávat jako rovnající se [10 – 15] % provozních nákladů pobočky při vyloučení nákladů, jako jsou poplatky dceřiným společnostem Apple a náklady na suroviny.

2.2.2. SPORNÁ DAŇOVÁ ROZHODNUTÍ V MÍŘE, V JAKÉ SE TÝKAJÍ SPOLEČNOSTI AOE

- (61) V roce 1991 navrhla společnost Apple metodu stanovení čistého zisku irské pobočky společnosti Apple Computer Ltd. (která se později stala společností AOE) a irský daňový orgán ji v daňovém rozhodnutí schválil. Podle tohoto rozhodnutí se měl čistý zisk přiřaditelný irské pobočce společnosti AOE vypočítávat jako 65 % provozních výdajů této pobočky až do roční výše [60 – 70] milionů USD a jako 20 % jejích provozních výdajů přesahujících částku [60 – 70] milionů USD. Tato metoda se měla uplatňovat s výhradou, že pokud celkový zisk

⁽³²⁾ [...].

⁽³³⁾ Jedním z hlavních úkolů lokalizačního týmu bylo přizpůsobení produktů a služeb různým jazykům, regionálním odlišnostem a technickým požadavkům místních trhů.

⁽³⁴⁾ Stálá provozovna se týká zdanitelné činnosti v určité daňové jurisdikci.

⁽³⁵⁾ Dopis Irska ze dne 15. dubna 2015, příloha, s. 19.

⁽³⁶⁾ Ad hoc zpráva PwC, příloha 1 „Apple Sales International (ASI) Branch“, s. 11.

⁽³⁷⁾ Dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna 2016, s. 12 a tabulka č. 10.

⁽³⁸⁾ Rozhodnutí z roku 1991 hovoří o „provozních nákladech“, pokud jde o společnost ASI, a o „provozních výdajích“, pokud jde o společnost AOE, přičemž se oba pojmy týkají stejné kategorie zatížení.

irské pobočky společnosti AOE nedosáhne hodnoty vyplývající ze vzorce, použije se pro stanovení čistého zisku pobočky dotyčná nižší hodnota. Provozní výdaje používané v této metodě byly všechny provozní výdaje vzniklé irské pobočce společnosti AOE, včetně odpisů, ale při vyloučení materiálu určeného k dalšímu prodeji a podílu na nehmotných nákladech dceřiných společností Apple. Lze požádat o kapitálovou úlevu, která by ale neměla přesáhnout o [1 – 10] milionů USD výši odpisů zanesenou v účetnictví ⁽³⁹⁾.

- (62) V roce 2007 schválil irský daňový orgán v novém rozhodnutí revidovanou metodu stanovení čistého zisku irské pobočky společnosti AOE. Podle metody schválené tímto rozhodnutím se základ daně irské pobočky rovnal i) [10 – 15] % provozních nákladů pobočky při vyloučení takových nákladů, jako jsou poplatky dceřiným společnostem Apple a náklady na suroviny, ii) návratnosti duševního vlastnictví ve výši [1 – 5] % obratu pobočky, pokud jde o kumulovanou výrobní technologii irské pobočky, a iii) odečtení kapitálových úlev za základní prostředky „vypočtených a přidělených obvyklým způsobem“.

2.2.3. PODKLADY, KTERÉ MĚL IRSKÝ DAŇOVÝ ORGÁN K DISPOZICI V OKAMŽIKU VYDÁNÍ SPORNÝCH DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ

- (63) Dokumenty, které předložilo Irsko jako veškeré zásadní podklady na podporu rozhodnutí z roku 1991, obsahují tři dopisy (ze dne 12. října 1990, ze dne 5. prosince 1990 a ze dne 16. ledna 1991) a dva faxy (ze dne 2. ledna 1991 a ze dne 24. ledna 1991) od [daňového poradce společnosti Apple] jakožto daňového poradce společnosti Apple (dále jen „daňový poradce společnosti Apple“); jednu zprávu o rozhovoru ze dne 30. listopadu 1990 a jednu zprávu o jednání ze dne 3. ledna 1991 vypracovanou irským daňovým orgánem; a dopis irského daňového orgánu ze dne 29. ledna 1991, ve kterém se potvrzuje, že dopisy od daňového poradce společnosti Apple správně vyjadřují metodu stanovení zisků, které se mají přiřadit irským pobočkám společností ASI a AOE, jak bylo dohodnuto na jednání dne 3. ledna 1991. Tato metoda je popsána v 59. a 61. bodě odůvodnění.

- (64) Následující úryvek je ze zprávy o rozhovoru ze dne 30. listopadu 1990:

„[Daňový poradce společnosti Apple] uvedl na základě podkladových údajů, že společnost Apple je dnes největším zaměstnavatelem v oblasti města Cork, kde zaměstnává 1 000 osob přímo a dalších 500 osob na základě subdodavatelských smluv. Bylo oznámeno, že společnost v současnosti provádí přezkum svého celosvětového působení a přeje si stanovit ziskové rozpětí u svých činností v Irsku. [Daňový poradce společnosti Apple] předložil účetnictví vypracované pro irskou pobočku za účetní období končící dne 29. září 1989, z něhož vyplývá čistý zisk ve výši 270 milionů USD při obratu ve výši 751 milionů USD. Bylo poukázáno, že žádná kotovaná irská společnost nevykazuje podobný poměr čistého zisku. Podle názoru [daňového poradce společnosti Apple] vyplývá tento zisk ze tří zdrojů: technologie, marketingu a výroby. Irské pobočky se týká pouze výrobní aspekt.

[Irský daňový orgán] zdůraznil, že v navrhovaném plánu bude rozhodující úroveň účtovaných poplatků. [Daňový poradce společnosti Apple] uvedl, že společnost je připravena souhlasit se ziskem ve výši 30–40 milionů USD za předpokladu, že společnost Apple Computer Ltd. takového zisku dosáhne. (Počítačový průmysl prochází cyklickými výkyvy). Za předpokladu, že společnost Apple dosáhne zisku ve výši 100 milionů liber, bude možno souhlasit s tím, že částku 30 – 40 milionů USD (nebo jinou vyjednanou částku) lze přisuzovat výrobní činnosti. Pokud by ovšem společnost čelila hospodářskému útlumu a vykazovala zisky nedosahující částky 30 – 40 milionů USD, pak by bylo možno všechny zisky přisuzovat [!] výrobní činnosti. Podstatou návrhu je, že všechny zisky podléhající hranici 30 – 40 milionů USD bude možné přisuzovat výrobní činnosti.

[Irský daňový orgán] požádal [daňového poradce společnosti Apple], aby uvedl, zda pro částku 30 – 40 milionů USD existuje nějaký základ, a poradce přiznal, že pro tento údaj žádný vědecký základ neexistuje. Nicméně tato částka je tak vysoká, že doufal, že bude chápána jako návrh učiněný v dobré víře. Jelikož nebylo možno posoudit tuto částku samostatně, [daňový poradce společnosti Apple] přistoupil k výtahu dílčích informací o současných nákladech přičítatelných irské pobočce.“

⁽³⁹⁾ Viz fax ze dne 24. ledna 1991 od [daňového poradce společnosti Apple] ohledně kapitálových úlev.

(65) Následující úryvek je ze zprávy o jednání ze dne 3. ledna 1991:

„Podle názoru [daňového poradce společnosti Apple] bylo zřejmé, že společnost prováděla vnitropodnikové oceňování. Účetnictví pobočky za účetní období končící dnem 30. září 1989 vykázalo čistý zisk ve výši 269 000 000 USD při obratu ve výši 751 000 000 USD. Žádná společnost kotovaná na irské burze se nepřiblížila k podobnému výsledku.

Daňový orgán nepřistupoval k jednání s nezvratným přesvědčením, pokud jde o skutečnost, zda společnost provádí vnitropodnikové oceňování, ale byl ochoten diskutovat o výši zisku irské pobočky na základě procentního podílu skutečných nákladů přiřítatelných irské pobočce.

Návrh před jednáním spočíval v tom, že zisk přiřítatelný irské pobočce dosáhne výše nákladů s přírážkou [30 – 40] milionů USD a kapitálové úlevy nepřesáhnou částku [10 – 20] milionů USD, čímž by pro irské zdanění zůstala částka [20 – 30] milionů USD. Podle účetnictví za účetní období končící dnem 30. září 1990 představoval zisk ve výši [30 – 40] milionů USD 46 % nákladů přiřítatelných irské pobočce. Bylo zdůrazněno, že tato hodnota značně přesahuje hodnotu [10–15] %, která je obvykle přiřítána středisku nákladů, ale zároveň se bez obtíží uznalo, že v případě počítačového průmyslu nemá údaj [10 – 15] % žádnou výpovědní hodnotu. Bylo zdůrazněno, že v některých průmyslových odvětvích, zejména ve farmaceutickém, lze dosáhnout přírážky až 100 %. Zároveň bylo ale uznáno, že farmaceutický průmysl a počítačový průmysl nelze přímo srovnávat. Po dalších diskusích se dospělo k souhlasu s přijetím hranice ve výši 65 % nákladů přiřítatelných irské pobočce s výhradou uspokojivého výsledku v otázce kapitálových úlev. Dále se dospělo k souhlasu s přijetím přírážky ve výši 20 % u nákladů přesahujících částku [60 – 70] milionů USD, aby se nebránilo rozvoji činností v Irsku.

(...) Z dalších diskusí vyplynul souhlas s tím, že výpočty kapitálových úlev budou převáděny na irské libry ⁽⁴⁰⁾ a že obvyklá sazba za opotřebení ⁽⁴¹⁾ se bude účtovat za všechny roky. Dále bylo dohodnuto, že pohledávky společnosti se omezí na částku o [1 – 10] milionů USD vyšší než částka stanovená v účetnictví na odpisy. Na základě rozpisu nákladů předložených za období končící dnem 30. září 1990 by to znamenalo, že zisky podléhající irské dani dosáhnou výše [30 – 40] milionů USD.

(...) Poté byla projednána struktura účtů, které se mají předkládat. Nebyl přijat návrh na předkládání rozpisu nákladů. Bylo dohodnuto, že bude vypracována úplná výsledovka a že u technologických a marketingových služeb poskytovaných skupinou budou zohledněny licenční poplatky za využívání duševního vlastnictví a náklady na činnost ústředí. K tomu budou předloženy plně auditované účty společnosti.

(...) U jiné otázky vyjádřil [daňový poradce společnosti Apple] přání, aby byla odsouhlasena přírážka pro novou společnost, jejíž činnosti se omezí na zajišťování surovin ve státě. Byla navržena přírážka ve výši 10 % a po následné diskusi se dospělo k souhlasu s přírážkou ve výši 12,5 %.

(66) Dopis daňového poradce společnosti Apple ze dne 16. ledna 1991 obsahuje příklad struktury účtů irské pobočky společnosti Apple Computer Ltd. a rozpis kapitálových úlev společnosti Apple Computer Ltd. na roky 1985 až 1990. Fax daňového poradce společnosti Apple ze dne 24. ledna 1991 potvrzuje souhlas společnosti Apple s následujícím zněním ohledně kapitálových úlev, jež nahrazuje znění ohledně kapitálových úlev, které předtím předložil daňový poradce společnosti Apple dopisem ze dne 16. ledna 1991: „Požadovaná kapitálová úleva nepřesáhne o [1 – 10] milionů USD výši odpisů zanesenou v účetnictví.“

(67) Dokumenty, které předložilo Irsko jako veškeré podstatné podklady na podporu rozhodnutí z roku 2007, spočívají v dopisu daňového poradce společnosti Apple ze dne 16. května 2007 a dopisu irského daňového orgánu ze dne 23. května 2007, kterým potvrzuje své schválení metody stanovení zisků, které mají být přiřazeny irským pobočkám společností ASI a AOE, jak je vysvětlena v dopisu daňového poradce společnosti Apple. Tato metoda je popsána v 60. a 62. bodě odůvodnění. Žádný z obou předložených dokumentů nenabízí vysvětlení hodnot „[10 – 15] % [provozních nákladů lokalizovaných v Irsku]/[1 – 5] % [ročního obratu společnosti AOE pocházejícího z produktů vyrobených v Irsku]/[10 – 15] % [provozních nákladů společnosti ASI]“, které schválilo toto rozhodnutí, a ani neobsahuje žádnou informaci o tom, jak se k těmto hodnotám dospělo. Dopis daňového poradce společnosti Apple obsahuje řadu přesných vymezení, jak bude dohodnutá metoda uplatňována. Aby se

⁽⁴⁰⁾ Přidaná poznámka pod čarou: irská libra se týká irské měny v době vydání nařízení.

⁽⁴¹⁾ Přidaná poznámka pod čarou: opotřebení se týká odpisu hmotných statků.

vyloučily veškeré nejasnosti, upřesňuje zejména, že z provozních nákladů společnosti ASI a „provozních nákladů lokalizovaných v Irsku“ společnosti AOE jsou vyloučeny všechny náklady související s dceřinými společnostmi společnosti Apple na celém světě, náklady „nad čarou“, jako jsou náklady na suroviny, celní poplatky, přepravní náklady atd., jednorázové restrukturalizační náklady a kapitálové náklady.

- (68) Žádný z dokumentů předložených na podporu sporných daňových rozhodnutí neobsahuje ani soudobou studii přisazování zisku, ani zprávu o převodních cenách.

2.3. POPIS PŘÍSLUŠNÉHO VNITROSTÁTNÍHO PRÁVNÍHO RÁMCE

- (69) Podle oddílu 21(1) zákona TCA 97 je korporační daní v Irsku zatížen zisk společností. Podle oddílu 76(3) zákona TCA 97 se pro účely korporační daně příjmy vypočítávají a posouzení provádí podle stejných kategorií a případů, které se používají pro účely daně z příjmů, a v souladu s ustanoveními platnými pro tyto kategorie a případy. V Irsku se daň z příjmů vyměřuje podle zákonů o přímém zdanění odkazem na kategorie C, D, E a F a v případě kategorie D podle případů I až V. V oddílu 12 zákona TCA 97 se stanoví, že „daň z příjmů se podle zákonů o dani z příjmů vyměřuje při zohlednění veškerého majetku, zisků a výnosů popsanych v kategoriích [C–F] [...] a v souladu s ustanoveními zákonů o dani z příjmů použitelných na tyto kategorie“⁽⁴²⁾. V oddílu 18 zákona TCA 97 se stanoví rozsah zatížení na základě kategorie D a v jeho pododdílu 2(2) jsou vyjmenovány jednotlivé případy a jejich rozsah. Z těchto ustanovení vyplývá, že korporační daň se v Irsku vyměřuje ze zisků společnosti (příjmy a zdanitelné výnosy) bez ohledu na jejich zdroj, a to s výhradou zvláštních osvobození⁽⁴³⁾.
- (70) Výchozím bodem pro určení základu daně pro účely výpočtu korporační daně je podnikový účetní zisk daňového poplatníka⁽⁴⁴⁾. Podnikový účetní zisk je následně upraven obecně platnými přírážkami a srážkami stanovenými zákonem⁽⁴⁵⁾, např. odpočtem kapitálových úlev⁽⁴⁶⁾. Účetním obdobím se obvykle rozumí období dvanácti měsíců, za které společnost provádí účetní závěrku⁽⁴⁷⁾.
- (71) Irsko uplatňuje odlišnou sazbu daně u příjmu z obchodní činnosti, příjmu z neobchodní činnosti a kapitálových výnosů. Oddíl 21 zákona TCA 97 stanoví obecnou sazbu korporační daně na 12,5 %⁽⁴⁸⁾. Tato sazba se uplatňuje na příjmy z obchodních činností⁽⁴⁹⁾ společností zdaněných podle případu I kategorie D. Příjem z neobchodních činností je zdaněn sazbou 25 %⁽⁵⁰⁾. Irský daňový orgán poskytl pokyny ke klasifikaci činností jako obchodních ve svém dokumentu „Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading“ („Pokyny k hlediskům daňového orgánu ohledně klasifikace činností jako obchodních“)⁽⁵¹⁾. Podle těchto pokynů obchodování předpokládá, že dotčená společnost vykonává obchodní činnosti, z nichž plynou její příjmy. Tyto

⁽⁴²⁾ Příjem v rámci kategorie C se týká zisku pocházejícího z veřejného příjmu z dividend vyplacených v Irsku (oddíl 17 zákona TCA 97) a příjem v rámci kategorie D se dělí na pět případů: i) obchodní zisky; ii) zisky z výkonu povolání; iii) nezdaněné úroky a příjem ze zahraničí; iv) každý jiný příjem nebo zisk jinak nezdanitelný; v) příjem z pronájmu půdy v Irsku (oddíl 18 zákona TCA 97). Kategorie E se týká příjmu ze zaměstnání ve veřejné službě, zaměstnaneckého poměru, renty a důchodu (oddíl 19 zákona TCA 97) a kategorie F se týká dividend od irských společností (oddíl 20 zákona TCA 97).

⁽⁴³⁾ Oddíl 21(1). Příkladem takových zvláštních osvobození jsou zisky nerezidentní společnosti, které nelze přiřadit pobočce – viz oddíl 25 zákona TCA 97, nebo mimořádné přidělení dividend od jiných irských rezidentních společností – viz oddíl 129 zákona TCA 97.

⁽⁴⁴⁾ Oddíl 76 A zákona TCA 97.

⁽⁴⁵⁾ Například podle oddílu 81(2) zákona TCA 97 jsou výdaje obvykle daňově odpočitatelné, pokud nejsou kapitálové povahy a vznikly v plné míře a výlučně pro účely obchodu.

⁽⁴⁶⁾ Oddíl 307 a 308 zákona TCA 97.

⁽⁴⁷⁾ Oddíl 27(1) a 27(2) zákona TCA 97.

⁽⁴⁸⁾ Oddíl 18 odst. 1 a 2(a) zákona TCA 97 ve spojení s oddílem 21(1) zákona TCA 97.

⁽⁴⁹⁾ V oddílu 3(1) je „obchod“ popsán jako činnost zahrnující „jakékoliv obchodování, výrobu, spekulaci nebo zájmy obchodní povahy“.

⁽⁵⁰⁾ Podle oddílu 21 A zákona TCA 97 se na příjmy zdanitelné podle kategorie D, případy III, IV a V uplatňuje sazba daně ve výši 25 %. Tyto případy zahrnují mimo jiné pasivní příjmy, jako jsou úroky, licenční poplatky a příjmy z pronájmu.

⁽⁵¹⁾ Irish Revenue, Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading. Dostupné na adrese: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>

činnosti se liší v závislosti na povaze obchodu a vyžadují osoby s dovednostmi a pravomocemi, které jsou nutné pro jejich vykonávání ⁽⁵²⁾. Kapitálové výnosy se daní sazbou ve výši 33 % s osvobozením zisků z odprodeje určitých majetkových podílů ve výši 5 % nebo více ve společnostech se sídlem v Unii nebo v účastnických zemích smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

(72) Podle oddílu 26 zákona TCA 97 podléhají společnosti s daňovým rezidentstvím v Irsku korporální dani z jejich celosvětových zisků a kapitálových výnosů s výjimkou většiny případů přidělení dividend od jiných irských rezidentních společností ⁽⁵³⁾.

(73) Oddíl 25 zákona TCA 97 stanoví rozsah, v jakém podléhají korporální dani nerezidentní společnosti. V oddílu 25 zákona TCA 97 se stanoví, pokud je to relevantní, toto:

„1) Společnost, která není rezidentem ve státě, nepodléhá korporální dani, pokud nevyvíjí obchodní činnost ve státě prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, ale pokud tak činí, podléhá korporální dani ze všech svých zdanitelných zisků bez ohledu na jejich původ, s výhradou výjimek stanovených zákony o korporální dani.

2) Pro účely korporální daně jsou zdanitelnými zisky společnosti, která není rezidentem ve státě, ale vyvíjí v něm obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, –

a) každý příjem z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucí z činnosti pobočky nebo zastoupení nebo vytvořený jejich prostřednictvím a každý příjem z majetku nebo práv využívaných pobočkou nebo zastoupením či v jejich držení, přičemž pod tento odstavec nespadá přidělení dividend od společností, které jsou ve státě rezidentem [...].“

(74) Z uvedeného ustanovení vyplývá, že nerezidentní společnost nepodléhá korporální dani, pokud v Irsku nevyvíjí obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení. Pokud nerezidentní společnost takovou obchodní činnost vyvíjí, podléhá korporální dani z ⁽⁵⁴⁾:

— každého příjmu z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucího z činnosti pobočky nebo zastoupení nebo vytvořeného jejich prostřednictvím;

— každého příjmu z majetku nebo práv využívaných pobočkou nebo zastoupením či v jejich držení; a

— zdanitelných výnosů přičitatelných pobočce nebo zastoupení.

(75) Oddílu 25 zákona TCA 97 předcházely oddíly 8(1) a 8(2) zákona o korporální dani z roku 1967, v nichž se stanovilo:

„8. 1) Společnost, která není rezidentem ve státě, nepodléhá korporální dani, pokud nevyvíjí obchodní činnost ve státě prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, ale pokud tak činí, podléhá korporální dani ze všech svých zdanitelných zisků bez ohledu na jejich původ, s výhradou výjimek stanovených tímto zákonem.

2) Pro účely korporální daně jsou zdanitelnými zisky společnosti, která není rezidentem ve státě, ale vyvíjí v něm obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení,

a) každý příjem z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucí z činnosti pobočky nebo zastoupení nebo vytvořený jejich prostřednictvím (přičemž pod tento odstavec nespadá přidělení dividend od společností, které jsou ve státě rezidentem); [...].“

⁽⁵²⁾ Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, s. 3.

⁽⁵³⁾ Viz oddíl 129 zákona TCA 97.

⁽⁵⁴⁾ Vysvětlující poznámky – Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act 2014 Edition – část 2, strana 24.

- (76) Společnosti, které nejsou v Irsku rezidentem a neobchodují v něm prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, podléhají pouze dani z příjmů u všech příjmů irského původu a dani z kapitálových zisků u příjmů plynoucích z odprodeje určitých irských aktiv (zejména irské půdy) ⁽⁵⁵⁾, s výhradou smluvních úlev, které mohou existovat.
- (77) Aby se zabránilo dvojímu zdanění stejného příjmu společnosti (jednou daní z příjmů a jednou korporální daní), v oddílu 21(2) zákona TCA 97 se stanoví, že korporální dani nepodléhají příjmy společnosti, pokud je tato společnost daňovým rezidentem v Irsku, nebo podléhají-li tyto příjmy korporální dani v případě společnosti, která v Irsku daňovým rezidentem není.
- (78) Oddílem 42 zákona o veřejných financích z roku 2010 byla do zákona TCA 97 vložena část 35 A. Podle Irska došlo tímto vložení poprvé k tomu, že irské daňové právní předpisy formálně uznaly uplatňování „zásady obvyklých tržních podmínek“, jak ji stanoví článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku (dále jen „vzorová úmluva OECD o daních“) a která byla dále upřesněna v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování určené nadnárodním společnostem a daňovým správám (dále jen „pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování“). Část 35 A platí pro ujednání uzavřená mezi přidruženými osobami (společnostmi). Nicméně na základě definice „osoby“ v irských vnitrostátních daňových předpisech nespadá do působnosti části 35 A žádné ujednání uzavřené mezi ústředím společnosti a její pobočkou.

2.4. POKYNY PRO VNITROPODNIKOVÉ OCEŇOVÁNÍ A PŘÍRAZOVÁNÍ ZISKU STÁLÝM PROVOZOVNÁM

2.4.1. RÁMEC OECD A ZÁSADA OBVYKLÝCH TRŽNÍCH PODMÍNEK OECD

- (79) OECD vydala několik dokumentů s nezávaznými pokyny pro mezinárodní zdaňování. Vzhledem k nezávazné povaze těchto pokynů je daňovým správám členských zemí OECD, k nimž Irsko patří ⁽⁵⁶⁾, pouze doporučováno, aby podle nich postupovaly. Rámec OECD přesto obvykle slouží jako reference a má zjevný vliv na daňové postupy členských (a dokonce nečlenských) zemí OECD. V řadě členských států se tyto pokyny, které jsou součástí tohoto rámce, staly navíc pravomocnými nebo slouží jako reference pro výklad vnitrostátních daňových právních předpisů. Komise proto zmiňuje rámec OECD v tomto rozhodnutí z toho důvodu, že tento rámec je výsledkem diskusí mezi odborníky vedených v rámci OECD a přináší upřesnění ohledně technik, jak čelit společným výzvám v oblasti mezinárodního zdaňování.
- (80) Jak je vysvětleno v 15. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, nadnárodní společnosti mohou přiřazovat zisk v rámci skupiny společností použitím převodních cen mezi jednotlivými společnostmi stejné skupiny společností. Jako převodní ceny se označují ceny účtované za obchodní transakce mezi různými částmi stejné skupiny společností. Převodní ceny se ale mohou používat také v rámci jediné společnosti, pokud tato společnost provozuje stálou provozovnu v jiné jurisdikci. Vyžaduje to rozdělení rozdělování zisku této společnosti mezi její stálou provozovnu a ostatní části společnosti.
- (81) Vzorová úmluva OECD o daních z příjmu a majetku, která představuje základ dvoustranných daňových úmluv, jejichž stranami jsou členské země OECD a rostoucí počet nečlenských zemí, obsahuje ustanovení jak o převodních cenách mezi přidruženými společnostmi skupiny, tak o rozdělování zisku v rámci společnosti.
- (82) V čl. 9 odst. 1 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku věnovaném „přidruženým podnikům“ se stanoví: „Jsou-li [...] dva [přidružené] podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány

⁽⁵⁵⁾ Nerezidentní společnost, která nevyvíjí obchodní činnost ve státě prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, podléhá dani z příjmů u příjmů plynoucích ze zdrojů ve státě. Má-li nerezidentní společnost ve státě pobočku nebo zastoupení, podléhá dani z příjmů a nepodléhá korporální dani u příjmů, které nejsou přičitatelné pobočce nebo zastoupení. Podobně daň z kapitálových výnosů se uplatňuje na zdanitelné zisky nerezidentní společnosti, pokud ve státě nemá pobočku nebo zastoupení, a pokud ve státě pobočku nebo zastoupení má, tak na výnosy, které nejsou přičitatelné této pobočce nebo zastoupení.

⁽⁵⁶⁾ Irsko je členem OECD od 17. srpna 1961.

dohodnutými či uloženými podmínkami, které se liší od podmínek, na nichž by se dohodly dva nezávislé podniky, potom zisk, který by býval bez existence těchto podmínek vytvořil jeden z těchto podniků, ale nedosáhl ho kvůli těmto podmínkám, lze zahrnout do zisku tohoto podniku a zdanit jej příslušným způsobem.“ Toto ustanovení se pro účely mezinárodního zdaňování považuje za koncepční prohlášení ohledně zásady „obvyklých tržních podmínek“ OECD při stanovení převodních cen mezi přidruženými společnostmi skupiny.

- (83) Podle této zásady by daňové správy měly uznávat pouze převodní ceny mezi společnostmi stejné skupiny, které jsou uplatňovány, jako by byly dohodnuty nezávislými společnostmi vyjednávajícími při srovnatelných okolnostech za obvyklých tržních podmínek. Nadnárodním společenstvem se tak brání v tom, aby upravovaly své převodní ceny tak, aby byl co nejnižší zisk přiřazován do daňových jurisdikcí, v nichž tento zisk podléhá vyššímu zdanění, a co nejvyšší zisk do daňových jurisdikcí, v nichž tento zisk podléhá nižšímu zdanění⁽⁵⁷⁾. OECD poskytuje pokyny k uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek ve svých „pokynech pro vnitropodnikové oceňování“ (dále jen „pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování“)⁽⁵⁸⁾.
- (84) V čl. 7 odst. 2 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku věnovaném „obchodním ziskům“ se řeší otázka přiřazování zisků v rámci jedné společnosti. Stanoví se v něm: „[...] zisky, které jsou v každém smluvním státě přičitatelné stále provozovně [...], jsou zisky, u nichž by se dalo předpokládat, že by je vytvořila, zejména v rámci svého podnikání s ostatními součástmi podniku, pokud by se jednalo o oddělený a nezávislý podnik zapojený do stejných nebo podobných činností za stejných nebo podobných okolností, a to při zohlednění funkcí plněných, aktiv použitých a rizik nesených podnikem prostřednictvím stále provozovny a ostatních součástí podniku.“ Pokyny k provádění článku 7 obsahuje zpráva OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám, jejíž poslední verze byla zveřejněna v roce 2010 (dále jen „zpráva OECD o přisuzování zisků z roku 2010“)⁽⁵⁹⁾.
- (85) Zpráva OECD o přisuzování zisků z roku 2010 popisuje potíže při rozdělování zisku v rámci jedné společnosti oproti rozdělování zisku mezi dvě právně oddělené společnosti. U dvou právně oddělených společností je určení, která ze společností ve vztahu mezi těmito dvěma společnostmi vlastní aktiva a která nese riziko, dáno právně závaznými smlouvami nebo jinými dohledatelnými právními ujednáními. Stejně je to v případě dvou oddělených společností, které jsou součástí stejné skupiny společností, pokud smlouvy a právní ujednání zohledňují příslušné skutkové okolnosti. Naopak skutečnost, že stálá provozovna nepředstavuje právní subjekt oddělený od společnosti, k níž náleží, znamená, že mezi různými součástmi stejné společnosti neexistuje žádná jednotlivá část, o které by se dalo prohlásit, že právně „vlastní“ aktiva, nese rizika a drží kapitál nebo má smlouvy s oddělenými společnostmi⁽⁶⁰⁾. K vyřešení tohoto rozdílu stanoví zpráva OECD o přisuzování zisků společný přístup k přiřazování zisku stálým provozovnám nerezidentních společností. Je znám jako „schválený přístup OECD“. Tímto přístupem se stále provozovně přiřazuje zisk, který by stálá provozovna získala za obvyklých tržních podmínek, pokud by byla „odlišným a samostatným“ podnikem plnícím stejné nebo podobné funkce za stejných nebo podobných okolností při zohlednění funkcí plněných, aktiv použitých a rizik nesených nerezidentní společností prostřednictvím stále provozovny a jiných součástí této společnosti, jak je uvedeno v čl. 7 odst. 2 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku.

2.4.2. PŘÍRAZENÍ ZISKU POBOČCE ZALOŽENÉ NA VÝZNAMNÝCH ROZHODOVACÍCH FUNKCÍCH VE SCHVÁLENÉM DVOUFÁZOVÉM PŘÍSTUPU OECD

- (86) Ve zprávě OECD o přisuzování zisků z roku 2010 je popsán schválený přístup OECD k uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek uvedené v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování v souvislosti s přiřazováním zisku stále provozovně. Podle pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování závisí rozdělení zisku mezi přidružené společnosti na funkcích plněných, rizicích nesených a aktiv použitých každou ze

⁽⁵⁷⁾ Daňové správy i zákonodárci jsou si tohoto problému vědomi a daňové právní předpisy obecně daňovým správám umožňují, aby prováděly opravy daňových priznání integrovaných podniků, které nesprávně uplatňují převodní ceny, a to nahrazením těchto cen takovými cenami, jež odpovídají spolehlivému odhadu cen, které by přijaly nezávislé podniky vyjednávající při srovnatelných okolnostech za obvyklých tržních podmínek.

⁽⁵⁸⁾ Viz Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování určené nadnárodním společenstvem a daňovým správám, OECD, 22. července 2010. Dne 13. července 1995 schválila Rada OECD předchozí verzi těchto pokynů (dále jen „pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 1995“).

⁽⁵⁹⁾ Viz Zpráva OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010 (2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments), schválená Radou OECD dne 22. července 2010.

⁽⁶⁰⁾ Oddíl B-3 písm. i) bod 14 zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010, s. 14.

společností ⁽⁶¹⁾. U rozdělení příjmu mezi společnost a její stálou provozovnu doplňuje schválený přístup OECD funkční analýzu uvedenou v čl. 9 odst. 1 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku o první fázi, aby se vyřešila skutečnost, že z právního hlediska přináleží společnosti aktiva, rizika, kapitál, práva a závazky vzniklé z transakcí mezi různými součástmi stejné společnosti a že mezi právně odlišnými společnostmi stejné skupiny společnost neexistují žádné transakce ⁽⁶²⁾.

- (87) Schválený přístup OECD tak spočívá ve dvoufázové analýze, podle níž je příjem přiřazován stálé provozovně.
- (88) První fáze tohoto přístupu spočívá ve vytvoření předpokladu, že se u stálé provozovny jedná o odlišný a samostatný podnik „zapojený do stejných nebo podobných činností za stejných nebo podobných okolností při zohlednění funkcí plněných, aktiv použitých a rizik nesených podnikem prostřednictvím stálé provozovny a ostatních součástí podniku“ ⁽⁶³⁾. Právě v těchto souvislostech se zavádí pojem „významné rozhodovací funkce“. V rámci první fáze přisuzuje schválený přístup OECD stálé provozovně hospodářské vlastnictví aktiv, u nichž významné rozhodovací funkce související s hospodářským vlastnictvím aktiv vykonávají osoby ve stálé provozovně, a rovněž přisuzuje stálé provozovně ta rizika, u nichž významné rozhodovací funkce související s nesením a/nebo řízením rizik (návazných na transfer) vykonávají osoby ve stálé provozovně ⁽⁶⁴⁾.
- (89) V rámci druhé fáze schváleného přístupu OECD se pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování použijí obdobně na obchodování stálé provozovny s ostatními součástmi společnosti, aby se zajistilo, že plnění všech jejích funkcí v souvislosti s tímto obchodováním je odměňováno na základě obvyklých tržních podmínek ⁽⁶⁵⁾.

2.4.3. ÚVAHY OHLEDNĚ POUŽITÍ SCHVÁLENÉHO PŘÍSTUPU OECD NA NEHMOTNÁ AKTIVA

- (90) Oddíl D-2 odrážka iii) písm. c) zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010 se týká přiřazování nehmotných aktiv stálým provozovnám. Pokud jde o interně vyvíjená obchodní nehmotná aktiva, v bodě 86 zprávy se stanoví, že v závislosti na podnikatelském modelu podniků „může být často aktivní přijímání rozhodnutí a řízení přenášeno po celém podniku. Je otázka, zda uvedené platí ve stejné míře v případě vývoje nehmotných aktiv, nebo zda není pravděpodobnější, že významné rozhodovací funkce související s určením hospodářského vlastnictví nehmotných aktiv jsou vykonávány na vysoké strategické úrovni vrcholovými vedoucími pracovníky nebo kombinací centralizovaných a přenesených rozhodovacích funkcí.“ V bodě 87 se vysvětluje, že „neexistuje žádný přesvědčivý důkaz, že rozhodovací proces při vývoji nehmotných aktiv je obvykle do té míry centralizován, zejména protože těžší při vymezení významných rozhodovacích funkcí souvisejících s určením hospodářského vlastnictví spočívá spíše na aktivním přijímání rozhodnutí a řízení než na prostém schválení či neschválení návrhu. Uvedené naznačuje, že stejně jako v případě finančních aktiv může často být hospodářské vlastnictví určováno funkcemi vykonávanými pod strategickou úrovní vrcholových vedoucích pracovníků. Jedná se o úroveň, na níž dochází k aktivnímu řízení programu vývoje nehmotných aktiv a na níž spočívá způsobilost k aktivnímu řízení rizik souvisejících s takovým programem“.

⁽⁶¹⁾ V odstavci 1.42 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010 se stanoví: „V transakcích mezi dvěma nezávislými podniky vyrovnání obvykle zohlední funkce, které každý podnik plní (při zohlednění použitých aktiv a nesených rizik). Při určení, zda kontrolované a nekontrolované transakce či subjekty jsou srovnatelné, je proto nutno provést funkční analýzu. Cílem této funkční analýzy je určit a porovnat hospodářsky důležité činnosti a povinnosti vykonané, aktiva použitá a rizika nesená stranami transakcí.“ Viz bod 1.20 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 1995: „Při obchodování mezi dvěma nezávislými podniky vyrovnání obvykle zohlední funkce, které každý z podniků plní (při zohlednění použitých aktiv a nesených rizik). Při určení, zda kontrolované a nekontrolované transakce či subjekty jsou srovnatelné, je proto nutno provést srovnání funkcí převzatých stranami. Toto srovnání je založeno na funkční analýze, jejímž cílem je určit a porovnat hospodářsky důležité činnosti a povinnosti vykonané či k vykonání nezávislými a přidruženými podniky.“ (zdůraznění přidáno).

⁽⁶²⁾ Oddíl B-3 písm. i) bod 15 zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010, s. 14.

⁽⁶³⁾ Oddíl B-3 písm. i) bod 13 zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010, s. 14.

⁽⁶⁴⁾ Oddíl B-3 písm. i) bod 15 zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010, s. 14.

⁽⁶⁵⁾ Oddíl B-3 písm. i) bod 17 zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010, s. 14.

- (91) Pokud jde o získaná obchodní nehmotná aktiva, v oddílu D-2 odrážka iii) písm. c) bod 94 se vysvětluje, že „stejně jako u interně vyvinutých nehmotných aktiv spočívá klíčová otázka při určování hospodářského vlastnictví nabytých nehmotných aktiv v tom, kde se v rámci podniku plní významné rozhodovací funkce při aktivním rozhodování ohledně převzetí a řízení rizik“⁽⁶⁶⁾.

2.4.4. POKYNY OECD PRO VNITROPODNIKOVÉ OCEŇOVÁNÍ

- (92) Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování uvádějí pět metod odhadu cen transakcí za obvyklých tržních podmínek a rozdělení zisku mezi společnosti stejné skupiny: i) metoda srovnatelné ceny na volném trhu (dále jen „metoda CUP“); ii) metoda „náklady plus přírážka“; iii) metoda ceny při dalším prodeji; iv) transakční metoda čistého ziskového rozpětí (Transactional Net Margin Method – dále jen „TNMM“) a v) transakční metoda rozdělení zisku. Pokyny rozlišují mezi tradičními metodami založenými na transakcích (první tři uvedené) a transakčními metodami založenými na zisku (poslední dvě uvedené). Pokyny upřednostňují tradiční metody založené na transakcích, jako je metoda CUP, před transakčními metodami založenými na zisku, jako je TNMM, jako prostředky k určení, zda k stanovení převodních cen došlo za obvyklých tržních podmínek⁽⁶⁷⁾. V pokynech se dále vysvětluje, že nadnárodní podniky mohou volně používat metody stanovení převodních cen, které nejsou popsány v těchto pokynech, ale za podmínky, že tyto ceny splňují zásadu obvyklých tržních podmínek.
- (93) Spornými daňovými rozhodnutími se schvaluje přiřazení zisku společností ASI a AOE založené na jednostranných metodách rozdělení zisku, které svým provedením připomínají metodu TNMM v podobě popsané v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování. Metoda TNMM je jednou z „nepřímých metod“ odhadu cen transakcí za obvyklých tržních podmínek a rozdělení zisku mezi společnosti stejné skupiny. Metodu TNMM lze porovnat s metodou CUP, která je „přímou metodou“ a srovnává cenu účtovanou za převod zboží nebo služeb v rámci kontrolované transakce (tj. transakce mezi dvěma podniky, které jsou navzájem sdruženy) s cenou účtovanou za převod zboží nebo služeb v rámci srovnatelné nekontrolované transakce (tj. transakce mezi dvěma podniky, které jsou navzájem nezávislé) provedené za srovnatelných okolností. Metoda TNMM odhaduje možnou výši zisku podle zásady obvyklých tržních podmínek u určité činnosti jako celku spíše než u konkrétních transakcí. Jejím cílem není určit cenu prodávaného zboží, ale odhadnout zisk, který by nezávislé společnosti mohly očekávat u dané činnosti, jakou je např. prodej zboží. Za tímto účelem si vybírá vhodný základ („ukazatel úrovně zisku“), jako jsou náklady, obrat nebo stálé investice, a uplatní na něj míru zisku, která odráží míru zjištěnou u srovnatelných nekontrolovaných transakcí se stejným základem.
- (94) Použití metody TNMM jako jednostranné metody stanovení převodních cen, tj. přezkumem ziskovosti pouze jedné ze stran kontrolované transakce, se často odůvodňuje odstavcem 3.18 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010, podle kterého by „testovanou stranou“, tj. stranou transakce, u níž je finanční ukazatel (přírážka k nákladům, hrubé ziskové rozpětí nebo čistý zisk) testován, měla být v zásadě společnost plnící méně složitou funkci⁽⁶⁸⁾. Konkrétně v případech, kdy je jedna ze stran kontrolované transakce majitelem práv duševního vlastnictví, které poskytuje své protistraně formou licence za účelem plnění funkcí, jako je výroba

⁽⁶⁶⁾ Pokud jde o hodnocení nehmotných aktiv, v oddílu D-2 odrážka iii) písm. c) 3) A iii) bod 97 zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010 se uvádělo, že „základní zásady v případě marketingových nehmotných aktiv jsou stejné jako v případě obchodních nehmotných aktiv“.

⁽⁶⁷⁾ V odstavci 2.3 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010 se stanoví: „Proto při zohlednění kritérií uvedených v odstavci 2.2 v případech, kdy lze stejně spolehlivým způsobem použít jak tradiční metodu založenou na transakcích, tak transakční metodu založenou na zisku, je vhodnější použít tradiční metodu založenou na transakcích než transakční metodu založenou na zisku.“ V odstavci 3.49 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 1995 se stanoví: „Před transakčními metodami založenými na zisku je nutno upřednostňovat tradiční metody založené na transakcích jako prostředek prokázání, zda je převodní cena cenou za obvyklých tržních podmínek, tzn. zda existuje zvláštní okolnost, která má vliv na míru zisku mezi přidruženými podniky. K dnešnímu dni praktické zkušenosti ukazují, že tradiční metody založené na transakcích je možno uplatnit ve většině případů.“

⁽⁶⁸⁾ Odstavec 3.18 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování nabízí konkrétně toto doporučení: „Při použití metody „náklady plus přírážka“, metody ceny při dalším prodeji nebo transakční metody čistého ziskového rozpětí popsaných v kapitole II je nutno zvolit stranu transakce, u níž je finanční ukazatel (přírážka k nákladům, hrubé ziskové rozpětí nebo čistý zisk) testován. Volba testované strany by měla být v souladu s funkční analýzou transakce. Obecně platí, že testovaná strana je ta strana, u níž lze metodu stanovení převodních cen uplatnit co nejspolehlivěji a u níž lze nalézt nejspolehlivější srovnávací prvky, tj. nejčastěji strana, u které je funkční analýza nejméně složitá.“ Odstavec 3.43 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 1995 obsahuje srovnatelný popis.

nebo distribuce, daňoví poradci často zmiňují složité stanovení návratnosti těchto práv duševního vlastnictví pro určení protistrany jakožto strany plnící méně složitou funkci, přičemž postupují tak, že stanoví návratnost u funkcí plněných touto protistranou a přidělí veškerý její zisk, který zůstane po odečtení této návratnosti, tj. veškerý „zbytkový zisk“, formou poplatku za užívání tohoto duševního vlastnictví straně, která je majitelem duševního vlastnictví.

2.5. DOPLŇUJÍCÍ INFORMACE PŘEDLOŽENÉ IRSKEM V REAKCI NA ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ A BĚHEM FORMÁLNÍHO VYŠETŘOVACÍHO ŘÍZENÍ

- (95) Ve svém rozhodnutí o zahájení řízení vyzvala Komise Irsko, aby předložilo všechny informace, které by mohly být užitečné pro posouzení sporných daňových rozhodnutí ⁽⁶⁹⁾. Komise Irsko zejména požádala, aby předložilo finanční účty společností ASI a AOE za období 2004–2013, počet zaměstnanců společností ASI a AOE v přepočtu na plné pracovní úvazky za stejné období (na konci každého vykazovacího období), počet zaměstnanců irských poboček společností ASI a AOE v přepočtu na plné pracovní úvazky a informace o dohodách o rozdělení nákladů, jejichž smluvními stranami společnosti ASI a AOE jsou. Komise rovněž Irsko požádala, aby vyčlenilo výši pasivního příjmu vykázaného společností ASI ve výsledovce, a upřesnilo, zda tento pasivní příjem pochází z Irska.

2.5.1. FINANČNÍ ÚDAJE SPOLEČNOSTÍ ASI A AOE

- (96) Příjem obou společností je veden v jejich účtech jako příjem pocházející z prodeje produktů, jak dokládají výpisy na obrázku 2 a obrázku 3. Tyto účty uvádějí, že obrat představuje čisté prodeje klientům. Oba účty společností ASI a AOE upřesňují (např. za roky 2006 a 2007), že „čisté prodeje spočívají především v příjmu z prodeje produktů (hardware, software a periferní zařízení) a ze smluv o rozšířené záruce a o asistenčních službách“. V případě společnosti ASI účet kromě obratu a relativně nízkých částek úroků nevykazuje žádný jiný podstatný typ příjmu. Společnost ASI zřejmě nezaznamenává zejména žádný příjem z licenčních poplatků za využívání duševního vlastnictví. V případě společnosti AOE účet vykazuje vedle obratu a relativně nízkých částek úroků rovněž vysoké částky dividend vyplácených za určitá účetní období společností ASI společnosti AOE.

Obrázek 2

Výpis z účtů společnosti ASI za účetní období 2007

Apple Sales International

Výpis z účtů (pokračování)

za období končící 29. září 2007

Přiznání příjmů

Čisté prodeje spočívají především v příjmu z prodeje produktů (hardware, software a periferní zařízení) a ze smluv o rozšířené záruce a o asistenčních službách. Společnost přiznává příjmy v souladu s platnými účetními standardy.

⁽⁶⁹⁾ Viz operativní část rozhodnutí o zahájení řízení (oddíl 4).

Obrázek 3

Výpis z účtů společnosti AOE za účetní období 2006**Apple Operations Europe****Výpis z účtů (pokračování)**

za období končící 30. září 2006

Přiznání příjmů

Čisté prodeje spočívají především v příjmu z prodeje produktů (hardware, software a periferní zařízení) a ze smluv o rozšířené záruce a o asistenčních službách. Společnost přiznává příjmy v souladu s platnými účetními standardy.

- (97) Vybrané finanční údaje poskytnuté Irskem jsou uvedeny v tabulce 1 za společnost ASI a v tabulce 2 za společnost AOE.

Tabulka 1

Finanční údaje společnosti ASI (v milionech USD)

Rok	Obrat společnosti ASI	Zisk před zdaněním	z toho úroky a důchody z investic oproštěné od úroků	Daň vykázaná v povinné účetní závěrce
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]

Tabulka 2

Finanční údaje společnosti AOE (v milionech USD)

Rok	Obrat společnosti AOE	Zisk před zdaněním	z toho úroky a důchody z investic oproštěné od úroků	Daň vykázaná v povinné účetní závěrce
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Rok	Obrat společnosti AOE	Zisk před zdaněním	z toho úroky a důchody z investic oproštěné od úroků	Daň vykázaná v povinné účetní závěrce
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]

(*) Vysvětlení: zahrnuje za rok 2006 dividendy ve výši 1 250 milionů USD vyplacené společností ASI společností AOE a společností AOE společností AOI, přičemž příjem od podniků skupiny činil 6 575 milionů USD za rok 2010, 6 253 milionů USD za rok 2011, [14 500 – 15 000] milionů USD za rok 2012, [5 000 – 5 500] milionů USD za rok 2013 a [1 500 – 2 000] milionů USD za rok 2014.

⁽¹⁾ Údaje o obratu za rok 2008 byly upraveny z obratu ve výši 116 696 USD a z přímých nákladů na výrobu prodáváného zboží (COGS) ve výši 19 587 USD na obrat ve výši 411 802 USD a COGS ve výši 314 693 USD.

- (98) Finanční údaje uvedené v tabulkách č. 1 a č. 2 jsou založeny na povinných účetních závěrkách společností ASI a AOE, jak byly podány v Irsku. Společnosti ASI a AOE vedou veškeré účetnictví v Irsku, protože jsou zapsány v obchodním rejstříku v Irsku. Komise požádala Irsko ⁽⁷⁰⁾, aby upřesnilo, zda je pro ústředí společností ASI a AOE a jejich irské pobočky vedeno oddělené účetnictví, a pokud tomu tak je, aby předložilo tyto oddělené účty. Irsko uvedlo, že finanční účty společností ASI a AOE splňují požadavky na povinnou účetní závěrku podle irských právních předpisů a že irské právní předpisy nepožadují po společnostech ASI a AOE, aby vedly oddělené účty pro své irské pobočky.
- (99) Daň vykázanou společností ASI v povinné účetní závěrce tvoří především daň splatná v Irsku ze zisku její irské pobočky a je stanovena v souladu s metodou přiřazování zisku, již schválila sporná daňová rozhodnutí ⁽⁷¹⁾, protože sama společnost ASI se domnívala, že nevyvíjí zdanitelnou činnost v žádné jiné daňové jurisdikci. Avšak podle posouzení daňových správ [...] a Itálie, byla společnost ASI považována za společnost podléhající dani v těchto dvou jurisdikcích. V roce 2013 a 2014 podléhala společnost ASI srážkové dani v [...], protože [...] daňová správa posoudila poplatek uhrazený [...] společností Apple společností ASI jako licenční poplatek a podřídila tuto platbu srážkové dani ⁽⁷²⁾. V období 2009–2012 podléhala společnost ASI korporální dani v Itálii následkem posouzení italské daňové správy, které rozhodlo, že během tohoto období vyvíjela společnost ASI v Itálii zdanitelnou činnost ⁽⁷³⁾. Pokud jde o daň vykázanou společností AOE v její povinné účetní závěrce, měla tato společnost pobočku v Singapuru a v letech 2009, 2010 a 2011 podléhala v Singapuru korporální dani ⁽⁷⁴⁾.

⁽⁷⁰⁾ Viz dopis Komise ze dne 11. listopadu 2015, 27. bod odůvodnění.

⁽⁷¹⁾ Daň, kterou byla společnost ASI povinna zaplatit irským daňovým orgánům, byla stanovena v EUR a vyčíslena na přibližně 4,8 milionu EUR v roce 2009, 4,8 milionu EUR v roce 2010, 7,3 milionu EUR v roce 2011, [1 – 10] milionů EUR v roce 2012, [0,7 – 0,8] milionu EUR v roce 2013 a [0,9 – 1] milionu EUR v roce 2014 – viz dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna 2016, s. 8–9.

⁽⁷²⁾ Vyčíslená na přibližně [...] v roce 2013 a [...] v roce 2014 – viz dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna 2016, s. 10.

⁽⁷³⁾ Výsledná italská daň z příjmů společnosti ASI dosáhla částky přibližně [20 – 30] milionů EUR v roce 2009, [40 – 50] milionů EUR v roce 2010, [50 – 60] milionů EUR v roce 2011 a [30 – 40] milionů EUR v roce 2012 – viz dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna 2016, s. 10. Tyto částky ale nebyly zaneseny do účtů společnosti ASI uvedených v tabulce 1, protože k posouzení italských daňových orgánů došlo až po vystavení účtů. K dnešnímu dni Irsko neinformovalo Komisi o úpravě účtů společnosti ASI.

⁽⁷⁴⁾ Daň z příjmů společnosti, kterou byla společnost AOE povinna zaplatit v Singapuru, dosáhla částky 42 136 SGD v roce 2009, 1 810 SGD v roce 2010 a 535 SGD v roce 2011 – viz dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna 2016, s. 10.

- (100) Irsko rovněž předložilo dílčí část příjmu z úroků vykázaného v povinných účetních závěrkách společností ASI a AOE, která se vztahuje k majetku irských poboček obou společností ⁽⁷⁵⁾. Irsko předložilo rozdělení příjmu společnosti ASI z úroků na „úroky placené u finančního účtu společnosti ASI“ a na „úroky z majetku“. Například v roce 2012 dosáhly úroky vyplacené u finančních účtů společnosti ASI částky [500 – 600] milionů USD a příjmy z úroků z majetku pobočky částky [1 – 10] milionů USD. Ve svém dopisu ze dne 15. dubna 2015 Irsko uvedlo, že úroky přiřitatelné irské pobočce společnosti ASI a irské pobočce společnosti AOE jsou shromažďovány na vzájemně rozlišitelných bankovních účtech či fondech. Každodenní transakce prováděné na těchto bankovních účtech kontroluje finanční a pokladní oddělení sídlící v městě Cork v Irsku ⁽⁷⁶⁾.
- (101) Ve sporných daňových rozhodnutích se zdanitelný zisk irské pobočky společnosti ASI určuje v závislosti na provozních výdajích. Oddělené vyúčtování provozních výdajů pobočky ale není k dispozici, protože společnost Apple nikdy Irsku žádné oddělené účty neposkytla. Rozpis provozních výdajů společnosti ASI jako celku za rok 2011 a 2012, jak jsou vykázaný v povinné účetní závěrce společnosti ASI, je pro příklad uveden na obrázku 4.

Obrázek 4

Provozní výdaje společnosti ASI podle výroční zprávy za rok 2012

Provozní výdaje	2012	2011
	000 USD	000 USD
Náklady na marketing, prodej a distribuci	[400 000 – 500 000]	604 888
Administrativní náklady	[100 000 – 200 000]	139 870
Výzkum a vývoj	[1 500 000 – 2 000 000]	1 538 036

- (102) Ve sporných daňových rozhodnutích se zdanitelný zisk irské pobočky společnosti AOE určuje v závislosti na provozních výdajích a obratu. Výsledovka společnosti AOE jako celku za rok 2011 a 2012 je pro příklad uvedena na obrázku 5.

Obrázek 5

Výsledovka společnosti AOE podle výroční zprávy za rok 2012**Výsledovka**

za účetní období končící dnem 29. září 2012

	Po- známka	2012	2011
		000 USD	000 USD
Obrat – průběžné činnosti	1	[400 000 – 500 000]	518 505
Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby		[(300 000 – 400 000)]	(426 594)
Hrubý zisk		[90 000 – 100 000]	91 911
Provozní výdaje	2	[(10 000 – 20 000)]	(42 654)
Provozní zisk – průběžné činnosti		[70 000 – 80 000]	49 257

⁽⁷⁵⁾ Tato dílčí část dosahuje v případě společnosti AOE za období 2003–2013 částky [20 – 30] tisíc USD – viz dopis Irska ze dne 15. dubna 2015, s. 4. Pokud jde o společnost ASI, tato dílčí část příjmu z úroků z majetku irské pobočky dosahuje za období 2003–2013 částky [70 – 80] milionů USD – viz dopis Irska ze dne 15. dubna 2015, s. 2 a připomínky Irska k rozhodnutí o zahájení řízení ze dne 5. září 2014, složka 3. Ke dni dopisu Irska ze dne 15. dubna 2015 nebyly podle Irska příslušné částky za rok 2014 dosud stanoveny.

⁽⁷⁶⁾ Dopis Irska ze dne 15. dubna 2015, s. 3.

		2012	2011
	Po- známka	000 USD	000 USD
Příjem od podniků skupiny		[14 500 000 – 15 000 000]	6 252 591
Další výnosy z úroků a podobné příjmy	3	[1 000 – 10 000]	122
Náklady na úroky a podobné náklady.	4	[30 – 40]	(2 505)
Částky odpisů z finančních aktiv	11	[(50 – 60)]	—
Zisk z běžných činností před zdaněním	5 – 8	[14 500 000 – 15 000 000]	6 299 465
Daň ze zisku z běžných činností	9	[(1 000 – 10 000)]	(2 966)
Zisk za účetní období		[14 500 000 – 15 000 000]	6 296 499

- (103) Pokud jde o povinnost společností ke korporační dani v Irsku, finanční účty společností ASI a AOE uvádějí za období do roku 2007 „nižší sazbu daně, než je standardní sazba v Irsku“. Výpis z auditovaných účtů společnosti ASI, jak jsou uvedeny v její výroční zprávě za rok 2007, je uveden na obrázku 6.

Obrázek 6

Výpis z výroční zprávy společnosti ASI za období roku 2007

Daň ze zisku z běžných činností

Běžné daňové zatížení je nižší, než je standardní sazba daně v Irsku. Vysvětlení rozdílů je toto:

	2007	2006
	000 USD	000 USD
Zisk z běžné činnosti před zdaněním	1 843 933	1 179 637
Aktuální daň při sazbě 12,5 % (2006: 12,5 %)	230 492	147 455
Důsledky:		
Výnosu z úroků zdaněného vyšší sazbou (25 %)	2 485	1 610
Úpravy daňových plateb za předchozí období	—	(131)
Zdanění příjmu nižší sazbou	(224 049)	(142 450)
Běžné daňové platby celkem	8 928	6 484

- (104) V obdobích po roce 2007 jsou daňové platby společnosti vykazovány ve finančních účtech na základě výpočtu při uplatnění sazby daně ve výši [1 – 5] %. Tato sazba daně je v těchto účtech označována za „průměrnou sazbu daně všech daňových jurisdikcí, v nichž [společnost AOE] působí“. Výpis z auditovaných účtů společnosti ASI, jak jsou uvedeny v její výroční zprávě za rok 2012, je uveden na obrázku 7.

Obrázek 7

Výpis z výroční zprávy společnosti ASI za období 2012

Daň ze zisku z běžných činností

Společnost není daňovým rezidentem v žádné jurisdikci. Vyvíjí činnosti v různých zemích. Průměrná sazba daně všech daňových jurisdikcí, v nichž působí, je přibližně [1 – 5] %.

	2012	2011
	000 USD	000 USD
Zisk z běžné činnosti před zdaněním	[35 000 000 – 35 500 000]	[22 000 000 – 22 500 000]
Sazba [1 – 5] %	[1 000 000 – 1 500 000]	[800 000 – 900 000]
Důsledky:		
Výnosu z úroků zdaněného vyšší sazbou (25 %)	[600 – 700]	620
Zdanění příjmu (nižší)/vyšší sazbou	[1 000 000 – 1 500 000]	(876 117)
Běžné daňové platby celkem	[1 000 – 10 000]	9 862

- (105) Daně, které měla společnost ASI v Irsku skutečně zaplatit podle jejího daňového přiznání za období od 25. září 2011 do 24. září 2012, dosáhly výše [1 – 10] milionů EUR v případě obchodních příjmů (odpovídající obchodní příjem dosáhl částky [30 – 40] milionů EUR), k nimž se přidala daň z příjmů z úroků ve výši [0,6 – 0,7] milionu EUR, což vedlo k daňové povinnosti ve výši [1 – 10] milionů EUR ⁽⁷⁾. Za stejné období daně, kterou měla společnost AOE v Irsku skutečně zaplatit, dosáhla výše [1 – 10] milionů EUR v případě obchodních příjmů (odpovídající obchodnímu příjmu ve výši [10 – 20] milionů EUR), k níž se připočetly obchodní úlevy u zdroje, což vedlo k daňové povinnosti ve výši [1 – 10] milionů EUR.
- (106) Irsko uvedlo, že finanční prostředky přesahující potřebu provozního kapitálu společností ASI a AOE jsou převáděny na bankovní účty společností ASI a AOE a do investičních fondů mimo Irsko, které jsou provozovány, spravovány a řízeny ve Spojených státech.
- (107) Pokud jde o bankovní účty společnosti ASI používané pro výnosy z prodeje klientům v regionu EMEA, Irsko uvedlo, že se peněžní toky liší v závislosti na tom, zda se u klienta jedná o distribučního partnera nebo uživatele on-line obchodu společnosti Apple či zda k prodeji dojde v maloobchodu společnosti Apple. Je-li klient distribučním partnerem ⁽⁸⁾, společnost Apple obdrží hotovost převodem nebo přímým inkasem na bankovní účet společnosti ASI vedený v zemi klienta či na běžný bankovní účet společnosti ASI v USA nebo v Evropě, na kterém se shromažďují peníze z prodeje ve více zemích. Z přehledu předloženého Irskem ohledně umístění bankovních účtů společnosti ASI ale vyplývá, že v březnu 2009 nebyl žádný bankovní účet, na němž se shromažďovaly výnosy z prodeje v regionu EMEA, veden v USA a v březnu 2012 byly na bankovních účtech vedených v USA shromažďovány pouze výnosy z prodeje uskutečněného na Islandu, v Rusku a Turecku a částečně na Středním východě a v Africe. Všechny ostatní výnosy z prodeje se shromažďují na bankovních účtech vedených v Evropě. Irsko rovněž uvedlo, že finanční oddělení společnosti Apple pro region EMEA, které se skládá ze tří osob pracujících v Irsku, hotovost uloženou na místních bankovních účtech v regionu EMEA pravidelně shromažďuje na „ústředních účtech“ vedených jménem společnosti ASI. Podle Irska jsou tyto účty vedeny ve Spojeném království, USA a Švýcarsku.
- (108) Pokud jde o investiční prostředky, podle informací poskytnutých společností Apple je společností, jež poskytuje společnostem ASI a AOE služby v oblasti správy hotovosti a investic na základě dohod o službách v oblasti správy investic uzavřených se společnostmi ASI a AOE, společnost Braeburn Capital Inc. (dále jen „společnost Braeburn“), která sídlí ve Spojených státech. Služby zahrnují správu investic a hotovosti [...]. Během zasedání

⁽⁷⁾ Mezi daní vedenou v účtech, jak je uvedena v tabulce 1 a tabulce 2, a daní podle daňových přiznání lze pozorovat menší odchylky, což lze vysvětlit kolísáním kurzů měn či odchylkami ve vykazovacím období.

⁽⁸⁾ Společnost Apple definuje distribuční partnery jako distributory a maloobchodníky ze třetích stran, kteří nakupují produkty společnosti Apple za účelem jejich dalšího prodeje.

vedení společností ASI a AOE dne 24. července 2006 bylo rozhodnuto vybrat společnost Braeburn, aby společností ASI a AOE pomáhala se správou jejich finančních rezerv ⁽⁷⁹⁾. Podle Irska zdroj všech příjmů vyplývajících z těchto investic leží mimo Irsko, a proto úroky z těchto investic nepodléhají v Irsku zdanění.

2.5.2. ÚDAJE O ZAMĚSTNANCÍCH SPOLEČNOSTÍ ASI A AOE

- (109) Ve své odpovědi na rozhodnutí o zahájení řízení Irsko uvedlo, že až do 31. prosince 2011 byli všichni zaměstnanci společnosti Apple v Irsku formálně zaměstnání společností AOE, jejíž irská pobočka pouze vyplácela v Irsku mzdy. Podle Irska není takové uspořádání v případě skupin společností v Irsku nic mimořádného. Existoval vyrovnávací mechanismus, v jehož rámci náklady na zaměstnance společnosti AOE pracující pro irskou pobočku společnosti ASI byly každý měsíc této pobočce přiděleny. Od 1. ledna 2012 byly formy pracovního poměru změněny tak, že zaměstnance přímo zaměstnává subjekt, na jehož činnostech irské pobočky pracují.
- (110) Irsko předložilo Komisi počty zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky ⁽⁸⁰⁾ poskytnuté společností Apple. Za období před 1. lednem 2012 byl počet zaměstnanců irské pobočky společnosti AOE v přepočtu na plné pracovní úvazky rozdělen mezi irské pobočky společností ASI a AOE podle toho, kde náklady vznikly.

Tabulka 3

Počet zaměstnanců irských poboček společností ASI a AOE v přepočtu na plné pracovní úvazky

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

- (111) Společnost Apple informovala Irsko, že společnost AOE měla vedle zaměstnanců své irské pobočky také určitý počet zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky v Singapuru, kde její pobočka původně vykonávala výrobní činnosti a následně poskytovala skupině služby související s distribuční činností ⁽⁸¹⁾. Tato pobočka ukončila činnost v roce 2009 a její majetek byl prodán přidružené společnosti společnosti Apple v Singapuru. Od té doby je singapurská pobočka společnosti AOE v nečinnosti. Průměrný počet zaměstnanců singapurské pobočky společnosti AOE byl 185 osob v roce 2004, 189 v roce 2005, 257 v roce 2006, 300 v roce 2007 a 352 v roce 2008.

⁽⁷⁹⁾ Viz přehled zápisů z jednání vedení konaných v době, kdy ředitelskou funkci zastával Tim Cook, který společnost Apple poskytl stálému vyšetřovacímu podvýboru Senátu Spojených států během slyšení ohledně společnosti Apple, APL-PSI-000342/000343.

⁽⁸⁰⁾ Přepočet na plné pracovní úvazky znamená počet hodin odpracovaných na plný úvazek jedním zaměstnancem, a udává tak počet zaměstnanců při započtení zaměstnanců na částečný úvazek úměrně počtu hodin, které odpracovali.

⁽⁸¹⁾ Podle informací poskytnutých společností Apple stálému vyšetřovacímu podvýboru Senátu Spojených států spočívala hlavní činnost singapurské pobočky a až do roku 2003 jejich předchůdců ve výrobě mikropočítačů, součástek počítačů a periferních zařízení. Singapurská pobočka byla stranou dohody o rozdělení nákladů, aby získala a podržela si práva na výrobu a distribuci produktů Apple. Po roce 2003 a až do roku 2009 působila singapurská pobočka jako poskytovatel služeb přidruženým společnostem společnosti Apple v regionu APAC. Tyto služby zahrnovaly finanční podporu, podporu informačních systémů, technologickou podporu a řízení dodavatelského řetězce a logistiky – viz APL-PSI-000234.

- (112) Irsko oznámilo, že ho společnost Apple informovala, že společnosti ASI nebo AOE nezaměstnávají žádné zaměstnance v přepočtu na plné pracovní úvazky kromě osob zaměstnaných v jejich irských pobočkách a v singapurské pobočce společnosti AOE. Podle společnosti Apple jsou společnosti ASI a AOE funkčně spravovány a řízeny ze Spojených států a všechna významná podnikatelská rozhodnutí (včetně záležitostí souvisejících s právy duševního vlastnictví, vývojem produktů, otázkou, jaké produkty a součástky se budou vyrábět, a prodejní a marketingovou strategií) se přijímají ve Spojených státech, a nikoli v irských pobočkách společností ASI a AOE.

2.5.3. ČINNOST SPRÁVNÍCH RAD SPOLEČNOSTÍ ASI A AOE

- (113) Jak Irsko ⁽⁸²⁾, tak společnost Apple ⁽⁸³⁾ tvrdí, že rozhodující podnikatelské činnosti vykonávané společnostmi ASI a AOE nebo pro ně jsou prováděny mimo Irsko, např. prostřednictvím zaměstnanců společnosti Apple Inc. či správních rad společností ASI a AOE, které podle společnosti Apple rozhodují mimo jiné o tom, zda přistoupit na různé pozměňovací návrhy dohody o rozdělení nákladů ⁽⁸⁴⁾ se společností Apple Inc. Společnost Apple dále a bez dalšího upřesnění uvedla, že „správa a řízení společností ASI a AOE ze Spojených států je zřejmá nejenom ze zasedání správních rad, ale projevuje se nesčetnými jinými způsoby“ ⁽⁸⁵⁾.
- (114) Správní rada společnosti ASI se skládá ze tří ředitelů a jednoho tajemníka. Z těchto čtyř osob působí tři členové rady ve Spojených státech a jsou zaměstnanci společnosti Apple Inc. Zbývající člen rady působí v Irsku a je zaměstnancem společnosti ADI. Správní rada společnosti AOE se skládá ze dvou ředitelů a jednoho tajemníka, přičemž tajemník a jeden z ředitelů jsou zároveň členy správní rady společnosti ASI. Z těchto tří osob působí dva členové rady ve Spojených státech a jsou zaměstnanci společnosti Apple Inc. Zbývající člen rady působí v Irsku a je zaměstnancem společnosti ADI. Podle finančních zpráv společnosti ASI nevyplácela společnost ASI ⁽⁸⁶⁾ nikdy žádnému ze svých ředitelů žádnou odměnu během období 2004–2014, za které byly předloženy finanční účty. Naopak ředitelé společnosti AOE byli v tomto období odměňováni. Společnost například vyplatila na odměnách svých ředitelů v roce 2012 částku [...] USD a v roce 2011 částku [...] USD.
- (115) Komise si vyžádala všechny zápisy ze zasedání správních rad společností ASI a AOE a společnost Apple je poskytla. První zasedání správní rady společnosti ASI se konalo dne 5. dubna 1990 v Dublinu v Irsku. První zasedání správní rady společnosti AOE se konalo dne 15. září 1980 v Dublinu v Irsku. Pro příklad je v tabulce 4 shrnuta činnost správní rady společnosti ASI od ledna 2009 do září 2011 (16 zasedání správní rady, 3 výroční valné hromady a 9 písemných usnesení) a v tabulce 5 činnost správní rady společnosti AOE od prosince 2008 do září 2011 (13 zasedání správní rady, 4 výroční valné hromady a 12 písemných usnesení).

Tabulka 4

Usnesení správní rady společnosti ASI a zápisy ze zasedání správní rady

Datum	Typ dokumentu	Shrnutí zápisů společnosti ASI
30.1.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook).	Rozhodnutí o zmocnění určitých osob uvedených na seznamu k otevírání, udržování, uzavírání či jinému spravování bankovních, investičních, makléřských a ostatních účtů společnosti ASI.
11.2.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook).	Rozhodnutí o zmocnění určitých osob uvedených na seznamu k otevírání, udržování, uzavírání či jinému spravování bankovních, investičních, makléřských a ostatních účtů společnosti ASI.

⁽⁸²⁾ Dopis Irska ze dne 4. května 2015.

⁽⁸³⁾ Dopis společnosti Apple ze dne 4. května 2015.

⁽⁸⁴⁾ Dopis společnosti Apple ze dne 4. května 2015.

⁽⁸⁵⁾ Dopis společnosti Apple ze dne 4. května 2015.

⁽⁸⁶⁾ Poznámka 6, 7 nebo 8 k ročním závěrkám společnosti ASI za účetní období 2004–2013.

Datum	Typ dokumentu	Shrnutí zápisů společnosti ASI
18.3.2009	Písemné usnesení ředitelů (Jae Allen a Cathy Kearney).	Udělení plné moci.
20.7.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen a Tim Cook).	Rozhodnutí o schválení návrhu zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2008 a odměny auditora, rozhodnutí o konání výroční valné hromady dne 3. srpna 2009 a rozhodnutí o jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem místo [...].
3.8.2009	Zápis z výroční valné hromady (Peter Oppenheimer jako předsedající a zástupce jak společnosti AOI, tak společnosti AOE a Gene Levoff jako zástupce společnosti Baldwin Holdings Unlimited).	Rozhodnutí o schválení zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2008, rozhodnutí o jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem, rozhodnutí o zmocnění ředitelů ke stanovení odměny auditorů a rozhodnutí, že se příští výroční valná hromada může konat mimo Irsko.
23.10.2009	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající a Jae Allen).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 3 482 850 781,21 USD dne 27. října 2009 a rozhodnutí o vyplacení další prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši úroků ze základní částky naběhlých ke dni 27. října 2009.
10.12.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney a Jae Allen).	Udělení plné moci [...], společnosti zapsané v obchodním rejstříku Ukrajiny se 100 % zahraničním kapitálovým vkladem, aby jednala jménem společnosti ASI jako distributor s přidanou hodnotou společnosti Apple.
10.12.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer a Cathy Kearney, Jae Allen).	Písemné usnesení a požadavek ředitelů, aby Tim Cook odstoupil z funkce ředitele společnosti ASI, a rozhodnutí, že Tim Cook opustí <i>ipso facto</i> svoji funkci ředitele společnosti ASI.
31.1.2010	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen).	Rozhodnutí o jmenování Elisabeth S. Rafael ředitelkou společnosti ASI.
3.3.2010	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí o opětovném jmenování Tima Cooka ředitelem společnosti ASI.
31.3.2010	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 800 000 000 USD dne 8. dubna 2010.
12.5.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Jae Allen jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 1 000 000 000 USD dne 20. května 2010.

Datum	Typ dokumentu	Shrnutí zápisů společnosti ASI
16.6.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 600 000 000 USD dne 17. června 2010.
22.6.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Schválení udělení plné moci Garymu Wipflerovi, Cathy Kearney a Michaelu O'Sullivanovi, aby jednali jménem společnosti ASI. Plná moc se vztahuje na tyto aspekty: i) korespondence společnosti, ii) vztahy s vládou a jinými veřejnými orgány, iii) audity, iv) pojištění, v) dohody o nákupech, nákupech na splátky a financování související s aktivy a službami, vi) dohody o pronájmu, zásobování a zálohách a dohody o využívání aktiv, vii) převody osobního vlastnictví, viii) přebírání zboží a vystavování příslušných stvrzenek, ix) rada zaměstnanců a x) obchodní smlouvy.
23.7.2010	Zápis z výroční valné hromady (Peter Oppenheimer jako předsedající a zástupce jak společnosti AOI, tak společnosti AOE a Gene Levoff jako zástupce společnosti Baldwin Holdings Unlimited).	Rozhodnutí o schválení zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2009, rozhodnutí o jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem, rozhodnutí o zmocnění ředitelů ke stanovení odměny auditorů, vzato na vědomí, že od konce účetního období 2009 byly oznámeny a vyplaceny prozatímní dividendy společnosti AOE v celkové výši 5 884 972 906,56 USD, a rozhodnutí, že se příští výroční valná hromada může konat mimo Irsko.
23.7.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael jako předsedající).	Rozhodnutí o konání výroční valné hromady dne 23. července 2010.
20.9.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Jae Allen).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 690 000 000 USD dne 21. září 2010.
17.11.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 1 750 000 000 USD dne 18. listopadu 2010.
21.12.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael jako předsedající).	Schválení udělení dočasné plné moci Gerardovi Lanemu, aby vedl běžný provoz společnosti ASI vzhledem k plánovaným každoročním dovoleným ředitelů společnosti ASI.
4.3.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 1 000 000 000 USD dne 7. března 2011, vzato na vědomí odstoupení Jae Allen z funkce ředitele a jmenování Marka Stevense ředitelem s účinností dne 15. března 2011 a schválení nového usnesení o bankovníctví.

Datum	Typ dokumentu	Shrnutí zápisů společnosti ASI
21.3.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 1 000 000 000 USD dne 24. března 2011.
21.4.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Mark Stevens, Elisabeth Rafael jako předsedající).	Rozhodnutí o zmocnění určitých osob uvedených na seznamu k otevírání, udržování, uzavírání či jinému spravování bankovních, investičních, makléřských a ostatních účtů společnosti ASI.
11.5.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí o vyplacení prozatímní dividendy společnosti AOE ve výši 1 000 000 000 USD dne 12. května 2011.
29.6.2011	Zápis z výroční valné hromady (Audrey Fernandez-Elliot jako předsedající a zástupkyně jak společnosti AOI, tak společnosti AOE a Gene Levoff jako zástupce společnosti Baldwin Holdings Unlimited).	Rozhodnutí o schválení zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2010, rozhodnutí o opětovném jmenování Elisabeth Rafael, Tima Cooka a Marka Stevense řediteli společnosti ASI, rozhodnutí o opětovném jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem, rozhodnutí o zmocnění ředitelů ke stanovení odměny auditorů, vzato na vědomí a schváleno, že od konce účetního období 2009 byly oznámeny a vyplaceny prozatímní dividendy společnosti AOE v celkové výši 11 324 972 906,56 USD, a rozhodnutí, že se příští výroční valná hromada může konat mimo Irsko.
29.6.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Mark Stevens, Elisabeth Rafael jako předsedající).	Schválení návrhu zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2010 a odměny auditorovi, rozhodnutí o jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem, vzato na vědomí, že od konce účetního období 2009 byly oznámeny a vyplaceny prozatímní dividendy společnosti AOE v celkové výši 11 324 972 906,56 USD, rozhodnutí o konání výroční valné hromady dne 29. června 2011, vzato na vědomí odstoupení Petera Oppenheimera z funkcí ředitele a tajemníka společnosti ASI a jmenování Gene Levoffa ředitelem a tajemníkem společnosti ASI místo něho.
27.7.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Gene Levoff jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Udělení plné moci.
7.9.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Gene Levoff jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Vzato na vědomí, že by bylo praktičtější a v nejlepším obchodním zájmu navrhnout členům společnosti ASI, aby se dividendy vyplácely formou investic s pevnými výnosy. Rozhodnutí doporučit členům vyplatit dne 8. září 2011 dividendy společnosti AOE formou investic s pevnými výnosy v celkové předpokládané výši 1 502 298 132 USD.
7.9.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Gene Levoff jako předsedající, Elisabeth Rafael).	Rozhodnutí vyplatit dne 8. září 2011 společnosti AOE prozatímní dividendu formou investic s pevnými výnosy v celkové předpokládané výši 1 502 298 132 USD.

Tabulka 5

Usnesení správní rady společnosti AOE a zápisy ze zasedání správní rady

Datum	Typ dokumentu	Shrnutí zápisů společnosti AOE
17.12.2008	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler jako předsedající).	Rozhodnutí o provedení dohody o zaměstnavatelském příspěvku.
14.1.2009	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler jako předsedající).	Rozhodnutí o zmocnění určitých osob uvedených na seznamu k otevírání, udržování, uzavírání či jinému spravování bankovních, investičních, makléřských a ostatních účtů společnosti AOE.
25.2.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook).	Rozhodnutí o provedení svěrečné listiny a pravidel pro penzijní program společnosti AOE.
20.7.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook).	Rozhodnutí o schválení návrhu zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2008 a odměny auditorovi, rozhodnutí pověřit Petera Oppenheimera a Cathy Kearney, aby vystupovali jako zástupci společnosti AOE na výroční valné hromadě společnosti ASI v roce 2009, rozhodnutí o konání výroční valné hromady dne 3. srpna 2009 a rozhodnutí o jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem místo [...].
22.7.2009	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Gary Wipfler).	Rozhodnutí o provedení dohody o přenosu podnikání, aby se činnost pobočky společnosti AOE v Singapuru převedla na společnost Apple South Asia Pte. Ltd.
3.8.2009	Zápis z výroční valné hromady (Peter Oppenheimer jako předsedající a zástupce společnosti AOI a Gene Levoff jako zástupce společnosti Baldwin Holdings Unlimited).	Rozhodnutí o schválení zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2008, rozhodnutí o jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem, rozhodnutí o zmocnění ředitelů ke stanovení odměny auditorů a rozhodnutí, že se příští výroční valná hromada může konat mimo Irsko.
23.10.2009	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Gary Wipfler).	Vzat na vědomí nadcházející příjem dividendy ve výši 3 482 850 781,21 USD od společnosti ASI dne 27. října 2009, rozhodnutí vyplatit společnosti AOI dividendu ve výši 4 607 274 666,29 USD, rozhodnutí vyplatit společnosti AOI další prozatímní dividendu ve výši úroků naběhlých ke dni 27. října 2009.
21.12.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler).	Rozhodnutí o provedení dodatečné dohody o přenosu podnikání, aby se činnost pobočky společnosti AOE v Singapuru převedla na společnost Apple South Asia Pte. Ltd. a vystavení plné moci.

Datum	Typ dokumentu	Shrnutí zápisů společnosti AOE
21.12.2009	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler).	Písemné usnesení a požadavek ředitelů, aby Tim Cook odstoupil z funkce ředitele společnosti AOE, a rozhodnutí, že Tim Cook opustí <i>ipso facto</i> svoji funkci ředitele společnosti AOE.
31.3.2010	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler).	Rozhodnutí přijmout prozatímní dividendu od společnosti ASI ve výši 800 000 000 USD dne 8. dubna 2010 a vyplátit stejnou částku společnosti AOI.
23.4.2010	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler).	Rozhodnutí provést výměnu osvědčení o vlastnickém právu k určitým zaevidovaným nemovitostem v Singapuru.
14.5.2010	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler).	Rozhodnutí přijmout prozatímní dividendu od společnosti ASI ve výši 1 000 000 000 USD dne 20. května 2010 a vyplátit stejnou částku společnosti AOI.
14.6.2010	Zápis z výroční valné hromady (Peter Oppenheimer jako předsedající a zástupce společnosti AOI a Gene Levoff jako zástupce společnosti Baldwin Holdings Unlimited).	Rozhodnutí o schválení zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2009, rozhodnutí o opětovném jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem, rozhodnutí o zmocnění ředitelů ke stanovení odměny auditorů, vzato na vědomí, že od konce účetního období 2009 byly vyplaceny prozatímní dividendy společnosti AOI v celkové výši 5 284 972 906,56 USD, a rozhodnutí, že se příští výroční valná hromada může konat mimo Irsko.
16.6.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Gary Wipfler).	Vzat na vědomí nadcházející příjem dividendy ve výši 600 000 000 USD od společnosti ASI dne 27. června 2010 a rozhodnutí vyplátit společnosti AOI stejnou částku.
23.7.2010	Zápis z výroční valné hromady (Peter Oppenheimer jako předsedající a zástupce společnosti AOI a Gene Levoff jako zástupce společnosti Baldwin Holdings Unlimited).	Rozhodnutí o schválení zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2009, rozhodnutí o opětovném jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem, rozhodnutí o zmocnění ředitelů ke stanovení odměny auditorů, vzato na vědomí, že od konce účetního období 2009 byly oznámeny a vyplaceny prozatímní dividendy společnosti AOE v celkové výši 5 884 972 906,56 USD, a rozhodnutí, že se příští výroční valná hromada může konat mimo Irsko.
23.7.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler jako předsedající).	Rozhodnutí o konání výroční valné hromady dne 23. července 2010.
20.9.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler jako předsedající).	Vzat na vědomí nadcházející příjem dividendy ve výši 690 000 000 USD od společnosti ASI dne 21. září 2010 a rozhodnutí vyplátit společnosti AOI dividendu ve výši 900 000 000 USD.

Datum	Typ dokumentu	Shrnutí zápisů společnosti AOE
15.11.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler jako předsedající).	Rozhodnutí schválit uzavření nájemní smlouvy na nemovitosti pro dodatečný skladovací prostor, aby se usnadnilo rozšíření výroby.
17.11.2010	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler jako předsedající).	Vzat na vědomí nadcházející příjem dividendy ve výši 1 750 000 000 USD od společnosti ASI dne 18. listopadu a rozhodnutí vyplátit společnosti AOI stejnou částku.
3.12.2010	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler).	Schválení udělení plné moci Cathy Kearney a Michaelu O'Sullivanovi, aby jednali jménem společnosti AOE. Plná moc se vztahuje na tyto aspekty: i) korespondence společnosti, ii) vztahy s vládou a jinými veřejnými orgány, iii) audity, iv) pojištění, v) dohody o nákupech, nákupech na splátky a financování související s aktivy a službami, vi) dohody o pronájmu, zásobování a zálohách a dohody o využívání aktiv, vii) převody osobního vlastnictví, viii) přebírání zboží a vystavování příslušných stvrzenek, ix) rada zaměstnanců a x) obchodní smlouvy.
4.3.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Gary Wipfler).	Vzat na vědomí nadcházející příjem dividendy ve výši 1 000 000 000 USD dne 7. března 2011 a rozhodnutí vyplátit společnosti AOI stejnou částku.
21.3.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer jako předsedající, Gary Wipfler).	Vzat na vědomí nadcházející příjem dividendy ve výši 1 000 000 000 USD dne 24. března 2011 a rozhodnutí vyplátit společnosti AOI stejnou částku.
26.4.2011	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler).	Rozhodnutí o zmocnění určitých osob uvedených na seznamu k otevírání, udržování, uzavírání či jinému spravování bankovních, investičních, makléřských a ostatních účtů společnosti AOE.
11.5.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler jako předsedající).	Vzat na vědomí nadcházející příjem dividendy ve výši 1 000 000 000 USD dne 12. května 2011 a rozhodnutí vyplátit společnosti AOI stejnou částku.
23.6.2011	Písemné usnesení ředitelů (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler).	Schválení návrhu zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2010 a odměny auditorovi, rozhodnutí pověřit Audrey Fernandez-Elliot a Cathy Kearney, aby vystupovaly jako zástupkyně společnosti AOE na výroční valné hromadě společnosti ASI v roce 2011, vzato na vědomí, že od konce účetního období 2009 byly oznámeny a vyplaceny prozatímní dividendy společnosti AOI v celkové výši 12 659 796 428,08 USD, rozhodnutí o konání výroční valné hromady dne 27. června 2011, vzato na vědomí odstoupení Petera Oppenheimera z funkcí ředitele a tajemníka společnosti AOE s účinností od 1. července 2011 a jmenování Ge-ne-a Levoffa ředitelem a tajemníkem společnosti ASI místo něho.

Datum	Typ dokumentu	Shrnutí zápisů společnosti AOE
27.6.2011	Zápis z výroční valné hromady (Audrey Fernandez-Elliott jako předsedající a zástupkyně společnosti AOI a Gene Levoff jako zástupce společnosti Baldwin Holdings Unlimited).	Rozhodnutí o schválení zprávy ředitelů a finančního výkazu za účetní období 2010, rozhodnutí o opětovném jmenování [daňového poradce společnosti Apple] auditorem, rozhodnutí o zmocnění ředitelů ke stanovení odměny auditora, vzato na vědomí a schváleno, že od konce účetního období 2009 byly oznámeny a vyplaceny prozatímní dividendy společnosti AOI v celkové výši 12 659 796 428,08 USD, a rozhodnutí, že se příští výroční valná hromada může konat mimo Irsko.
7.9.2011	Zápis ze zasedání správní rady (Gene Levoff jako předsedající a Gary Wipfler).	Vzato na vědomí, že by bylo praktičtější a v nejlepším obchodním zájmu navrhnout členům společnosti AOE, aby se dividendy vyplácely formou investic s pevnými výnosy. Rozhodnutí doporučit členům vyplatit dne 8. září 2011 dividendu společnosti AOI formou investic s pevnými výnosy v celkové předpokládané výši 1 502 298 132 USD. Rozhodnutí vyplatit společnosti AOI další prozatímní dividendu ve výši naběhlých úroků.
7.9.2011	Písemné usnesení členů (společnosti AOI a Baldwin Holding Unlimited).	Rozhodnutí vyplatit dne 8. září 2011 společnosti AOI prozatímní dividendu formou investic s pevnými výnosy v celkové předpokládané výši 1 502 382 564 USD.
7.9.2011	Jmenování zástupce společnosti pro písemné usnesení.	Jmenování společností AOI, jakožto člena společnosti AOE, Gene Levoffa zástupcem společnosti AOI, který jménem společnosti AOI provede písemné usnesení ohledně oznámení doporučené prozatímní dividendy a zvláště provedení její přímé platby. Společnost Baldwin Holding Unlimited jako druhý člen společnosti AOE pověřila stejným úkolem Garyho Wipflera.

2.5.4. DOHODA O ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ MEZI SPOLEČNOSTMI APPLE INC., ASI A AOE

- (116) Dne 8. prosince 2015 předložilo Irsko kopie dohody o rozdělení nákladů (dále jen „dohoda o rozdělení nákladů“) a všech dohod o převedení (dalším postoupení) nehmotných aktiv uzavřených mezi společnostmi Apple Inc., AOI, ASI a AOE (a jejich předchůdci) od doby, kdy se společnost Apple usadila v Irsku ⁽⁸⁷⁾.
- (117) Podle poskytnutých informací uzavřela společnost Apple Inc. dohodu o rozdělení nákladů se společností AOE (v té době nazývanou Apple Computer Limited) v prosinci roku 1980. Od té doby byla dohoda o rozdělení šestnáctkrát změněna a k poslední změně došlo v roce 2013. V roce 1999 se stranou dohody o rozdělení nákladů stala rovněž společnost ASI (v té době zvaná Apple Computer International). Ve stejné době, kdy byla uzavřena v prosinci roku 1980 dohoda o rozdělení nákladů, uzavřela společnost Apple Inc. se společností AOI „dohodu o převedení nehmotných aktiv“. Společnost AOI následně sama uzavřela se společností AOE „dohodu o dalším postoupení nehmotných aktiv“, podle níž společnost AOE získala výlučnou bezplatnou licenci na používání obchodních názvů, ochranných známek, obchodního tajemství a patentů – původně pro západní Evropu a později region EMEA – a rovněž na poskytování sublicencí na tato práva a licence ⁽⁸⁸⁾. Za původní převod tehdy stávajících nehmotných aktiv společnosti Apple neprovedl předchůdce společnosti AOE žádnou nákupní platbu.

⁽⁸⁷⁾ Dne 5. září 2014 Irsko předložilo dohodu o rozdělení nákladů mezi společnostmi Apple Inc., ASI a AOE, která nabyla účinnosti dne 30. září 2007.

⁽⁸⁸⁾ Oddíl B.5 dohody o dalším postoupení nehmotných aktiv ze dne 1. prosince 1980.

- (118) Podle dohody o rozdělení nákladů se společností Apple Inc. na jedné straně a ASI a AOE na straně druhé dohodly spojit své úsilí v oblasti výzkumu a vývoje a sdílet náklady a práva související s „programem rozvoje“. Program rozvoje se týká: i) vývoje nových nehmotných aktiv, ii) zlepšení, modernizace, přizpůsobení, překladu, lokalizace a jiných změn u stávajících nehmotných aktiv, iii) vývoje a zlepšování výrobního procesu u každého produktu a iv) vývoje, získávání a ochrany marketingových nehmotných aktiv.
- (119) Nehmotná aktiva jsou v dohodě o rozdělení nákladů definována jako „všechny technologie, postupy, procesy, návrhy a práva týkající se průmyslových vzorů, vynálezy, objevy, know-how, patenty (včetně patentových přihlášek atd.), autorská práva (a jiná práva duševního vlastnictví), obchodní tajemství, počítačové programy (ve formě zdrojového a strojového kódu), vývojové diagramy, vzorce, vylepšení, modernizace, překlady, uzpůsobení, informace, specifikace, technologie procesů, výrobní požadavky, standardy kontroly kvality, marketingová nehmotná aktiva a další podobná nehmotná aktiva v podobě definované ve finančních předpisech odst. 1.482-4 písm. b) vypracovaných podle programu rozvoje“⁽⁸⁹⁾. Marketingová nehmotná aktiva jsou definována jako „veškeré ochranné známky, známky služeb, obchodní názvy, obchodní tajemství, práva na obchodní značky, názvy domén, obchodní značky, průmyslové vzory, marketingové strategie, registrace, registrace v řízení a autorská práva k logům nebo obrazovým vyobrazením, všechna práva na goodwill a nehmotná hodnota spojená s každou značkou a jiná podobná marketingová nehmotná aktiva, která jsou součástí obchodního využívání produktů“⁽⁹⁰⁾.
- (120) Podle dohody o rozdělení nákladů je právo na používání nehmotných aktiv společnosti Apple pro výrobu a prodej produktů Apple sdíleno stranami dohody. Společnost Apple Inc. vlastní právo na výrobu a prodej produktů Apple ve všech zemích severní a jižní Ameriky (dále souhrnně jen „oba americké kontinenty“). Společnosti ASI a AOE vlastní právo na výrobu a prodej produktů Apple na trzích mimo oba americké kontinenty. Právní nárok na všechna nehmotná aktiva je v držení pouze ve jménu společnosti Apple Inc. Společnosti ASI a AOE jsou na svém území skutečnými vlastníky nehmotných aktiv vyvinutých v důsledku výzkumu a vývoje prováděného v rámci dohody o rozdělení nákladů⁽⁹¹⁾. Způsob, jakým je skutečné vlastnictví nehmotných aktiv poskytováno společností ASI a AOE, se měnil různými změnami dohody o rozdělení nákladů. Až do roku 1988 poskytovala společnost Apple Inc. v rámci dohody o rozdělení nákladů společnosti AOE výlučnou licenci na používání práv duševního vlastnictví na jejím území. V dohodách o rozdělení nákladů uzavřených a měněných od roku 1988 jsou práva na zlepšení provedená u tohoto duševního vlastnictví a na nově vyvinuté duševní vlastnictví poskytována na „nevýlučném či sdíleně výlučném“ základě⁽⁹²⁾. Od roku 2007 poskytuje společnost Apple společností ASI a AOE výlučnou licenci k duševnímu vlastnictví společnosti Apple, přičemž společnosti ASI a AOE poskytují zpětně stejnou licenci společnosti Apple formou nevýlučného práva⁽⁹³⁾.
- (121) Podle dohody o rozdělení nákladů se náklady na výzkum a vývoj pro produkty Apple rozdělují mezi strany dohody. Výpočet podílu každé strany se provádí tak, že každá ze společností Apple Inc., ASI a AOE platí svůj podíl na sdílených nákladech, který je založen na procentním podílu prodeje produktů dosaženém na území každé z nich. Například v roce 2012 dosáhly náklady na celosvětový výzkum a vývoj společnosti Apple celkové výše [3 – 3,5] miliardy USD. V tomto roce se přibližně 45 % celosvětového prodeje společnosti Apple uskutečnilo na obou amerických kontinentech. Společnost Apple Inc. proto zaplatila 45 % nákladů na výzkum a vývoj v rámci dohody o rozdělení nákladů a společnosti ASI a AOE uhradily zbývajících 55 % těchto nákladů v rámci dohody o rozdělení nákladů. Rozdělení nákladů v letech 2008 až 2014 je uvedeno v tabulce 6.

Tabulka 6

Náklady společnosti Apple na vývoj pokryté dohodou o rozdělení nákladů a financování těchto nákladů společnostmi ASI a AOE

(v USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Celkové náklady společnosti Apple na vývoj pokryté dohodou o rozdělení nákladů	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⁾ Oddíl 1.7 dohody o rozdělení nákladů ze dne 30. září 2007.⁽⁹⁰⁾ Oddíl 1.12 dohody o rozdělení nákladů ze dne 30. září 2007.⁽⁹¹⁾ Viz bod odůvodnění F dohody o rozdělení nákladů ze dne 26. září 1999 a bod odůvodnění G dohody o rozdělení nákladů ze dne 30. září 2007.⁽⁹²⁾ Oddíl IV (A) dohody o rozdělení nákladů ze dne 26. září 1992 a 1999.⁽⁹³⁾ Oddíly 5.2 a 5.3 dohody o rozdělení nákladů ze dne 30. září 2007, dne 5. ledna 2009 a dne 29. září 2013.

(v USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Část financovaná společnostmi 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]
Část financovaná společnostmi 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]
Procentní podíl nákladů společnosti Apple na vývoj financovaný společnostmi ASI a AOE (%)	37	40	50	57	[50 – 55]	[55 – 60]	[55 – 60]

- (122) Dohoda o rozdělení nákladů z roku 2009 a 2013 obsahuje přehled funkcí a rizik přiřazených v dohodě jednotlivým stranám ⁽⁹⁴⁾. Funkce a rizika přiřazená v rámci dohody o rozdělení nákladů společnosti Apple Inc. (označované v dohodě jako „společnost Apple“) a oběma společnostmi ASI a AOE (označované v dohodě souhrnně jako „mezinárodní účastník“) jsou shrnuty v dohodě o rozdělení nákladů a uvedeny na obrázku 8 a obrázku 9.

Obrázek 8

Funkce plněné společnostmi Apple a mezinárodním účastníkem (ASI a AOE) v rámci dohody o rozdělení nákladů

FUNKCE	APPLE	MEZINÁRODNÍ ÚČASTNÍK
Výzkum a vývoj nehmotných aktiv se sdílenými náklady	X	X
Kontrola kvality nehmotných aktiv se sdílenými náklady	X	X
Vypracovávání prognóz, finanční plánování a analýzy v souvislosti s činnostmi vývoje nehmotných aktiv	X	
Správa zařízení výzkumu a vývoje	X	X
Uzavírání smluv se spřízněnými nebo třetími stranami v souvislosti s činnostmi vývoje nehmotných aktiv	X	X
Správa smluv v souvislosti s činnostmi vývoje nehmotných aktiv	X	X
Výběr, najímání a kontrola zaměstnanců, smluvních dodavatelů a subdodavatelů při výkonu každé činnosti v oblasti vývoje nehmotných aktiv	X	X
Registrace a ochrana duševního vlastnictví	X	
Vývoj trhu	X	X

⁽⁹⁴⁾ Příloha B k dohodě o rozdělení nákladů z roku 2009 a příloha B k dohodě o rozdělení nákladů z roku 2013.

Obrázek 9

Rizika nesená společností Apple a mezinárodním účastníkem (ASI a AOE) v rámci dohody o rozdělení nákladů

RIZIKA	APPLE	MEZINÁRODNÍ ÚČASTNÍK
Riziko spojené s vývojem produktů	X	X
Riziko spojené s kontrolou kvality a kvalitou produktů	X	X
Riziko spojené s vývojem trhu	X	X
Tržní riziko	X	X
Politické riziko	X	X
Měnové riziko	X	X
Riziko spojené s odpovědností za produkty	X	X
Rizika spojená s aktivy (dlouhodobá/hmotná aktiva)	X	X
Rizika spojená se změnami regulačních režimů	X	X
Rizika spojená s ochranou a porušováním duševního vlastnictví	X	X
Rizika spojená s rozvojem a uznáním obchodní značky	X	X

- (123) Komise požádala Irsko, aby objasnilo, jakých činností se konkrétní funkce a činnosti uvedené na obrázku 8 a obrázku 9 týkají, a předložilo konkrétní příklady činností vykonávaných společnostmi ASI a AOE v rámci těchto funkcí. Komise rovněž požádala Irsko, aby v zápisech ze zasedání správních rad společností ASI a AOE vymezila každý údaj o činnostech týkajících se činností uvedených na obrázku 8 a obrázku 9, o kterých Irsko a společnost Apple soudí, že jsou vykonávány vedením společností ASI a AOE.
- (124) V odpovědi na tyto žádosti Irsko a společnost Apple uvedly, že tabulky z dohod o rozdělení nákladů z roku 2009 a roku 2013, které jsou převzaty na obrázku 8 a obrázku 9, nemají za cíl ukázat činnosti, které strany dohody o rozdělení nákladů skutečně vykonávají, ale pouze shrnout činnosti, které je každá ze stran dohody oprávněna vykonávat. Společnost Apple dále vysvětlila, že tabulky z dohod o rozdělení nákladů z roku 2009 a roku 2013, které jsou převzaty na obrázku 8 a obrázku 9, byly k dohodám o rozdělení nákladů přidány, aby byly splněny požadavky podle dočasných předpisů vydaných Ministerstvem financí Spojených států amerických s účinností dne 5. ledna 2009, aby dohoda o rozdělení nákladů mezi spřízněnými stranami odrážela funkce a rizika stran ⁽⁹³⁾.
- (125) Společnost Apple dále uvedla, že činnosti v oblasti výzkumu a vývoje uvedené v tabulce převzaté na obrázku 8 – nehmotná aktiva se sdílenými náklady, kontrola kvality nehmotných aktiv se sdílenými náklady, správa zařízení výzkumu a vývoje, uzavírání smluv se spřízněnými nebo třetími stranami v souvislosti s činnostmi vývoje nehmotných aktiv a výběr, najímání a kontrola zaměstnanců, smluvních dodavatelů a subdodavatelů při výkonu každé činnosti v oblasti vývoje nehmotných aktiv – jsou téměř v plném rozsahu vykonávány zaměstnanci společnosti Apple Inc. ve Spojených státech. Zaměstnanci irské pobočky se na těchto činnostech podílejí pouze v rozsahu běžné lokalizace produktu a jeho testování.

⁽⁹³⁾ Dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna 2016, s. 15–16.

- (126) Irsko a společnost Apple dále prohlásily, že společnosti ASI a AOE nehrají žádnou roli ve správě duševního vlastnictví společnosti Apple a hrají pouze omezenou roli – danou rámcem přesných parametrů stanovených vedoucími pracovníky společnosti Apple Inc. ve Spojených státech – při vyjednávání obchodních smluv. Rovněž prohlásily, že do vytváření, nabytí, správy a/nebo ochrany duševního vlastnictví společnosti Apple není zapojen žádný zaměstnanec společnosti ASI ani společnosti AOE. Všechny funkce, které vedou k ziskům společnosti Apple, jsou řízeny vedoucími pracovníky ve Spojených státech a také tam jsou ve velké míře vykonávány. Vedle toho společnost ASI nebo AOE právně nevlastní žádné duševní vlastnictví, které vytvořila nebo nabytá společnost Apple, a není na ně ani zapsáno. Společnosti ASI a AOE vstoupily v rámci vlastních pravomocí pouze do těchto obchodních smluv: i) smlouvy o nákupu uzavřené s dodavateli součástek, ii) smluvní výrobní dohody s výrobcí původního zařízení, kterými se řídí nákup konečných výrobků, a iii) smlouvy o forwardových prodeích.
- (127) Pokud jde o zapojení společností ASI a AOE do správy duševního vlastnictví společnosti Apple, první zmínka o nějaké formě duševního vlastnictví v zápisech ze zasedání správní rady jedné či druhé společnosti, které byly předloženy Komisi za období od založení společností ASI a AOE (1980 až 2015), se nachází v zápisu ze zasedání správní rady společnosti ASI dne 13. srpna 2013 a správní rady společnosti AOE dne 16. srpna 2013, při nichž obě správní rady udělily zaměstnancům společnosti Apple Inc. plnou moc, pokud jde o ochranu duševního vlastnictví ⁽⁹⁶⁾.
- (128) Během stejného období je první zmínka o dohodě o rozdělení nákladů v zápisech ze zasedání správních rad společností ASI a AOE zaznamenána v zápisech ze zasedání ze srpna 2014, při nichž se projednávala nová organizační struktura společnosti Apple v Irsku [...]. Pokud jde o zasedání správní rady společnosti AOE, konalo se dne [...] srpna 2014 a je popsáno jako „telefonická konference“, během níž se [...] projednával [...]. Pokud jde o zasedání správní rady společnosti ASI, konalo se dne [...] srpna 2014 v [...]. Podle zápisu z tohoto zasedání byli ředitelé společnosti ASI na tomto zasedání rovněž informováni, že mezi společnostmi Apple Inc., ASI a AOE proběhly diskuse v souvislosti s dohodou o rozdělení nákladů. Na tomto zasedání vyjádřila správní rada souhlas s přistoupením k dohodě o rozdělení nákladů z roku 2013 ⁽⁹⁷⁾.
- (129) Následující zasedání správní rady společnosti ASI se konalo po konci účetního období za rok 2014 společnosti ASI dne [...] prosince 2014 v [...] ⁽⁹⁸⁾. Při tomto zasedání bylo rozhodnuto, že [...] jurisdikce daňové rezidence bude v [...] místo [...], jak bylo předtím navrženo.

2.5.5. INFORMACE O SPOLEČNOSTI APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

- (130) Společnost ADI byla zapsána do obchodního rejstříku v Irsku v roce 2009. Od roku 2012 plnila společnost ADI určité úkoly při distribučních činnostech společnosti Apple v regionu EMEA. Od roku 2014 zodpovídá společnost ADI za prodej, distribuci a činnosti on-line obchodu společnosti Apple v regionu EMEA a Číně. Společnost ADI přijímá objednávky od klientů, zapojuje se do vypracování prognóz poptávky a prodeje a poskytuje služby v oblasti správy smluv s distribučními klienty. Společnost ADI řídí činnosti v oblasti logistiky, které souvisí s dodáváním produktů klientům.
- (131) Společnost ADI zodpovídá za poskytování záručních a mimozáručních asistenčních služeb. Tyto služby poskytuje asistenční skupina AppleCare společnosti ADI. Společnost ADI rovněž poskytuje poprodejní podporu prostřednictvím klientských telefonních středisek třetích stran a sítí poskytovatelů služeb schválených společností Apple.
- (132) Přes vykázané zisky ⁽⁹⁹⁾ společnost ADI nepřiznala v roce 2009, 2010 a 2011 žádnou povinnost ke korporační dani. Důvodem je, že společnost ADI původně vypočítávala výši své povinnosti ke korporační dani uplatněním metod rozdělení zisku, které schválilo daňové rozhodnutí z roku 2007, protože toto rozhodnutí obsahovalo „restrukturalizační doložku“ ⁽¹⁰⁰⁾, podle níž se metoda rozdělení zisku v případě restrukturalizace organizační struktury společnosti Apple v Irsku uplatní rovněž na novou dceřinou společnost. Irský daňový orgán ale přijal

⁽⁹⁶⁾ Společnost Apple uvedla, že podle oddílu 5.4 dohody o rozdělení nákladů z roku 2007 a podobných ustanovení v jiných dohodách o rozdělení nákladů si společnost Apple Inc. uchovála výhradní právo a odpovědnost kontrolovat všechna opatření na ochranu duševního vlastnictví společnosti Apple. Všechna opatření na ochranu duševního vlastnictví jsou proto iniciována, spravována a prováděna ze Spojených států (viz dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna 2016, s. 7). Z hlediska této skutečnosti není jasné, proč správní rady společností ASI a AOE vůbec udělily plnou moc ohledně ochrany duševního vlastnictví, když podle dohody o rozdělení nákladů údajně nemají v této oblasti žádné právo.

⁽⁹⁷⁾ Správní rada společnosti AOE vyjádřila souhlas s přistoupením k dohodě o rozdělení nákladů z roku 2013 během zasedání dne [...] srpna 2014, které proběhlo formou telefonické konference.

⁽⁹⁸⁾ Účetní období společností ASI a AOE běží až do konce září každého roku.

⁽⁹⁹⁾ [100 – 200] milionů USD v roce 2011, [10 – 20] milionů USD v roce 2010 a [1 000 – 10 000] USD v roce 2009 – viz povinné účetní závěrky společnosti ADI za příslušná období.

⁽¹⁰⁰⁾ Podání Irska ze dne 29. ledna 2016, s. 8–9.

stanovisko, že se metody rozdělení zisku schválené tímto nařízením neuplatňují na stanovení zdanitelného zisku rezidentní společnosti. V roce 2014 přijala společnost ADI stanovisko irského daňového orgánu a bylo dosaženo vypořádání [...] za všechna účetní období až do a včetně účetního období 2012. To vedlo k vyrovnání ve výši [...] EUR při zahrnutí daně ve výši [...], úroků a pokut. [...].

2.5.6. DOHODY O SLUŽBÁCH A DISTRIBUCI UZAVŘENÉ SPOLEČNOSTÍ ASI

- (133) V roce 2008 uzavřela společnost ASI se společností Apple Inc. dohodu o marketingových službách. Podle této dohody přiřazuje společnost Apple Inc. společnosti ASI část marketingových nákladů, které jí vznikly, s ohledem na služby, které společnost Apple Inc. vykonává pro společnost ASI ⁽¹⁰¹⁾. Irsko vysvětlilo, že tato část marketingových nákladů je přiřazována ústředí společnosti ASI ⁽¹⁰²⁾. Smlouva byla ale uzavřena mezi společnostmi Apple Inc. a ASI bez sebemenšího odkazu na ústředí společnosti ASI. Přesněji řečeno, jako adresu protistrany dohody uvádí smlouva poštovní adresu společnosti ASI ve městě Cork v Irsku. Podle Irska kromě toho irské pobočky společnosti ASI vznikají přímé místní marketingové náklady ze smluvních dohod s marketingovými společnostmi třetích stran.
- (134) V roce 2010 uzavřely společnosti ASI a ADI dohodu o distribuci. Podle této dohody společnost ASI jmenovala společnost ADI nevýlučným globálním distributorem pro prodej produktů Apple a společnosti ADI byl poskytnuta nevýlučná licence na některá vlastnická práva pro podporu prodeje produktů Apple. Dohoda o distribuci poskytla společnosti ADI právo na nákup produktů Apple od společnosti ASI nebo přímo od jiných výrobců. Společnosti ASI a ADI se dohodly, že souhrn všech poplatků za produkty a služby vyplývajících z dohody o distribuci bude odpovídat takové částce, aby společnost ADI dosáhla čistého zisku před zdaněním rovnajícího se přibližně [1 – 5] % z [...].
- (135) Aby společnost ADI prováděla pro společnost ASI distribuci v regionu EMEA, bylo v protokolu o dohodě ze dne 23. dubna 2012 dohodnuto, že společnost ADI nabude s účinností od 1. dubna 2012 aktiva a převezme závazky společnosti ASI související s distribucí v regionu EMEA. Na straně aktiv se největší položka rozvahy převedená dne 1. dubna 2012 ze společnosti ASI na společnost ADI týkala obchodních pohledávek [...]. Na straně pasiv se největší položka rozvahy převedená ze společnosti ASI na společnost ADI týkala [...] nárůstu záručních závazků [...] ⁽¹⁰³⁾.

2.5.7. NOVÁ ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI APPLE V IRSKU V ROCE 2015

- (136) Při jednání dne 9. ledna 2015 ⁽¹⁰⁴⁾ představila společnost Apple Komisi svou novou organizační strukturu v Irsku. Tato nová organizační struktura byla zavedena v důsledku změny oddílu 23 A zákona TCA 97 s účinností od 1. ledna 2015 ⁽¹⁰⁵⁾, v jejímž důsledku společnost zapsaná v obchodním rejstříku v Irsku nemůže nadále přihlásit svou daňovou rezidenci mimo Irsko či nemít vůbec žádnou daňovou rezidenci, jako tomu bylo v případě společností ASI a AOE. [...]. Společnost Apple uvedla, že v rámci nové organizační struktury nebude pro určení základu daně společností ASI a AOE v Irsku nadále používáno daňové rozhodnutí z roku 2007. [...]. Podle informací poskytnutých společností Apple je rok 2014 posledním účetním obdobím, na které se uplatňuje rozhodnutí z roku 2007, a toto období končí podle povinných závěrek společností ASI a AOE dne 27. září 2014.
- (137) Podle této nové organizační struktury [...].
- (138) Podle informací poskytnutých společností Apple Komisi dne 19. ledna 2015 [...] ⁽¹⁰⁶⁾.

⁽¹⁰¹⁾ Podle Irska probíhá přiřazování na základě obvyklých tržních podmínek v souladu s platnými předpisy a zákony Spojených států pro převodní ceny – viz podání Irska ze dne 29. ledna 2016, s. 3. Podle dohody o marketingových službách se poplatek za služby hrazený společností ASI společnosti Apple Inc. v zásadě rovná [100 – 150] % „opodstatněně vzniklých nákladů“ a v některých případech [50 – 100] % takových nákladů – viz dohoda o marketingových službách, s. 3.

⁽¹⁰²⁾ Podání Irska ze dne 29. ledna 2016, s. 3.

⁽¹⁰³⁾ Naběhlé záruční závazky [...] a rozšířené záruční závazky představují další významnou položku rozvahy [...].

⁽¹⁰⁴⁾ Viz 12. bod odůvodnění.

⁽¹⁰⁵⁾ Viz oddíl 39 zákona o veřejných financích na rok 2013 (č. 2) ze dne 18. prosince 2013, změněné znění oddílu 23 A základního zákona (rezidence společnosti).

⁽¹⁰⁶⁾ Viz 12. bod odůvodnění.

- (139) Ve svém dopisu ze dne 25. února 2015 ⁽¹⁰⁷⁾ Irsko poskytlo dodatečná objasnění ohledně nové struktury společnosti Apple. Podle poznámek z telefonní konference ze dne [...] prosince 2014 mezi irským daňovým orgánem a společností Apple irský daňový orgán zejména požádal společnost Apple o [...]. Podle těchto poznámek se dále upřesňuje, že [...].
- (140) Dopisem ze dne 11. listopadu 2015 ⁽¹⁰⁸⁾ Komise požádala o informace ohledně [...], jak je uvedeno v podání společnosti Apple ze dne 19. ledna 2015 ⁽¹⁰⁹⁾, a rovněž o všechny podklady, jako jsou zprávy o převodních cenách. Ve svém podání ze dne 29. ledna 2016 Irsko [...]. Ve svém dopisu ze dne 8. března 2016 Komise [...]. V dopisu ze dne 23. března 2016 Irsko uvedlo, že společnost Apple informovala Irsko, že [...].
- (141) V zápisu ze zasedání správní rady [...], který byl Komisi poskytnut dne 24. května 2016, je uvedena informace ohledně [...].
- (142) V zápisu zasedání správní rady [...], které se konalo v [...] dne [...] srpna 2015, se konkrétně uvádí, že [...].
- (143) V zápisu ze zasedání správní rady [...] v Cupertino ve Spojených státech dne [...] dubna 2016 je zaznamenáno, že [...].
- (144) Příloha 1 k zápisu ze zasedání ze dne [...] dubna 2016 obsahuje zápis ze zasedání správní rady ze dne [...] srpna 2015, ve kterém byly provedeny změny a zdůrazněny určité prvky, jako je vyškrtnutí [...].

3. DŮVODY ZAHÁJENÍ FORMÁLNÍHO VÝŠETŘOVACÍHO ŘÍZENÍ

- (145) Komise se rozhodla zahájit formální vyšetřovací řízení, protože dospěla k předběžnému závěru, že sporná daňová rozhodnutí představují státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, již Irsko poskytlo společností Apple, ASI a AOE, a že tato podpora není slučitelná s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 a 3 Smlouvy.
- (146) Komise zejména vyjádřila pochybnosti, že metody rozdělování zisku schválené těmito rozhodnutími pro určení zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku odrážejí odměnu irských poboček společností ASI a AOE, s níž by souhlasil obezřetný nezávislý subjekt jednající za obvyklých tržních podmínek.
- (147) Komise zejména poukázala na to, že základ daně v rozhodnutí z roku 1991 se jeví spíše jako vyjednaný než doložený odkazem na srovnatelné transakce a že irský daňový orgán zřejmě neměl v úmyslu rozhodnout o přiřazování zisku na základě stanovení převodních cen.
- (148) Komise dále konstatovala, že irskému daňovému orgánu nebyla předložena žádná studie přiřazování zisku či zpráva o převodních cenách v době, kdy bylo požádáno o vydání kteréhokoli ze sporných daňových rozhodnutí, a že volby metodiky uplatněné irským daňovým orgánem zřejmě nejsou žádným způsobem podloženy. Kritizovala rovněž schválení jednostranné metody přiřazování zisku v obou rozhodnutích, kdy jako ukazatel úrovně zisku slouží provozní náklady s vyloučením nákladů účtovaných přidruženými společnostmi, což nebylo nikdy vysvětleno, ačkoli to v tomto případě vede k výrazně odlišným výsledkům. Měla proto pochybnosti ohledně vhodnosti metody stanovení převodních cen, jež byla zvolena pro daňové rozhodnutí z roku 2007.
- (149) Komise rovněž poukázala na několik nesrovnalostí v uplatňování zvolené metody přiřazování zisku společnosti AOE a společnosti ASI, které se nejeví být v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Pokud jde o rozhodnutí z roku 1991, tyto nesrovnalosti se týkaly přírážky k nákladů přičitatelným irské pobočce společnosti AOE, výše odsouhlasených kapitálových úlev pro společnost AOE a rovněž doby platnosti rozhodnutí

⁽¹⁰⁷⁾ Viz 13. bod odůvodnění.

⁽¹⁰⁸⁾ Viz 27. bod odůvodnění.

⁽¹⁰⁹⁾ Viz 138. bod odůvodnění.

z roku 1991, které společnost Apple uplatňovala 15 let. Pokud jde o rozhodnutí z roku 2007, Komise vyjádřila pochybnosti ohledně přírážky [10 – 15] % k provozním nákladům pobočky společnosti AOE, zatímco v případě společnosti ASI byla dohodnuta nižší přírážka k provozním nákladům ve výši [10 – 15] % ⁽¹¹⁰⁾. Kromě toho přiřazení zisku irské pobočky společnosti ASI dohodnuté v rozhodnutí z roku 2007 nebralo v úvahu vývoj prodeje. Vzhledem k tomu, že zisk vykazovaný společností ASI pochází z aktivních příjmů, Komise usoudila, že v případě, kdy růst prodeje neprovází růst provozních kapacit mimo Irsko, mohlo by to poukazovat na nesrovnalost v rozdělování obrátu mezi společnost ASI a její irskou pobočku.

- (150) Krátce řečeno, u metod přiřazování zisku, které byly dohodnuty pro přidělování zisku společností ASI a AOE jejich příslušným irským pobočkám, se soudilo, že vedou k odměně těchto irských poboček, s níž by omezitelný nezávislý subjekt jednající za obvyklých tržních podmínek nesouhlasil, a že se proto odchylují od zásady obvyklých tržních podmínek. V důsledku toho dospěla Komise k předběžnému závěru, že tato rozhodnutí vedou k nižšímu daňovému zatížení těchto společností, a tím představují zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Komise usoudila, že toto zvýhodnění je selektivní, protože je poskytnuto pouze společností ASI a AOE, a staví tyto podniky do výhodnějšího postavení oproti podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Komise dále usoudila, že výhodnější postavení selektivně poskytnuté oběma podnikům je založeno na volném uvážení irského daňového orgánu, který přesáhl hranice prosté správy daňových příjmů odkazem na objektivní kritéria.
- (151) Při splnění všech ostatních podmínek čl. 107 odst. 1 Smlouvy a bez zjevného základu slučitelnosti podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy dospěla Komise k předběžnému závěru, že sporná daňová rozhodnutí představují státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

4. PŘIPOMÍNKY IRSKA K ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

- (152) Ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení předneslo Irsko několik argumentů, které se především týkaly použitelných vnitrostátních pravidel pro doložení existence zvýhodnění podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy, neexistence jakéhokoliv selektivního zacházení se společnostmi ASI a AOE a řady procesních nedostatků.
- (153) Pokud jde o vnitrostátní pravidla, která platila v době sporných daňových rozhodnutí a dokládají možné zvýhodnění, Irsko tvrdí, že na rozdíl od domněnky Komise a při neexistenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění představuje oddíl 25 zákona TCA 97 jediný základ pro výpočet výše daňové povinnosti nerezidentních společností, které obchodují prostřednictvím pobočky v Irsku. Podle Irska zde není žádný prostor pro uplatnění obecných zásad vypracovaných OECD, pokud tyto zásady nejsou jasným způsobem zahrnuty do irského práva, což v tomto případě nejsou. Oddíl 25 zákona TCA 97 neodkazuje na zásadu obvyklých tržních podmínek OECD, a tato zásada proto není určující při přiřazování zisku irské pobočky.
- (154) I kdyby byl rámec OECD na tento případ použitelný, přesto by to neplatilo pro období do roku 2010, kdy se na úrovni OECD dospělo k dohodě o přiřazování zisků pobočky nerezidentních společností podle čl. 7 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, tj. po vydání sporných daňových rozhodnutí, a dokonce i v tomto případě by byl použitelný pouze v souvislosti s uplatněním smlouvy o zamezení dvojího zdanění, což není tento případ. Společnost ASI ani společnost AOE nejsou daňovými rezidenty v Irsku nebo v zemi, s níž Irsko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění.
- (155) Kromě toho rozhodovací praxe, kterou zmiňuje Komise, aby odůvodnila odkaz na zásadu obvyklých tržních podmínek, není v případě Irska použitelná, protože se týká případů, kdy členské státy zahrnuly některé zásady OECD do svých vnitrostátních právních předpisů, které se týkají transakcí mezi společnostmi, a pak stanovily výjimky pro některé daňové poplatníky. Tato rozhodnutí nejsou pro Irsko relevantní, protože zásadu obvyklých tržních podmínek do svých vnitrostátních právních předpisů nezahrnulo a protože žádné z rozhodnutí neposuzovalo zásadu obvyklých tržních podmínek v souvislosti s přiřazením zisku pobočky společnosti.

⁽¹¹⁰⁾ Výkonnost a ziskovost se často měří pomocí poměrů označovaných za „marže“ či „přirážky“. Metoda dohodnutá ve sporných daňových rozhodnutích spočívá podle Irska v „přirážce“ k provozním nákladům, čímž se základ daně rovná dohodnutému procentnímu podílu. Ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení používá společnost Apple místo „přirážky“ pojem „marže“. Není-li uvedeno jinak, používají se v tomto rozhodnutí oba pojmy zaměnitelně.

- (156) Navíc odkaz na kritérium investora v tržním hospodářství uvedený v rozhodnutí o zahájení řízení není přesvědčivý, protože směřuje dvě věci, které je nutno zachovat oddělené: roli státu jako orgánu veřejné moci a jeho chování na trhu. Kdyby se rozhodnutí o zahájení řízení mělo chápat jako rozhodnutí, jímž se ukládá uplatnění daného kritéria na soukromé subjekty, představovalo by to neobvyklé rozšíření zásady subjektu v tržním hospodářství. Komise by tak ve skutečnosti požadovala, aby se daňový poplatník jako takový choval jako investor v tržním hospodářství, ačkoli se tento standard týká pouze jednání státu.
- (157) Pokud jde o selektivitu, Irsko tvrdí, že irský daňový orgán sice musí posoudit přiřazení zisku pobočce nerezidentní společnosti, ale toto posouzení neznamená, že se s daňovými poplatníky zachází na základě volného uvážení, a tím se selektivně zvýhodňuje oproti ostatním. Pokud se po irském daňovém orgánu požaduje, aby provedl posouzení, musí tak učinit nestranně, spravedlivě a důsledně. Podle Irska bylo posouzení v tomto případě zcela v souladu s běžnou správní praxí. Při výpočtu výše daňové povinnosti irských poboček společností ASI a AOE nedošlo k žádné odchylce od obvyklých zásad, a proto ani k žádnému selektivnímu zacházení.
- (158) Podle Irska postup, který vedl ke sporným daňovým rozhodnutím, neobsahoval žádné přednostní zacházení se společností Apple. Z hlediska irského daňového orgánu nejde u tohoto postupu o žádné smlouvání s cílem dosáhnout toho, aby společnost platila pevně stanovenou výši daně. Cílem je spíše zaručit vhodný základ pro přiřazování zisků.
- (159) Pokud jde o přiřazování zisku schválené ve sporných daňových rozhodnutích, Irsko soudí, že přístup zvolený irským daňovým orgánem plně odráží příspěvek pobočky k celkovému zisku společnosti a představuje správné uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97. Metody přiřazování zisku byly schváleny, aby vedly k úrovni zdanitelných zisků, jež by byla v každém případě úměrná hodnotě příspěvku irské pobočky k celkové ziskovosti společnosti. Irský daňový orgán zejména přikládal rozhodující význam skutečnosti, že irské pobočky nemají žádná práva na licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple ani podíly na nich, které byly výrazným zdrojem příjmů dotyčných společností. Vedoucí pracovník irského daňového orgánu proto nepovažoval za vhodné nebo udržitelné přiřadit irským pobočkám hodnotu vyplývající z vylučného duševního vlastnictví společnosti Apple.
- (160) Irsko rovněž vznáší řadu argumentů, které se týkají řízení, a tvrdí, že Komise nebyla při vypracování rozhodnutí o zahájení řízení nestranná, což mimo jiné platí o jeho přísném a přehnaně rozhodném znění, které zřejmě předjímá závěr konečného rozhodnutí. Irsko rovněž tvrdí, že Komise porušila právo Irska na slyšení tím, že s OECD diskutovala otázky týkající se případu, aniž by do diskusí zapojila Irsko. Dále poukazuje na dlouhou dobu, která uplynula mezi prvním domnělým opatřením podpory (1991) a prvními vyšetřovacími kroky Komise (2013), což údajně ztěžuje Irsku vlastní obhajobu a pro daňové poplatníky činí situaci nepředvídatelnou. Irsko závěrem tvrdí, že navrácení je nutno vyloučit, protože buď podpora představuje stávající podporu, nebo by bylo velmi obtížné vypočítat její výši.

5. PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN K ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

5.1. PŘIPOMÍNKY SPOLEČNOSTI APPLE

- (161) Připomínky společnosti Apple se ve velké míře kryjí s připomínkami Irska, zejména ohledně použitelných vnitrostátních předpisů, podle nichž je nutno rozhodnout o existenci zvýhodnění.
- (162) Společnost Apple tvrdí, že duševní vlastnictví společnosti Apple bylo a převážně stále je vyvíjeno ve Spojených státech, a to v ústředích společnosti Apple Inc. v Cupertino ve Spojených státech. Zde působí drtivá většina vývojových inženýrů společnosti Apple. Ve Spojených státech rovněž působí vedoucí pracovníci, kteří přijímají všechna strategická a konečná rozhodnutí v oblasti výzkumu a vývoje a uvádění jednotlivých myšlenek na trh, a to od koncipování produktů až po zahájení jejich výroby. Společnost Apple Inc. je jediným držitelem právních nároků na duševní vlastnictví společnosti Apple.
- (163) V Irsku se nepřijímají žádná rozhodnutí ohledně využívání duševního vlastnictví společnosti Apple nebo vývoje produktů Apple (jako například rozhodnutí, které duševní vlastnictví se uvede na trh nebo jak se budou produkty vyrábět). Žádný zaměstnanec irských poboček nenese odpovědnost za výzkum a vývoj nebo za rozhodnutí související s právem používat a využívat duševní vlastnictví společnosti Apple. Všechna taková rozhodnutí přijímají ve Spojených státech společnost Apple Inc. a/nebo správní rady společností ASI a AOE, které spravují a řídí společnost odjinud než z Irska.

- (164) Klíčovou strategickou složkou je pro společnost marketing společnosti Apple. Také marketingová strategie je spravována a řízena ze Spojených států, kde se přijímají všechna klíčová rozhodnutí. Všechny marketingové kampaně se plánují a vypracovávají ve Spojených státech. Irské pobočky nejsou žádným způsobem zapojeny do vytváření a vypracovávání marketingových kampaní a irská pobočka společnosti ASI vyplácí společnosti Apple Inc. náhradu za její poskytování celosvětových marketingových služeb.
- (165) Pokud jde o posouzení existence zvýhodnění, Komise nevymezila k prokázání takového zvýhodnění správný kontrafaktuální rámec, kterým musí být pouze vnitrostátní pravidla zdanění, jimiž se řídí zacházení s nerezidentními společnostmi s irskými pobočkami (tj. oddíl 25 zákona TCA 97), a nemohou jím být zásady OECD, které v Irsku nemají platnost právního předpisu. Protože metody přiřazování zisku schválené ve sporných daňových rozhodnutích byly v souladu se správní praxí irského daňového orgánu podle oddílu 25 zákona TCA 97, nesnížila tato rozhodnutí daňové zatížení společností ASI a AOE, a neposkytla proto žádné zvýhodnění. Stejně tak nelze ke zjištění zvýhodnění použít kritérium soukromého subjektu v tržním hospodářství k prosazení zásady obvyklých tržních podmínek, protože toto kritérium nelze uplatnit ani na stát jednající jako veřejný orgán, ani na daňového poplatníka.
- (166) Kromě toho v tomto případě neexistuje žádné selektivní zacházení, protože sporná daňová rozhodnutí pouze potvrdila, že zisk se má přiřazovat irským pobočkám podle oddílu 25 zákona TCA 97 a související správní praxe, a to stejným způsobem, jakým by irský daňový orgán uplatňoval oddíl 25 zákona TCA 97 na všechny ostatní daňové poplatníky v podobné situaci. K žádnému selektivnímu zacházení nedošlo ani na základě volného uvážení, protože pravomoc posouzení irského daňového orgánu byla omezena objektivními kritérii souvisejícími s daňovou soustavou.
- (167) Navíc, i pokud by se na transakce v tomto případě uplatnila zásada obvyklých tržních podmínek, *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] dochází k závěru, že přiřazení zisku irským pobočkám zapadá do rozmezí přiměřených výsledků dokonce i podle požadavků stávajících pravidel pro stanovení převodních cen, takže sporná daňová rozhodnutí neposkytla společnostem ASI a AOE žádné zvýhodnění. Podle této zprávy nesly společnosti ASI a AOE hlavní rizika ohledně úspěchu či neúspěchu produktů na mezinárodních trzích. Distributoři a prodejci produktů Apple (spřízněné a třetí strany) byli před těmito riziky chráněni smluvními podmínkami, celosvětovými politikami a přístupy k distribuci (jako je kontrola nad zásobami). Zásady řízení a zmírňování obchodních rizik určovala společnost Apple Inc. ve Spojených státech. Společnosti ASI a AOE měly finanční způsobilost nést veškerá obchodní rizika a přijímat nezbytná strategická rozhodnutí ke zmírnění míry vystavení společnosti obchodním rizikům. Zpráva konkrétně vymezuje hospodářsky významné činnosti irských poboček s ohledem na jejich funkce a věcné okolnosti, dokládá, že metoda TNMM je nejvhodnější metodou přiřazování zisku pro určení jejich zdanitelného zisku, a stanoví, že nejvhodnějším ukazatelem úrovně zisku v případě irské pobočky společnosti ASI je Berryho koeficient ⁽¹¹¹⁾ a v případě irské pobočky společnosti AOE přírůstek k celkovým nákladům.
- (168) Podle [daňového poradce společnosti Apple] v případě distributora, jakým je společnost ASI, která prodává zboží dalším distributorům spřízněných stran, je logistické zajištění distribuce zboží jedinou funkcí přidávající hodnotu. Náklady na pořízení zboží pouze přecházejí na návazného odběratele produktu. Provozními výdaji společnosti by měly být náklady na realizaci distribuce. V takovém případě by měla být společnost odměňována pouze za tyto výdaje. Při použití Berryho koeficientu by distributor měl získat náklady a výnos z distribučních nákladů spojených s daným obchodem (náklady přidávající hodnotu). Zpráva následně odvozuje údaje o ziskovosti ze souboru vybraných společností třetích stran s podobnými funkcemi, jako jsou funkce irských poboček, a vyhodnocuje skutečné přiřazení zisku provedené podle daňových rozhodnutí v souvislosti s údaji třetích stran. Pokud jde o vyhodnocení výsledků přiřazení zisku irským pobočkám podle rozhodnutí z roku 1991, zpráva

⁽¹¹¹⁾ Berryho koeficient je definován jako poměr hrubého zisku k celkovým provozním výdajům. Daňový poradce odkazuje na odstavce 2.100 až 2.102 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování. V případě distributora, který prodává zboží dalším distributorům ze spřízněných stran, je logistické zajištění distribuce zboží jedinou funkcí přidávající hodnotu. Náklady na pořízení zboží pouze přecházejí na návazného odběratele produktu. Provozními výdaji společnosti by měly být náklady na realizaci distribuce. V takovém případě by měla být společnost odměňována pouze za tyto výdaje. Použití Berryho koeficientu tímto způsobem v zásadě přisuzuje distributorovi náklady a výnos z distribučních nákladů spojených s daným obchodem (náklady přidávající hodnotu).

předkládá srovnatelný soubor údajů o ziskovosti třetích stran za rok 2004, 2005 a 2006 ⁽¹¹²⁾ a porovnává zisky skutečně přiřazené irským pobočkám v účetních obdobích 2004 až 2007 s tímto srovnatelným souborem. Výsledek studie srovnávacích prvků *ad hoc* zprávy [daňového poradce společnosti Apple] za použití Berryho koeficientu v případě společnosti ASI je uveden na obrázku 10 a za použití přírážky k celkovým nákladům v případě společnosti AOE je uveden na obrázku 11.

Obrázek 10

Rozsah Berryho koeficientu za obvyklých tržních podmínek odkazem na nezávislé prodejce a distributory podle [daňového poradce společnosti Apple]

Tříletý vážený průměr	Berryho koeficient – 2004 až 2006	Berryho koeficient – 2009 až 2011
Horní kvartil	1,21	1,40
Medián	1,10	1,17
Dolní kvartil	1,01	1,06
Počet pozorování	11	25

Obrázek 11

Rozsah přírážky k celkovým nákladům za obvyklých tržních podmínek odkazem na nezávislé výrobce podle [daňového poradce společnosti Apple]

Tříletý vážený průměr	Přírážka k celkovým nákladům – 2004 až 2006	Přírážka k celkovým nákladům – 2009 až 2011
Horní kvartil	9,3 %	10,1 %
Medián	6,5 %	7,5 %
Dolní kvartil	4,4 %	4,9 %
Počet pozorování	8	13

- (169) Na základě této studie dochází *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] k závěru, že zisky přiřazené irským pobočkám společností ASI a AOE byly plně v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek OECD. *Ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] dále uvádí „skutečný profil“ irských poboček. [Daňový poradce společnosti Apple] pojem „maržový profil“ nedefinuje. V případě společnosti AOE je ve zprávě uveden profil přírážky k celkovým nákladům za rok 2011 a 2012 v podobě znázorněné na obrázku 12.

Obrázek 12

Skutečná přírážka k celkovým nákladům společnosti AOE podle [daňového poradce společnosti Apple] za účetní období 2011 a 2012

Účetní období	Přírážka k nákladům (%)
Účetní období 2011 skutečně	[5 – 10]
Účetní období 2012 skutečně	[5 – 10]

⁽¹¹²⁾ Podle zprávy nebyla za předcházející roky k dispozici dostatečně spolehlivá databáze, aby bylo možno provést analýzu požadovanou podle pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování.

- (170) Dne 17. listopadu 2014 předložila společnost Apple další *ad hoc* studii vypracovanou [druhým poradcem společnosti Apple], která je zaměřena na dva body vznesené v rozhodnutí o zahájení řízení: i) tvrzení, že přiřazení zisku uplatněné na irskou pobočku společnosti ASI nemělo dopad na vývoj prodeje ⁽¹¹³⁾, a ii) tvrzení, že dvě různé přírážky (65 % a 20 %) odsouhlasené pro společnost AOE nemohou být obě v souladu s obvyklými tržními podmínkami ⁽¹¹⁴⁾. Studie dochází k závěru, že sporná daňová rozhodnutí řádně přiřadila zisk irským pobočkám na základě přírážky k nákladům bez zohlednění vývoje prodeje.
- (171) Podle *ad hoc* studie [druhého poradce společnosti Apple] se dá předpokládat, že se za základ vezmou náklady, protože irské pobočky vyvíjejí činnost na trhu otevřenému hospodářské soutěži a subjekty, které jsou třetími stranami a s nimiž společnost Apple uzavírá smlouvy o poskytování služeb podobných službám poskytovaným irskými pobočkami, jsou obvykle rovněž odměňovány na základě svých nákladů. Pokud jde o skutečnost, že přiřazování zisku nesleduje vývoj prodeje, [druhý poradce společnosti Apple] tvrdí, že činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI se vyznačují úsporami z rozsahu. Jestli klienti irské pobočky společnosti ASI nakoupí produkty ve velkém či malém objemu, nemá na náklady podstatný vliv, protože činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI (jako je styk s klienty a organizace logistiky) jsou ve velké míře fixní z hlediska objemu produktů, který klienti kupují.
- (172) Systém postupného snižování, který byl vypracován pro společnost AOE, lze navíc odůvodnit z hospodářského a obchodního hlediska. Z hospodářského hlediska je cílem přírážky k provozním nákladům pokrýt fixní náklady, které se pravidelně neopakují. Původní přírážka ve výši 65 % by tak měla pokrýt fixní náklady u provozu jako celku. V určitém okamžiku by ale výše marže vyvolaná touto přírážkou mohla být více než dostatečná na plné pokrytí vzniklých původních fixních nákladů. K žádné další platbě ve vztahu k fixním nákladům by proto nemělo docházet po dosažení určité úrovně nákladů, která by podle *ad hoc* studie [druhého poradce společnosti Apple] mohla dokonce odůvodnit snížení z 65 % na 0 %.
- (173) A konečně, podle společnosti Apple není vymáhání státní podpory vhodným nástrojem pro dosažení harmonizace vnitrostátních právních předpisů o zdanění podnikatelské činnosti, jíž chce Komise údajně dosáhnout tím, že požaduje po členských státech, aby dodržovaly standardy, jako je zásada obvyklých tržních podmínek, které nejsou součástí daňových soustav některých členských států, a tím se umožňuje zjistit státní podporu v daňových rozhodnutích těchto členských států.

5.2. PŘIPOMÍNKY OSTATNÍCH ZÚČASTNĚNÝCH STRAN

- (174) Připomínky od ostatních zúčastněných stran, konkrétně sdružení Ibec a společný dopis podepsaný několika obchodními sdruženími (dále jen „společné podání“), se netýkají pochybností uvedených v rozhodnutí o zahájení řízení, ale zaměřují se na důsledky přístupu, podle kterého se postupovalo v tomto rozhodnutí, pro podnikatelské prostředí. Tyto připomínky zejména tvrdí, že podnět Komise oslabí právní jistotu a napadne postupy podle pravidel pro státní podporu, zatímco pro řešení škodlivé daňové konkurence jsou přiměřenější a vhodnější mezinárodní fóra jako OECD nebo jiné politické kanály. Komise by neměla usilovat o harmonizaci daňových soustav, protože prostřednictvím řízení o státní podpoře k tomu nemá žádnou pravomoc.
- (175) Připomínky rovněž vyslovují pochybnosti ohledně selektivního přístupu zvoleného Komisí v situacích, kdy by daňové správy měly mít určitý prostor pro volné uvážení, a tvrdí, že stanovení převodních cen není exaktní vědou. Pokud by Komise měla dospět k závěru, že daňová rozhodnutí představují neslučitelnou státní podporu, navrácení by mělo být vyloučeno na základě zásady legitimního očekávání a novosti přístupu.
- (176) Sdružení Oxfam vyjadřuje ve svých připomínkách podporu šetření Komise a vybízí Komisi, aby rozšířila svou vyšetřovací pravomoc také s ohledem na skutečnost, že může představovat vhodnější útvar než vnitrostátní subjekty pro strukturální posouzení praxe členských států v oblasti daňových rozhodnutí. Vyzývá Komisi, aby v případech, v nichž jsou selektivní zvýhodnění potvrzena, zajistila přijetí přiměřených sankcí a rychlé ukončení škodlivých daňových postupů. Uvádí rovněž, že doba zachování právních účinků předchozího stavu v délce šesti roků v případě irských pravidel o daňové rezidenci, která usnadňují nesoulady z hybridních subjektů, je příliš dlouhá.

⁽¹¹³⁾ Rozhodnutí o zahájení řízení, bod odůvodnění 67.

⁽¹¹⁴⁾ Rozhodnutí o zahájení řízení, bod odůvodnění 63.

6. VYJÁDŘENÍ IRSKA K PŘIPOMÍNKÁM TŘETÍCH STRAN

- (177) Ve svém vyjádření k připomínkám třetích stran k rozhodnutí o zahájení řízení Irsko opakuje své tvrzení, že zásada obvyklých tržních podmínek OECD není součástí irských právních předpisů, pokud jde o přiřazování zisků poboček, a že Komise neprokázala žádné selektivní zacházení se společnostmi ASI a AOE, protože posouzení provedené irským daňovým orgánem bylo v tomto případě v souladu s obvyklou správní praxí, jak rovněž potvrzuje podání společnosti Apple. *Ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] a *ad hoc* studie [druhého poradce společnosti Apple] navíc prokazují, že výsledek provedení sporných daňových rozhodnutí byl srovnatelný s výsledkem, který by vyplynul z uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek.
- (178) Irsko se rovněž vyjadřuje k tvrzením uvedeným ve společném podání ohledně právní jistoty. Podle Irska se ve společném podání správně zdůrazňuje, že uvážlivý a pečlivý daňový poplatník by nemohl předvídat na první pohled zjevné zjištění Komise ohledně neslučitelné státní podpory. Komise k tomu porovnává irská daňová pravidla s externím referenčním rámcem, což je v rozporu s její ustálenou judikaturou, podle níž je jedinou platnou referencí vnitrostátní daňová soustava. Všechny uvedené skutečnosti porušují zásadu právní jistoty.
- (179) Jako odpověď na připomínky sdružení Oxfam Irsko tvrdí, že Komise má vést své šetření ohledně postupů členských států v oblasti daňových rozhodnutí spravedlivým a stejně vyčerpávajícím způsobem bez ohledu na velikost členského státu. Pokud jde o připomínku sdružení Oxfam ohledně irských pravidel o daňové rezidenci, Irsko tvrdí, že jeho pravidla o daňové rezidenci společností nejsou určena k tomu, aby usnadňovala agresivní daňové plánování nadnárodních společností. Irsko zdůrazňuje, že tzv. „dvojitá irská daňová struktura“ není a nikdy nebyla součástí irské daňové soustavy, ale jedná se spíše o opatření mezinárodního daňového plánování navržené a vypracované daňovými a právními poradci.

7. DALŠÍ VÝMĚNY PŘIPOMÍNEK PO ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

7.1. VÝMĚNA DOPISŮ PO DOPISU ZE DNE 17. DUBNA 2015

7.1.1. DOPIS ZE DNE 17. DUBNA 2015

- (180) Jako odpověď na žádost Irska ze dne 25. února 2015, aby Komise vysvětlila podrobněji své posouzení, které vyplynulo z jejího vyšetřování sporných daňových rozhodnutí a které bylo podle Irska zřejmě založeno na mylném názoru Komise ohledně použitelných vnitrostátních právních předpisů, zaslaly útvary Komise Irsku dne 17. dubna 2015 dopis se žádostí, aby jeho kopii předalo společnosti Apple.
- (181) Pokud jde o referenční systém pro zjištění selektivity, Komise v dopisu upřesnila, že za vhodný referenční systém považuje běžná daňová pravidla irského systému zdanění příjmů společností, která zahrnují rezidentní společnosti a pobočky nerezidentních společností, zatímco oddílem 25 zákona TCA 97 se řídí pouze zdanění poboček. Komise dále shrnula, jak chápe činnosti společností ASI a AOE na základě vyjádření Irska a společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, takto: „Protože společnosti ASI a AOE nevyvíjejí žádné hospodářské činnosti mimo své irské pobočky, činnosti spočívající v pořizování, výrobě, prodeji a distribuci produktů Apple mimo oba americké kontinenty vykonávají irské pobočky společností ASI a AOE. Zdá se, že všechny licence společností ASI a AOE k duševnímu vlastnictví jsou v držení výhradně pro irské pobočky a využívány jsou výhradně jimi, protože irské pobočky výlučně zodpovídají za pořizování, výrobu, prodej a distribuci produktů Apple mimo oba americké kontinenty. Uvedené zřejmě potvrzuje také skutečnost, že společnosti ASI a AOE mají zaměstnance pouze v irských pobočkách společností ASI a AOE, a tak nemají žádné provozní kapacity mimo Irsko.“ Komise dále v odpovědi na tvrzení společnosti Apple uvedená v jejím vyjádření k rozhodnutí o zahájení řízení ⁽¹¹⁵⁾ vysvětlila, že funkce vykonávané zaměstnanci společnosti Apple Inc. nespadají do oblasti posouzení sporných daňových rozhodnutí: „Fiktivní odměna za služby poskytované bezplatně zaměstnanci skupiny v údajných prospěch společnosti ASI nebo AOE nemůže snížit zisky, které mají být rozděleny mezi ústředí společností ASI a AOE a jejich příslušné pobočky.“

⁽¹¹⁵⁾ Viz 162. až 164. bod odůvodnění.

- (182) Komise závěrem odpovíděla na konkrétní tvrzení Irska uvedené v jeho vyjádření k rozhodnutí o zahájení řízení, a to že Komise souhlasí se skutečností, že irským pobočkám společností ASI a AOE nebyla přidělena žádná práva související s duševním vlastnictvím. Komise vysvětlila, že rozhodnutí o zahájení řízení pouze popisuje opatření v rámci dohod o rozdělení nákladů, pokud jde o přiřazení práv duševního vlastnictví, jak je předložily irské orgány, a že to neznamená, že Komise toto ve svém posouzení schvaluje. Komise rovněž upřesnila, že na rozdíl od tvrzení Irska v rozhodnutí o zahájení řízení nepoužila jako zdroj práva zásadu obvyklých tržních podmínek OECD.

7.1.2. PŘIPOMÍNKY IRSKA K DOPISU ZE DNE 17. DUBNA 2015

- (183) V dopisu ze dne 4. května 2015 Irsko tvrdilo, že Komise dopisem ze dne 17. dubna 2015 výrazně změnila své posouzení údajné podpory, zejména pokud jde o referenční rámec. Podle Irska představuje tato změna posouzení porušení práva Irska na řádné slyšení. Irsko uvedlo, že Komise zřejmě upustila od zásady obvyklých tržních podmínek, a proto musí vydat nové nebo doplňující rozhodnutí o zahájení řízení s vysvětlením nové analýzy.
- (184) Pokud jde o referenční rámec, Irsko tvrdí, že nebylo jasné, jaký referenční rámec Komise navrhuje. Společnosti ASI a AOE nejsou daňovými rezidenty v Irsku a jsou zdanitelné podle obecných pravidel zdanění společností. Zatímco osoby sídlící v Irsku jsou zdanitelné ze všech svých příjmů bez ohledu na jejich původ, nerezidentní subjekty jsou podle oddílu 25 zákona TCA 97 zdanitelné pouze z příjmů místního původu.
- (185) Irsko dále vysvětlilo, že s výjimkou příjmu z úroků představuje veškerý příjem irských poboček společností ASI a AOE příjem z obchodních činností. Pobočky nemají žádný příjem, který vyplývá z „užívání/využívání práva duševního vlastnictví“, který je oddělitelný od příjmu poboček z obchodních činností. Irské pobočky společností ASI a AOE nemají ve skutečnosti žádný zvláštní příjem plynoucí z práv duševního vlastnictví a ani by nebylo správné brát jakoukoliv část příjmů poboček za příjem plynoucí z práv duševního vlastnictví. Irsko dále zopakovalo, že vysoce hodnotná technologie společnosti Apple, průmyslové vzory a marketingové duševní vlastnictví jsou vytvářeny, vyvíjeny a spravovány ve Spojených státech a nejsou žádným způsobem přičitatelné irským pobočkám společností ASI a AOE. V pobočkách také neprobíhají žádné činnosti spojené se správou licencí poskytnutých v rámci dohody o rozdělení nákladů. Zisky společností ASI a AOE plynoucí z dohod o rozdělení nákladů tak nejsou přičitatelné irským pobočkám.
- (186) Irsko prohlásilo, že u příjmu z obchodních činností se jedná o čistý příjem z obchodních činností po odečteních spíše než o hrubé obchodní tržby. Tento čistý příjem musí „vzniknout prostřednictvím pobočky nebo v ní“, což znamená, že „pobočka je příčinným zdrojem příjmu a příjem je jí řádně přiřazován“. Oddíl 25 zákona TCA 97 nelze pojímat tak, že by stanovil, že tok hrubých tržeb, který prochází pobočkou, znamená přiřazení celého příjmu společnosti pobočce. Irsko opakuje, že takový výklad by vedl k absurdním výsledkům bez vztahu s hospodářskou realitou. Podle Irska důvod, proč velká část příjmu společností ASI a AOE nebyla předmětem zdanění, vyplývá z nesouladu mezi vnitrostátními daňovými soustavami, které nelze napravit pomocí pravidel pro státní podporu.
- (187) Irsko závěrem trvá na tom, že zásada obvyklých tržních podmínek netvoří součást irské daňové soustavy a že „ujasnění“ podané Komisí v dopisu, tj. že v rozhodnutí o zahájení řízení používá pravidla OECD jako „nezávazné“ doporučení, zdaleka neodráží postoj Komise v rozhodnutí o zahájení řízení. Podle Irska spočívá rozhodnutí o zahájení řízení bezvýhradně na definici OECD zásady obvyklých tržních podmínek. Pokud Komise naznačuje, že existuje druhý typ zásady obvyklých tržních podmínek, který není „od OECD“, měla vyslechnout argumenty Irska k této otázce.

7.1.3. PŘIPOMÍNKY SPOLEČNOSTI APPLE K DOPISU ZE DNE 17. DUBNA 2015

- (188) V dopisu ze dne 4. května 2015 společnost Apple uvedla, že přístupu Komise vytýká to, že zřejmě požaduje, aby se se společnostmi, které jsou v Irsku daňovými rezidenty, a irskými pobočkami společností ASI a AOE zacházelo stejně a aby byly daněny ze svých celosvětových příjmů. Podle společnosti Apple, činnosti, ke kterým dochází mimo Irsko a které vytvářejí zisk nerezidentní společnosti, nejsou relevantní pro výši daně hrazené v Irsku.

- (189) Společnost Apple navíc tvrdí, že Komise nesprávně přiřazuje veškerý zisk irským pobočkám a vychází přitom z irelevantní a chybné domněnky, že společnosti ASI a AOE nevyvíjejí s výjimkou svých irských poboček žádnou hospodářskou činnost. Společnost Apple tvrdí, že k rozhodujícím činnostem vykonávaným společnostmi ASI a AOE či pro ně dochází mimo Irsko, a jako příklad uvádí, že správní rady společností ASI a AOE rozhodly o uzavření dohody o rozdělení nákladů se společností Apple Inc., zatímco vyjednávání smluv o prodeji, pořízování a výrobě řídí jménem společností ASI a AOE vedoucí pracovníci společnosti Apple Inc. Společnost Apple závěrem tvrdí, že zbylá část zisků, která není daněna v Irsku, je předmětem konečného zdanění ve Spojených státech.
- (190) Společnost Apple vznáší námitky, že by licence k duševnímu vlastnictví společností ASI a AOE byly výlučně využívány irskými pobočkami nebo byly v jejich výlučném držení. Z tohoto důvodu Komise nesprávně tvrdí, že společnosti ASI a AOE nevyvíjejí s výjimkou irských poboček žádnou hospodářskou činnost. Místo toho mají irské pobočky ve svých příslušných rolích centra nákupu a distribuce a běžné montáže produktů jen omezený přístup k poskytnutým licencím k duševnímu vlastnictví v oblasti montáže a přepravy produktů. Společnost Apple tvrdí, že dokonce ani podle schváleného přístupu OECD by irské pobočky společností ASI a AOE neměly nárok na přiřazení zisků na základě jejich omezeného přístupu k poskytnutým licencím k duševnímu vlastnictví, stejně jako by nezávislému podniku nebyl vyplácen výnos z podobně poskytnutého duševního vlastnictví. Společnost Apple dospívá k závěru, že práva duševního vlastnictví, která jsou zdrojem přírůžek – jako jsou práva týkající se koncepce a technologie hardwaru a softwaru – nejsou práva, na která irské pobočky spoléhají při pořízování, distribuci a montáži produktů, a která proto nelze přiřazovat irským pobočkám.
- (191) Společnost Apple rovněž nesouhlasí s tím, že Komise nepřijala tuto skutečnost, když v popisné části rozhodnutí o zahájení řízení zmínila, že „irské pobočky společnosti ASI/AOE nejsou přiřazena žádná práva související s příslušným duševním vlastnictvím“. Podle společnosti Apple Komise v části rozhodnutí o zahájení řízení věnované posouzení nevznesla žádné námitky proti této skutečnosti. Tato skutečnost zůstává nepochybně relevantní a strany se mohou spoléhat na taková věcná a právní vyjádření uvedená v rozhodnutí o zahájení řízení. Společnost Apple rovněž vznáší námitky ohledně toho, že Komise použila pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování nejenom jako pouhý referenční dokument, protože Komise v rozhodnutí o zahájení řízení na pokynech ve velké míře staví.

7.2. VÝMĚNA DOPISŮ PO JEDNÁNÍ KOMISE A IRSKA DNE 7. KVĚTNA 2015

7.2.1. JEDNÁNÍ DNE 7. KVĚTNA 2015

- (192) Na žádost Irska došlo dne 7. května 2015 k jednání mezi útvary Komise a Irskem. Během jednání byly projednány tyto záležitosti: i) výklad oddílu 25 zákona TCA 97 a otázka teritoriality; ii) daňové zacházení s rezidentními a nerezidentními společnostmi; iii) identifikace referenčního rámce; iv) kritérium soukromého subjektu v tržním hospodářství; v) role zásady obvyklých tržních podmínek v irském a unijním právu; vi) a význam činností v jiných společnostech skupiny Apple kromě společností ASI a AOE pro přiřazení zisku v rámci společností ASI a AOE.
- (193) E-mailem ze dne 9. července 2015 zaslala Komise Irsku návrh zápisu z jednání ze dne 7. května 2015 a vyzvala Irsko, aby zápis schválilo nebo navrhlo změny, které by se v něm měly provést.

7.2.2. DOPISY IRSKA ZE DNE 17. ČERVENCE 2015 (OBSAHUJÍCÍ NÁZOR ZNALCE) A ZE DNE 14. SRPNA 2015

- (194) V dopisu ze dne 17. července 2015 vyjádřilo Irsko svůj názor na několik otázek projednávaných během jednání dne 7. května 2015.
- (195) Podle názoru Irska Komise během tohoto jednání údajně uznala, že podle platných pravidel o rezidenci byly společnosti ASI a AOE po celé zvažované období nerezidentními společnostmi a že jejich daňovou povinnost

bylo nutno posuzovat podle oddílu 25 zákona TCA 97. Znamená to, že irský daňový orgán podle zásady teritoriality, kterou Komise nenapadla, nemůže zdanit celosvětové zisky společností ASI a AOE, ale že irské pobočky jsou povinny k dani, pouze pokud jde o zisky pocházející z irských zdrojů. V této souvislosti Irsko nesouhlasí s názorem vysloveným během jednání dne 7. května 2015, že referenční rámec představuje běžný systém zdanění společností. Zákon TCA 97 nemá jeden všezahrnující cíl. Místo toho je sice cílem zákona TCA 97 zdanit celosvětové zisky společností, které jsou rezidenty v Irsku, ale v případě nerezidentních společností je jeho cílem zdanění zisků pocházejících z irských zdrojů. Referenčním rámcem proto může být pouze oddíl 25 zákona TCA 97 a Irsko zdanilo všechny zisky, které vznikly společností AOE a ASI a které byly v irské daňové jurisdikci, to znamená všechny zisky těchto společností, které byly přiřítelné činnostem irských poboček. Vzhledem k tomu, že se u funkcí vykonávaných irskými pobočkami společností ASI a AOE většinou jednalo o běžné provozní a logistické činnosti, zatímco rozhodující strategická a obchodní rozhodnutí přijímali vrcholoví vedoucí pracovníci ve Spojených státech, vzhledem k tomu, že k vývoji a využívání duševního vlastnictví společnosti Apple jako hlavního zdroje ziskovosti společnosti docházelo mimo Irsko, a vzhledem k tomu, že k rozhodnutím o účasti na dohodách o rozdělení nákladů a rovněž k řízení a kontrole rizik v rámci dohod o rozdělení nákladů docházelo mimo Irsko, příjem plynoucí z dohod o rozdělení nákladů a hospodářská práva vzniklá jako výsledek dohod o rozdělení nákladů nelze v žádném případě přiřítit irským pobočkám společností ASI a AOE.

- (196) V těchto souvislostech Irsko soudí, že Komise neprokázala ani nevysvětlila svůj názor, že klasifikace příjmu jako aktivního příjmu je v tomto případě podstatná a že aktivní příjem musí být někde aktivně spravován. S výjimkou příjmu z úroků tvoří všechny příjmy irských poboček společností ASI a AOE příjmy z obchodní činnosti a pobočky nemají žádný příjem z používání či využívání práv duševního vlastnictví společnosti Apple, který je oddělitelný od příjmu poboček z obchodních činností. Jediný příjem poboček, který spadá podle oddílu 25 zákona TCA 97 do rámce „příjmů z majetku nebo práv používaných pobočkou nebo zastoupením či v jejich držení“, je proto příjem z úroků. Komise nemůže tvrdit, že příjem z duševního vlastnictví společnosti Apple měl být daněn v Irsku podle oddílu 25 zákona TCA 97. Irsko mohlo a mělo zohlednit pouze funkce poboček jako takových, a mohlo proto pouze konstatovat, že k vývoji a výzkumu, které vytvářejí duševní vlastnictví, a k aktivní správě duševního vlastnictví nedochází v Irsku. Kromě toho není důležité, kde jsou zisky evidovány. Zisky společností ASI a AOE jsou evidovány v účtech těchto společností, ale nebyly zdaněny – s výjimkou zisků irských poboček a příjmů z investic vzniklých ve Spojených státech –, protože společnosti nejsou rezidenty ve Spojených státech. Důvodem tohoto nezdanění zisků jsou nesrovnalosti ve státním systému zdanění a nezdanění není relevantní pro účely státní podpory.
- (197) Podle Irska Komise rovněž na jednání dne 7. května 2015 údajně souhlasila s tím, že v případě zdanění poboček není zásada obvyklých tržních podmínek součástí irského práva a že právo Unie nevyžaduje, aby zásada obvyklých tržních podmínek byla „uvedena“ v oddílu 25 zákona TCA 97. Podle tvrzení Irska z toho vyplývá, že sporná daňová rozhodnutí sice neuplatnila zásadu obvyklých tržních podmínek, ale to neznamená, že tím došlo k jakékoli odchylce či odchýlení od požadavků irského režimu zdanění společností obecně a od oddílu 25 zákona TCA 97 zvláště. Pokud jde o názor Komise, že zásada obvyklých tržních podmínek je použitelná jako relevantní nástroj pro posouzení existence státní podpory, Irsko tvrdí, že to představuje zcela nový argument a výrazný odklon od postoje Komise v rozhodnutí o zahájení řízení, které údajně zmiňovalo opomenutí irského daňového orgánu uplatnit zásadu obvyklých tržních podmínek OECD. Podle názoru Irska navíc zpětné uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek jako nástroje pro posouzení existence státní podpory nemá oporu v judikatuře soudů Unie ani v rozhodovací praxi Komise a nelze také prohlásit, že vyplývá z kritéria soukromého subjektu v tržním hospodářství nebo že se obecně opírá o odkaz na tržní podmínky. Uplatnit zásadu obecných tržních podmínek jako nástroj pro posouzení existence státní podpory a tvrdit, že je součástí práva Unie od roku 1958, by znamenalo úplné přepsání dějin a bylo by neslučitelné se zásadou právní jistoty. Vzhledem k tomu, že zásada obvyklých tržních podmínek není součástí irského práva, nelze neuplatnění zásady obvyklých tržních podmínek řádně ani označit za zvýhodnění. Nicméně i v případě, že by se usoudilo, že zásada obvyklých tržních podmínek

je na tento případ použitelná, *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] ⁽¹¹⁶⁾ dospívá k závěru, že zisky skutečně přiřazené irským pobočkám společností ASI a AOE jsou plně v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Pokud Komise nesouhlasila s touto analýzou, měla Irsko patřičně uvědomit a dát mu možnost odpovědět.

- (198) Pokud jde o selektivitu, Irsko tvrdí, že Komise nevypracovala žádnou analýzu selektivity. Komise zejména nikdy netvrdila, že se společnostmi ASI a AOE dostalo ve srovnání s jinými pobočkami příznivějšího zacházení. Soudní dvůr uznal, že se rezidentní a nerezidentní společnosti nenacházejí ve stejné právní a skutkové situaci ⁽¹¹⁷⁾. Nutit Irsko, aby zacházelo s rezidentními a nerezidentními společnostmi, jako by byly srovnatelné, by bylo v rozporu s mezinárodní praxí, mezinárodními zásadami zdanění, jako je zásada teritoriality, a neslučitelné s irským vnitrostátním právem. Nakonec i v případě, že by odlišné zacházení bylo považováno za selektivní, bylo by jasné odůvodněno povahou a/nebo vnitřním uspořádáním zákona TCA.
- (199) Ve svém dopisu ze dne 17. července 2015 Irsko rovněž předložilo stanovisko pana Cookea, aby doložilo, že společnosti ASI a AOE byly vždy daněny v souladu s oddílem 25 zákona TCA 97, a že proto daňové zacházení s nimi neobsahovalo žádnou státní podporu. Ve stanovisku pana Cookea se tvrdí, že na rozdíl od údajného trvání Komise na tom, že irský daňový orgán měl zacházet se společnostmi ASI a AOE, jako by byly daňovými rezidenty v Irsku, a podřídit je korporáční dani podle oddílu 21 zákona TCA, nemá irský daňový orgán žádnou volnost či prostor pro volné uvážení, aby se mohl odchýlit od výslovného znění oddílu 25 zákona TCA 97. Pan Cooke odkazuje na rozsudky vrchního a nejvyššího soudu ve věci *McGrath v. McDermott* ⁽¹¹⁸⁾, ve kterých se tvrdilo, že soud nesmí brát zřetel na sofistikované a předurčené transakce, které kromě vyhnutí se dani nemají žádný obchodní podnikatelský záměr. Vrchtní soud měl uvést, že soud při určení, zda vzniká povinnost k dani, nepřihlíží k podstatě nebo finančním výsledkům transakce. Přihlíží ke skutečnému právnímu účinku a zákonným právům stran v souladu s právními pojmy a koncepty.
- (200) Vzhledem k tomu, že společnosti ASI a AOE mají svou ústřední správu a řízení ve Spojených státech, ve stanovisku pana Cookea se tvrdí, že irský daňový orgán správně zacházel s dceřinými společnostmi jako s nerezidentními daňovými poplatníky. Podle oddílu 25 zákona TCA 97 podléhají dani pouze zisky, u kterých se prokáže, že plynou z obchodu prováděného pobočkou či zastoupením nebo jejich prostřednictvím, a Komise slučuje společnosti s pobočkami, když požaduje, aby irský daňový orgán nedanil obchodní zisky pobočky, nýbrž společnosti. Irský daňový orgán neměl žádný prostor pro volné uvážení, aby podobně použil zásadu obvyklých tržních podmínek, protože tato zásada nebyla v příslušné době součástí irského daňového zákoníku. Stanovisko pana Cookea dospívá k závěru, že v irském právu neexistuje žádný základ pro zdanění všech zisků společností ASI a AOE v Irsku. Jedinou pravomocí irského daňového orgánu v příslušných letech bylo podřídit dani tu část zisků společností ASI a AOE, která byla úměrná činností jejich poboček v Irsku.
- (201) Podle stanoviska pana Cookea by bylo konečně v obchodní realitě neobhajitelné trvat na tom, že všechny předmětné obchodní tržby byly přiřaditelné funkcím vykonávaným oběma pobočkami. Dokládá to skutečnost, že klienti nečekají přes noc ve frontách před obchody společnosti Apple po celém světě na nejnovější iPhone či iPad proto, že jsou prodávány z města Cork, nýbrž kvůli hodnotě vytvořené pro tyto produkty rozsáhlou investiční činností, technickou a technologickou inovací, pověstným vzhledem a vším, co je součástí sortimentu produktů Apple, přičemž většina z toho je přiřaditelná tomu, co se uskutečňuje ve Spojených státech nebo jinde.

7.2.3. DOPIS SPOLEČNOSTI APPLE ZE DNE 7. ZÁŘÍ 2015 (OBSAHUJÍCÍ NÁZOR ZNALCE)

- (202) V dopisu ze dne 7. září 2015 se společnost Apple vyjádřila k zápisu, který Komise zaslala Irsku po jednání ze dne 7. května 2015. Společnost Apple poukázala, že Komise neprokázala, že sporná daňová rozhodnutí zvýhodnila společnost Apple a že irský daňový orgán zacházel se společnostmi ASI a AOE selektivně ve srovnání se společnostmi v podobné situaci.

⁽¹¹⁶⁾ Irsko odkazuje na *ad hoc* zprávu [daňového poradce společnosti Apple] ve svém podání ze dne 18. února 2016, ve kterém předalo Irsko Komisi *ad hoc* zprávu společnosti PwC. Podle dopisu Irska dne „17. listopadu 2014 společnost Apple přeposlala analýzu vypracovanou [daňovým poradcem společnosti Apple] [...]. Pokud je Irsku známo, Komise nevznesla v žádném stádiu námitky vůči této analýze a ani s ní nevyslovila nesouhlas“.

⁽¹¹⁷⁾ Věc *Marks & Spencer v. Halsey*, C-446/03, EU:C:2005:763.

⁽¹¹⁸⁾ [1988] IR 258.

- (203) Pokud jde o správné uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97, nesprávné určení referenčního rámce a nepoužitelnost zásady obvyklých tržních podmínek, společnost Apple předkládá stejné argumenty jako Irsko ve svém dopisu ze dne 17. července 2015. Ohledně cíle irského systému zdanění příjmů společnosti a rezidence uvádí společnost Apple rovněž v podstatě stejné argumenty jako Irsko. Protože společnosti ASI a AOE nejsou pro daňové účely rezidenty v Irsku, nenacházejí se ve srovnatelné skutkové a právní situaci s irskými rezidentními společnostmi na základě jasného znění daňového zákona Irska.
- (204) Na podporu svého postoje předložila společnost Apple názor [poradce společnosti Apple]. Tento názor dospívá k závěru, že Irsko správně soudilo, že společnosti ASI a AOE nejsou rezidentními společnostmi a že zacházení Irska se společnostmi ASI a AOE jako s nerezidentními společnostmi odlišnými od irských rezidentních společností je v souladu s mezinárodní daňovou zásadou teritoriality. Společnosti ASI a AOE se proto nenacházejí v právní a skutkové situaci, která je srovnatelná se situací irských rezidentních společností. Podle tohoto názoru navíc nelze žádné duševní vlastnictví společnosti Apple nebo zisk pramenící z duševního vlastnictví společnosti Apple přiřadit irským pobočkám, protože k výkonu „významných rozhodovacích funkcí“, pokud jde o duševní vlastnictví, dochází mimo Irsko. Podle tohoto názoru musí být pro přiřazení příjmu pobočkám provedeno srovnání s hypotetickou rezidentní společností, která je zapojena pouze do místních činností bez právního či ekonomického vlastnictví jakýchkoli práv duševního vlastnictví nebo jejich využívání. Přiřazení příjmů tím musí vycházet z funkcí, rizik a aktiv irských poboček a nést podle zásady „vis attractiva“, již OECD výslovně odmítla, k přiřazení příjmů z neirských zdrojů. Přiřazení zisků irským pobočkám pouze na základě činností, ke kterým dochází v pobočkách, to znamená bez ohledu na činnosti mimo pobočky, ať už v rámci společností ASI/AOE, nebo v rámci jiných společností skupiny Apple, bylo proto plně v souladu s přiřazováním zisku pobočkám, které vyplývá z mezinárodního veřejného práva a mezinárodních zásad zdanění, včetně zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010 a judikatury Unie.
- (205) Podle názoru [poradce společnosti Apple] dále irské pobočky nevlastní žádné duševní vlastnictví a nemají co do činění se žádným aspektem správy duševního vlastnictví. K veškeré správě duševního vlastnictví, včetně všech činností nutných pro financování, vytváření, uplatnění a ochranu duševního vlastnictví, dochází mimo Irsko. „Významné rozhodovací funkce“ se všechny nacházejí mimo Irsko, a proto k veškerému vytváření hodnoty dochází mimo Irsko. Tvzení Komise, že správní rady společností ASI a AOE nespravují aktivně duševní vlastnictví, neodpovídá skutečnosti. Podle názoru [poradce společnosti Apple] dokládají zápisy ze zasedání správních rad společností ASI a AOE a další podklady předané společností Apple Komisi, že k veškerému rozhodování v otázkách důležitého strategického významu pro společnosti ASI a AOE, včetně otázek týkajících se i) finančních záležitostí, jako jsou investiční rozhodnutí, pravomoci v oblasti bankovních účtů a správa kapitálu; ii) zvážení a schválení účetních závěrek; a iii) přenesení pravomocí za určitých podmínek v případě obchodních činností, nedocházelo v Irsku, ale ve Spojených státech.
- (206) Podle názoru [poradce společnosti Apple] je nutno pro účely stanovení výše zisků, která má být přiřazena stále provozovně nerezidentní společnosti podle vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku (společně s domácími pravidly zdanění řady zemí), po zjištění pomocí funkční analýzy, co se v rámci stále provozovny skutečně děje, provést srovnání s (fiktivní) rezidentní společností. Toto srovnání („jako kdyby“) se provádí, protože v případě právně neodděleného subjektu neexistuje žádné právní kritérium, jak v rámci nerezidentní společnosti vyčlenit výši zisku, u níž je jasné, že ji nerezidentní společnost získala na místě. Při provádění tohoto srovnání je mimořádně důležitý tento bod: (fiktivní) rezidentní společnost, vůči níž se srovnání provádí, je velmi zvláštní společnost; jedná se o rezidentní společnost, která má příjem pouze z činností či aktiv ve státě, v němž je daňovým rezidentem. Zatímco rezidentní společnost je obvykle ve státě své rezidence daněna ze svého celosvětového příjmu, srovnávaná rezidentní společnost má příjem pouze z činností či aktiv ve státě své rezidence. Jinými slovy, srovnání je nutno provést pouze s rezidentní společností, jejíž činnosti a aktiva se omezují na zemi, v níž nerezidentní společnost vyvíjí činnost prostřednictvím své stále provozovny. V případě společnosti Apple nelze s irskými pobočkami společností ASI a AOE zacházet, jako kdyby byly hospodářskými vlastníky takových

práv. Srovnání je proto nutno provést se společností, která právně či hospodářsky nevlastní taková práva duševního vlastnictví (ale která má přístup k duševnímu vlastnictví v omezeném rozsahu, který je nutný pro provádění jejích činností v oblasti montáže produktů/jejich pořízování, prodeje a distribuce).

- (207) Podle názoru [poradce společnosti Apple] je pro určení, zda lze duševní vlastnictví (a zisky, které z něj plynou) přiřadit irským pobočkám, irrelevantní, jestli se pracovníci nebo členové správní rady společností ASI a AOE podíleli (společně se zaměstnanci a/nebo členy správní rady společnosti Apple Inc. nebo bez nich) na výkonu vysoce důležitých „významných rozhodovacích funkcí“. Jelikož společnost ASI ani společnost AOE nejsou daňovými rezidenty v Irsku, jedinou důležitou skutečností, kterou je nutno zjistit, je, zda zaměstnanci nebo členové správní rady vykonávaly své významné rozhodovací funkce v rámci stálé provozovny, jejímž prostřednictvím společnosti ASI a AOE podnikají v Irsku. Z funkční analýzy irských poboček vyplývá, že funkce vykonávané prostřednictvím stálých provozoven v Irsku a v nich se omezují na pořízování, prodej a distribuci (společnost ASI) a montáž produktů (společnost AOE). V míře, v jaké tyto pobočky využívají duševní vlastnictví společnosti Apple při svých činnostech v Irsku na základě práv k tomuto vlastnictví, jež byla společností ASI a AOE poskytnuta v rámci dohod o rozdělení nákladů, tyto společnosti nejednají jako poskytovatel licence, který spravuje a využívá práva duševního vlastnictví.
- (208) [Poradce společnosti Apple] závěrem ve svém názoru vysvětluje, že podle takzvané zásady „vis attractiva“ všechny příjmy mimo pobočku ze státu, v němž vznikly, se považují za přiřaditelné pobočce v takovém státě, kde tyto příjmy vznikly. Použití této zásady nicméně OECD a její členské státy výslovně odmítly. Srovnávat rezidentní společnosti, které používají své duševní vlastnictví při svých místních podnikatelských činnostech, s místními pobočkami nerezidentních společností, které nejsou hospodářským vlastníkem takového duševního vlastnictví, jako jsou irské pobočky společností ASI a AOE, by se v podstatě rovnalo zjevnému porušení zásad OECD.

7.3. DOPISY SPOLEČNOSTI APPLE ZE DNE 25. LEDNA 2016, ZE DNE 18. ÚNORA 2016 (OBSAHUJÍCÍ NÁZOR ZNALCE) A ZE DNE 14. BŘEZNA 2016

- (209) Ve svých dopisech ze dne 25. ledna, ze dne 18. února a ze dne 14. března 2016 společnost Apple vysvětluje, že společnost Apple Inc. je držitelem právních nároků na duševní vlastnictví, které je vyvíjeno a kontrolováno mimo Irsko, a že by bylo v rozporu s irským právem a mezinárodními zásadami zdanění, aby Irsko zdaňovalo jakýkoli zisk pocházející z tohoto duševního vlastnictví. Společnost Apple dále vysvětluje, že jiné zisky společností ASI a AOE než zisky z činností irských poboček jsou předmětem pozdějšího zdanění ve Spojených státech. Společnost Apple rovněž prohlašuje, že Komise od rozhodnutí o zahájení řízení změnila svou teorii státní podpory a že přístup Komise, kterým se snaží prosadit masivní zpětné zdanění společnosti Apple tím, že irským pobočkám přiřazuje všechny globální zisky společnosti Apple, je v rozporu se zásadami obvyklých tržních podmínek.
- (210) Společně se svým dopisem ze dne 18. února 2016 předložila společnost Apple aktualizovanou verzi *ad hoc* zprávy [daňového poradce společnosti Apple] obsahující dodatečnou analýzu, která zohledňuje podání poskytnutá od předložení této zprávy (dále jen druhá *ad hoc* zpráva „[daňového poradce společnosti Apple]“). Druhá *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] popisuje podrobněji funkce vykonávané mimo pobočky a zaměřuje se na činnosti, které vykonávají správní rady společností ASI a AOE. *Ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] nezmiňuje roli vykonávanou správními radami, ale pouze odkazuje na společnosti ASI a AOE jako na „právní subjekty“ oproti „irským pobočkám společností ASI a AOE“. Podle druhé *ad hoc* zprávy [daňového poradce společnosti Apple] je nutno vlastnictví, správu a financování duševního vlastnictví přiřadit funkcím společností ASI a AOE vykonávaným mimo pobočku ⁽¹¹⁹⁾, protože společnosti ASI a AOE nesou v rámci dohod o rozdělení nákladů rizika a závazky na základě pravomocí správních rad, které jednají mimo Irsko. Podle druhé *ad hoc* zprávy [daňového poradce společnosti Apple] byla každá podoba dohod o rozdělení nákladů schválena a prováděna správními radami společností ASI a AOE mimo Irsko. Správní rady společností ASI a AOE hrají aktivní a rozhodující roli při správě duševního vlastnictví, která probíhá mimo Irsko. Správní rady společností ASI a AOE se podílí na zavádění nových produktů a na stanovení celosvětových cen produktů Apple mimo Irsko. Podle zprávy uzavřely společnosti ASI a Apple Inc. na pokyn správní rady společnosti ASI dohodu o marketingových službách, podle níž společnost Apple Inc. vykonává pro společnost

⁽¹¹⁹⁾ Zpráva dospívá k závěru, že „na základě významných rozhodovacích funkcí vykonávaných mimo pobočku správními radami společností ASI a AOE působícími mimo Irsko, které se týkají účasti na dohodách o rozdělení nákladů, vývoje duševního vlastnictví, správy duševního vlastnictví, zavádění nových produktů, stanovení cen, uzavírání smluv, nesení a financování hlavních podnikatelských rizik a vlastnictví a financování výrazně hodnotných nehmotných aktiv, je přiměřené označit funkce společností ASI a AOE vykonávané mimo pobočku za podnikatelského a skutečného vlastníka duševního vlastnictví společnosti Apple mimo oba americké kontinenty“.

ASI marketingové funkce. Zpráva dále uvádí, že správní rada společnosti ASI nebo pověřené osoby vybavené plnou mocí vyjednávají, schvalují a podepisují dohody s telekomunikačními společnostmi a s dodavateli a výrobci předem vybranými společnostmi Apple Inc. o přizpůsobení produktů Apple pro prodej mimo oba americké kontinenty.

- (211) Druhá *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] dále rozebírá schválený přístup OECD s ohledem na dohody o rozdělení nákladů a stálé provozovny. V těchto souvislostech odkazuje tato zpráva na odstavec 212 zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010, ve kterém se stanoví, že stálou provozovnu a její ústředí by bylo možno za určitých podmínek považovat za hospodářské spoluúčastníky na činnosti odpovídající dohodě o rozdělení nákladů. Tato zpráva následně dospívá k závěru, že toto není případ společností ASI a AOE a jejich příslušných irských poboček, protože žádné významné rozhodovací funkce týkající se využívání duševního vlastnictví nebyly vykonávány irskými pobočkami nebo jim přiděleny, žádná rozhodnutí související s využíváním duševního vlastnictví nebyla přijímána v Irsku a irské pobočky nenesly žádná rizika spojená s financováním duševního vlastnictví. Zpráva dospívá nakonec k závěru, že na základě funkční analýzy bylo opodstatněné vybrat irské pobočky za nejméně složité subjekty a testovanou stranu pro účely metod přiřazování zisku, které schválila sporná daňová rozhodnutí, protože pobočky pouze vykonávaly běžné činnosti v oblasti prodeje, distribuce a výroby a jejich příspěvky nebyly jedinečné.

7.4. DOPIS IRSKA ZE DNE 18. ÚNORA 2016 (OBSAHUJÍCÍ NÁZOR ZNALCE)

- (212) Dne 18. února 2016 předložilo Irsko Komisi dokument s názvem „Názor znalce na zisk přiřazený irské pobočce společnosti ASI a irské pobočce společnosti AOE v období 2007–2011“, který vypracoval daňový poradce, společnost PwC (dále jen „*ad hoc* zpráva PwC“). Cílem této zprávy bylo poskytnout názor ohledně povahy výsledku přiřazování zisku irským pobočkám společností ASI a AOE z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek.
- (213) *Ad hoc* zpráva PwC tvrdí, že uplatňuje dvoufázový schválený přístup OECD. Podle této zprávy spočívá první fáze tohoto přístupu ve funkční analýze, ve které jsou identifikovány významné rozhodovací funkce. Druhá fáze spočívá v testování povahy stanovení cen z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, které se používalo během období uplatňování sporných daňových rozhodnutí⁽¹²⁰⁾. Na základě funkční analýzy dospívá zpráva k závěru, že irské pobočky společností ASI a AOE nepřispívaly jedinečně a hodnotně ke globálnímu hodnotovému řetězci společnosti Apple, ale pouze vykonávaly běžné činnosti⁽¹²¹⁾. Zpráva dále vymezuje oblasti, ke kterým pobočky nepřispívaly, jako je tvorba, správa, uplatňování nebo strategické směřování duševního vlastnictví společnosti Apple. Zpráva rovněž uvádí, že irská pobočka společnosti ASI nevykonávala žádné marketingové činnosti.
- (214) V druhé části *ad hoc* zprávy PwC, která je věnována testování povahy dohod uzavřených irskými pobočkami společností ASI a AOE z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, zpráva vybírá ukazatele úrovně zisku, kterým je v případě společnosti ASI Berryho koeficient a v případě společnosti AOE přiřážka k celkovým nákladům. Zpráva vypočítává úroveň zvolených ukazatelů pro společnost ASI a společnost AOE za období 2007–2011. Výsledek je porovnáván s tím, co zpráva označuje za „oborový základ“ u nezávislých společností. Oborový základ je v *ad hoc* zprávě PwC uváděn formou statistických ukazatelů, které zahrnují horní kvartil, medián a dolní kvartil a počet společností zahrnutých do vzorku.

⁽¹²⁰⁾ Dvě fáze popsané v *ad hoc* zprávě PwC neodpovídají dvoufázovému přístupu uvedenému ve zprávě OECD o přisuzování zisků bez ohledu na to, že daňový poradce na schválený přístup OECD odkazuje.

⁽¹²¹⁾ Provedená funkční analýza nezjistila v ústředích společností ASI a AOE nebo v irských pobočkách žádné významné rozhodovací funkce. Místo toho odkazuje na vedoucí řídící pracovníky ve Spojených státech.

- (215) Pokud jde o společnost ASI, vyhledání srovnávacích prvků provedené společností PwC je založeno na společnostech, které působí v oblasti velkoobchodu s domácími elektrospotřebiči, počítačovými produkty a softwarem, elektronikou a telekomunikačními zařízeními a rovněž v oblasti skladování a podpůrných činností pro dopravu⁽¹²²⁾. *Ad hoc* zpráva PwC následně popisuje tři typy rizik, kterým je vystavena irská pobočka společnosti ASI. Za prvé, irská pobočka společnosti ASI čelí zásobovacímu riziku, které je spojeno s držením nedostatečných nebo nadměrných zásob. Za druhé, irská pobočka společnosti ASI je vystavena záručnímu riziku. Společnost ASI zajišťuje záruční a poprodejní asistenční služby. Technická podpora a výrobní postupy pro kontrolní linky služby AppleCare byly řízeny týmem umístěným ve Spojených státech. Za třetí, irská pobočka společnosti ASI je vystavena úvěrovému riziku v tom smyslu, že nebude schopna vybrat platby od klientů. Vzhledem k politice skupiny v oblasti řízení rizik jsou všechna tato rizika velmi omezená.
- (216) Zpráva dospívá k závěru, že v případě irské pobočky společnosti ASI se průměrná hodnota Berryho koeficientu za obvyklých tržních podmínek u srovnatelných poskytovatelů služeb s omezeným rizikem pohybuje mezi 108,3 % a 137,95 % s mediánem ve výši 116,72 %. Během období 2007–2011 dosahovala irská pobočka společnosti ASI hodnoty Berryho koeficientu, která přesahovala dolní kvartil.
- (217) Pokud jde o irskou pobočku společnosti AOE, průměrná hodnota přírážky k celkovým nákladům za obvyklých tržních podmínek u srovnatelných výrobců s omezeným rizikem se během období 2007–2011 pohybovala mezi 3,19 % a 7,95 % s mediánem ve výši 5,21 %. Během tohoto období dosahovala irská pobočka společnosti AOE přírážky k celkovým nákladům, která každý rok přesahovala tento medián.

7.5. DOPISY IRSKA ZE DNE 17. ÚNORA A ZE DNE 23. BŘEZNA 2016

- (218) Dopisy ze dne 17. února a ze dne 23. března 2016 se Irsko opět vyjádřilo k údajnému nesouladu mezi argumentací v rozhodnutí o zahájení řízení a teorií Komise ohledně státní podpory vypracovanou od té doby a rovněž k údajnému odmítnutí Komise zahájit dialog s Irskem a společností Apple. Podle Irska neschopnost Komise vysvětlit svou argumentaci znemožňuje jeho právo na obhajobu a je na Komisi, aby před přijetím konečného rozhodnutí vysvětlila své stanovisko. Neexistenci odpovědi Komise na zprávy znalců, které Irsko a společnost Apple předložily, lze podle Irska pouze chápat jako souhlas Komise se závěry uvedenými v těchto zprávách.
- (219) Irsko rovněž tvrdí, že vyšetřování sporných daňových rozhodnutí vedené Komisí je zaujaté, jak dokládají veřejná prohlášení úředníků Komise, která předjímají výsledek vyšetřování, a opakované žádosti Komise o informace. Podle Irska žádosti o velké množství informací ohledně široké škály otázek dokládají, že je Komise odhodlána nalézt protiprávní podporu bez ohledu na svou povinnost provádět vyšetřování nestranně.

8. POSOUZENÍ SPORNÝCH OPATŘENÍ

8.1. EXISTENCE PODPORY

- (220) Podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy veškeré podpory, které jsou poskytovány v jakékoli formě členským státem nebo ze státních prostředků a které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité

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

podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem. Aby bylo možno označit určité opatření za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1, je nutno, aby byly splněny všechny podmínky, které jsou v něm uvedeny ⁽¹²³⁾. Je tak stanoveno, že aby bylo možno označit určité opatření za státní podporu, musí se za prvé jednat o zásah státu nebo prostřednictvím státních prostředků; za druhé se musí jednat o zásah, který může ovlivnit obchod mezi členskými státy; za třetí musí zásah poskytovat selektivní zvýhodnění určitému podniku a za čtvrté musí zásah narušovat hospodářskou soutěž nebo musí v jeho důsledku hrozit její narušení ⁽¹²⁴⁾.

- (221) Pokud jde o první podmínku existence podpory, sporná daňová rozhodnutí vydal irský daňový orgán, který představuje daňovou správu irského státu. Tato daňová rozhodnutí používaly společnosti ASI a AOE k výpočtu výše svých ročních korporálních daní v Irsku. Irský daňový orgán souhlasil s těmito výpočty a na tomto základě souhlasil s tím, že daň hrazená společnostmi ASI a AOE v Irsku během let, kdy tato rozhodnutí byla v platnosti, odpovídá výši jejich povinnosti ke korporální dani v Irsku. Sporná daňová rozhodnutí jsou proto přičitatelná Irsku. Pokud jde o financování opatření ze státních prostředků, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům zvýhodňující daňové zacházení, jež sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ⁽¹²⁵⁾. V oddílu 8.2 Komise prokáže, že sporná daňová rozhodnutí vedou k nižší výši daňové povinnosti společností ASI a AOE v Irsku tím, že se odchylují od daně, kterou by tyto podniky musely jinak v Irsku zaplatit podle obvyklých pravidel zdanění zisku společnosti. Vzdáním se daňových příjmů, které by Irsko mělo jinak právo od společností ASI a AOE vybrat podle těchto pravidel, vedla sporná daňová rozhodnutí ke ztrátě státních prostředků ⁽¹²⁶⁾.
- (222) Pokud jde o druhou podmínku existence podpory, společnosti ASI a AOE jsou součástí skupiny Apple, což je nadnárodní skupina s celosvětovou působností, která vyvíjí činnost ve všech členských státech, takže každá podpora v jejich prospěch může ovlivnit obchod v rámci Unie. Podobně opatření poskytnuté státem je považováno za opatření, které narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, pokud posiluje konkurenční postavení svého příjemce vůči ostatním konkurenčním podnikům ⁽¹²⁷⁾. Společnost Apple vyvíjí, vyrábí a uvádí na trh mobilní komunikační zařízení a nosiče, osobní počítače a přenosné digitální hudební přehrávače. Po celém světě prodává různý související software, služby, periferní zařízení, síťová řešení a digitální obsah a aplikace od třetích stran. Společnost ASI má na starost činnosti v oblasti pořizování, prodeje a distribuce, které jsou spojeny s prodejem produktů společnosti Apple spřízněným stranám a třetím stranám na území regionů EMEA a APAC. Společnost AOE vyrábí specializovanou řadu počítačových produktů pro trh regionu EMEA a dodává všechny své konečné produkty spřízněným stranám. Tím, že sporná daňová rozhodnutí snižují daň společností ASI a AOE, kterou by jinak musely zaplatit podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku, je nutno považovat podporu poskytnutou těmito rozhodnutími za podporu na provoz, protože snižuje těmto podnikům náklady, které by běžně musely vynaložit v rámci své běžné správy nebo běžných činností. Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že podpora na provoz v zásadě narušuje hospodářskou soutěž ⁽¹²⁸⁾, takže každou podporu poskytnutou společností ASI a AOE je nutno považovat za podporu, která narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž tím, že posiluje finanční postavení společnosti ASI, společnosti AOE a skupiny Apple na trzích, na nichž působí. Konkrétně tím, že snižují daňové zatížení těchto podniků, které by jinak musely nést a které nesou konkurenční podniky, sporná daňová rozhodnutí uvolňují těmto podnikům prostředky na investování do jejich podnikatelských činností, čímž narušují hospodářskou soutěž na trhu, takže v tomto případě je splněna také čtvrtá podmínka existence podpory.

⁽¹²³⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ve věci Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, bod 38, jakož i citovaná judikatura.

⁽¹²⁴⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ve věci Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39, jakož i citovaná judikatura.

⁽¹²⁵⁾ Viz spojené věci Evropská komise v. Government of Gibraltar a Spojené království Velké Británie a Severního Irska, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72, jakož i citovaná judikatura.

⁽¹²⁶⁾ Viz představení del Consiglio dei Ministri v. Regione Sardegna, C-169/08, EU:C:2009:709, bod 58.

⁽¹²⁷⁾ „Viz věc Phillip Morris, 730/79, EU:C:1980:209“ bod 11, a spojené věci Alzetta, T-298/97, T-312/97 atd., EU:T:2000:151, bod 80.

⁽¹²⁸⁾ Věc Heiser v. Finanzamt Innsbruck, C-172/03, EU:C:2005:130, bod 55 (zdůraznění přidáno). C-172/03, Viz rovněž věc Komise v. Itálie a Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, bod 54, jakož i citovaná judikatura, a věc Rousse Industry v. Komise, C-271/13 P, EU:C:2014:175, bod 44. Spojené věci Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 136. Viz rovněž věc Německo v. Komise, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 30, jakož i citovaná judikatura.

- (223) Pokud jde o třetí podmínku existence podpory, zvýhodněním se pro účely čl. 107 odst. 1 Smlouvy rozumí hospodářská výhoda, kterou by podnik nezískal za běžných tržních podmínek, tj. bez zásahu státu⁽¹²⁹⁾. Zvýhodnění proto existuje, pokud se v důsledku státního zásahu zlepší finanční situace určitého podniku. Takové zlepšení se prokazuje srovnáním finanční situace podniku, která vyplývá ze sporného opatření, s finanční situací stejného podniku bez existence předmětného opatření⁽¹³⁰⁾. Zvýhodnění může spočívat v poskytnutí pozitivních hospodářských výhod nebo také ve snížení nákladů, které běžně zatěžují rozpočet podniku⁽¹³¹⁾. Pokud jde o daňová opatření, výhoda může být poskytnuta snížením daňového zatížení podniku různými způsoby, zejména snížením daňového základu nebo snížením výše daně⁽¹³²⁾. Jak Komise prokáže v oddílu 8.2.2, sporná daňová rozhodnutí vedou ke snížení korporační daně společností ASI a AOE, kterou mají platit v Irsku, tím, že snižují každoroční zdanitelné zisky těchto podniků, a tím jejich daňové základy, pro účely odvodu korporační daně z těchto zisků podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku. Sporná daňová rozhodnutí proto poskytují těmto společnostem hospodářské zvýhodnění snížením jejich daňového základu.
- (224) Pokud jde o selektivní povahu tohoto zvýhodnění, Soudní dvůr již dříve rozhodl, že v případě individuálního opatření podpory, na rozdíl od obecného režimu podpory, „identifikace hospodářské výhody v zásadě umožňuje předpokládat její selektivitu“⁽¹³³⁾, aniž by bylo nutno analyzovat selektivitu opatření pomocí analýzy ve třech etapách, kterou Soudní dvůr vypracoval pro režimy státních podpor v oblasti zdanění⁽¹³⁴⁾. Vzhledem k tomu, že se u sporných daňových rozhodnutí jedná o individuální opatření podpory, která byla poskytnuta pouze společnostem ASI a AOE, je již zjištění, že tato opatření zvýhodnila společnosti ASI a AOE, dostatečné k tomu, aby se dospělo k závěru, že toto zvýhodnění je svou povahou selektivní. Pro úplnost Komise přesto přezkoumá tato opatření podle analýzy ve třech etapách, kterou Soudní dvůr vypracoval pro režimy podpory v oblasti zdanění, aby prokázala, že jsou selektivní rovněž podle této analýzy. Posouzení Komise, zda sporná opatření představují odchylku od referenčního systému (druhá etapa analýzy selektivity), se tak ale bude krýt s jejím posouzením, zda tato opatření poskytují společnostem ASI a AOE zvýhodnění⁽¹³⁵⁾. Důvodem je, že určení zvýhodnění, které vyplývá z daňového opatření, vyžaduje srovnání hospodářského postavení příjemce tohoto opatření s hospodářským postavením tohoto podniku, kdyby mu opatření nebylo poskytnuto, zatímco určení odchylky od referenčního systému vyžaduje srovnání hospodářského postavení příjemce opatření s hospodářským postavením subjektů, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci se situací příjemce s ohledem na cíle tohoto referenčního systému a které nemají prospěch z předmětného daňového opatření. Jinými slovy, pokud daňové opatření vede k neopodstatněnému snížení daně příjemce, který by jinak podle obvyklých pravidel zdanění platil vyšší daň, toto snížení představuje jak výhodu poskytnutou daňovým opatřením, tak odchylku od referenčního systému.

8.2. EXISTENCE SELEKTIVNÍHO ZVÝHODNĚNÍ

- (225) Podle ustálené judikatury „čl. 92 odst. 1 [nyní čl. 107 odst. 1] Smlouvy ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu je vnitrostátní opatření takové povahy, že zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá

⁽¹²⁹⁾ Věc SFEI a další, C-39/94, EU:C:1996:285, bod 60; Věc Španělsko v. Komise, C-342/96, EU:C:1999:210, bod 41.

⁽¹³⁰⁾ Viz věc Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 13.

⁽¹³¹⁾ Viz např. věc Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100.

⁽¹³²⁾ Viz věc Itálie v. Komise, C-66/02, EU:C:2005:768, bod 78; věc Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, EU:C:2006:8, bod 132; věc Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, body 21 až 31. Viz rovněž bod 9 sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti, Úř. věst. C 384, 10.12.1998, s. 3.

⁽¹³³⁾ Viz věc Belgie v. Komise, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 49 a věc Komise v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 60.

⁽¹³⁴⁾ Viz věc Orange v. Komise, T-385/12, EU:T:2015:117, bod 53.

⁽¹³⁵⁾ Ve svém vyjádření k rozhodnutí o zahájení řízení společnost Apple tvrdí, že podmínky zvýhodnění a selektivity při prokazování státní podpory je nutno posuzovat odděleně, protože se týkají dvou různých aspektů pojmu státní podpora. Ale vzhledem k tomu, že se toto rozhodnutí zabývá individuálním opatřením podpory, a protože by oddělení těchto podmínek vedlo ke zbytečné duplikaci, Komise rozhodla, že posoudí existenci zvýhodnění zároveň s druhou etapou analýzy selektivity.

odvětví výroby' vůči ostatním, kteří se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pokud je tomu tak, dotyčné opatření splňuje podmínku selektivity..."⁽¹³⁶⁾.

- (226) V případě režimů státní podpory v oblasti zdanění vypracoval Soudní dvůr pro určení, zda je určité opatření selektivní, analýzu ve třech etapách⁽¹³⁷⁾. Nejprve je nutno určit, co je obecný či běžný režim zdanění platný v členském státě, tj. tzv. „referenční systém“. V druhé etapě je nutno určit, zda předmětné daňové opatření představuje odchylku od tohoto systému tím, že rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí s ohledem na inherentní cíle systému ve srovnatelné právní a skutkové situaci. Pokud opatření představuje odchylku od referenčního systému, je nutno ve třetí etapě stanovit, zda lze toto opatření odůvodnit povahou nebo obecnou systematikou referenčního systému. Daňové opatření, které představuje odchylku z provádění referenčního systému, lze odůvodnit, může-li dotyčný členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňové soustavy⁽¹³⁸⁾. Pokud ano, daňové opatření není selektivní. Důkazní břemeno spočívá během této třetí etapy na členském státu.

8.2.1. URČENÍ REFERENČNÍHO SYSTÉMU

8.2.1.1. *Referenční systém tvořený obecnými pravidly zdanění zisku společností v Irsku*

- (227) Referenční systém se obvykle skládá ze soudržného souboru pravidel, která na základě objektivních kritérií platí pro všechny podniky, které spadají do oblasti jeho působnosti, jež je definována jeho cílem. Identifikace referenčního systému proto závisí na faktorech, jako jsou zdanitelné osoby, zdanitelný základ, zdanitelná plnění a příslušné sazby daně.
- (228) V tomto případě jsou referenčním systémem obecná pravidla zdanění zisku společností podle irského systému zdanění společností, jejichž inherentním cílem je zdanění zisku všech společností, které podléhají zdanění v Irsku⁽¹³⁹⁾. Jak je vysvětleno v oddílu 2.3, korporální dani podléhají v Irsku zisky (příjmy a zdanitelné výnosy) společnosti bez ohledu na svůj původ⁽¹⁴⁰⁾. Výpočet základu korporální daně vychází ze zisku vykázaného v účtech společnosti⁽¹⁴¹⁾. Irské rezidentní společnosti podléhají korporální dani u svých celosvětových příjmů a kapitálových výnosů⁽¹⁴²⁾. Nerezidentní společnosti, které působí v Irsku prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, podléhají korporální dani u zisků, které souvisí s jejich pobočkou nebo zastoupením, a kapitálových výnosů plynoucích z aktiv využívaných pro účely pobočky nebo zastoupení⁽¹⁴³⁾. Společnosti, které nejsou v Irsku rezidenty a neobchodují v něm prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, podléhají pouze dani z příjmů u všech příjmů irského původu a dani z kapitálových výnosů u příjmů plynoucích z odprodeje určitých irských aktiv, s výhradou případných smluvních úlev⁽¹⁴⁴⁾. Sazba korporální daně, jež se uplatňuje na zisk všech společností, které podléhají dani v Irsku, je 12,5 % u zisku plynoucího z příjmů z obchodní činnosti a 25 % u příjmů z neobchodní činnosti⁽¹⁴⁵⁾. Z hlediska výše uvedených pravidel jsou všechny společnosti s příjmem považovány za společnosti, které se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci, protože cílem těchto pravidel je zdanění zisku, který podléhá dani v Irsku. Všechny společnosti, které podléhají dani v Irsku, bez ohledu na to, zda jsou rezidenty či nerezidenty, se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o obvyklá pravidla zdanění zisku společností v Irsku.
- (229) Tento referenční systém zahrnuje jak neintegrovane společnosti, kterým plyne zisk z transakcí za obvyklých tržních podmínek prováděných na trhu, tak integrované společnosti, kterým plyne (částečně) zisk z transakcí prováděných v rámci stejné společnosti nebo skupiny společností. Irský systém korporální daně nerozlišuje mezi společnostmi, jimž plyne zisk z tržních transakcí, jako jsou neintegrovane samostatné společnosti,

⁽¹³⁶⁾ Viz věc Heiser v. Finanzamt Innsbruck, C-172/03, EU:C:2005:130, bod 40.

⁽¹³⁷⁾ Viz spojené věci Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550.

⁽¹³⁸⁾ Viz spojené věci Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65.

⁽¹³⁹⁾ Viz rovněž spojené věci Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 50.

⁽¹⁴⁰⁾ Viz 69. bod odůvodnění.

⁽¹⁴¹⁾ Viz 70. bod odůvodnění.

⁽¹⁴²⁾ Viz 72. bod odůvodnění.

⁽¹⁴³⁾ Viz 73. bod odůvodnění.

⁽¹⁴⁴⁾ Viz 76. bod odůvodnění.

⁽¹⁴⁵⁾ Viz 71. bod odůvodnění.

a společnostmi, jimž plyne zisk z interního prodeje mezi společnostmi stejné skupiny společností nebo mezi součástmi stejné společnosti, jako jsou integrované společnosti. Oba typy společností podléhají korporální dani ze svého zdanitelného zisku ve standardní sazbě korporální daně v rámci obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku. Neintegrované a integrované společnosti, které podléhají dani v Irsku, je proto nutno považovat za společnosti, které se z hlediska těchto pravidel nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

- (230) Skutečnost, že se zdanitelný zisk neintegrovaných a integrovaných společností stanoví odlišným způsobem, na tomto závěru nic nemění. V případě neintegrované společnosti, která provádí transakce na trhu, lze zdanitelný zisk této společnosti v zásadě přímo zjistit a vypočítat na základě takových tržních transakcí, protože je založen na rozdílu mezi příjmy a náklady na trhu, na němž probíhá hospodářská soutěž. Pro určení základu daně, na který se uplatní irská korporální daň, proto neintegrovaná společnost vezme za výchozí bod svůj účetní zisk, protože tento zisk je založen na cenách určených trhem pro vstupy, jež společnost nabyla, a zboží a služby, které prodala. Naopak pro stanovení zdanitelného zisku integrované společnosti – ať už se jedná o společnost přináležející skupině společností, nebo společnost působící prostřednictvím pobočky ve více než jedné daňové jurisdikci – je nutno použít odhady. Důvodem je, že integrovaná společnost, jejíž základní složky provádějí transakce mezi sebou navzájem, může stanovit ceny a podmínky těchto interních transakcí bez ohledu na jiné účastníky na trhu, což je zase určující pro zdanitelný zisk součástí společnosti, které se na těchto transakcích podílejí⁽¹⁴⁶⁾. Důvodem tohoto rozdílu při určení zdanitelného zisku neintegrovaných a integrovaných společností je skutečnost, že zisky integrovaných společností nebo poboček nelze spolehlivě zjistit z povinných účetních závěrek, zatímco u neintegrovaných společností nebo společností, které nejsou zapojeny do žádné formy interních transakcí, tak účty odrážejí ceny vyjednané na trhu za obvyklých tržních podmínek. Tento rozdíl při určení zdanitelných zisků neintegrovaných a integrovaných společností je pouze prostředkem k dosažení cíle, kterým je v konečném důsledku vymezení základu daně obou typů společností takovým způsobem, který zajistí, že integrované společnosti jsou v rámci obvyklých pravidel zdanění zisku společností daněny na stejném základě jako neintegrované společnosti.
- (231) Společnost Apple tvrdí⁽¹⁴⁷⁾, že transakce mezi spojenými společnostmi nejsou srovnatelné s transakcemi mezi nespojenými společnostmi. Společnost Apple uvádí jako příklad rozhodnutí ve věci *groepsrentebox*⁽¹⁴⁸⁾, v němž Komise údajně uznala, že finanční vztahy mezi společnostmi, které jsou součástí skupiny společností, a transakce v rámci skupiny nejsou vedeny stejnými konkurenčními a hospodářskými ohledy, jako vztahy a transakce mezi nespojenými společnostmi, a v tom se od nich liší, a proto si zasluhují odlišné daňové zacházení. Komise by ráda předběžně připomenula, že každé potenciální opatření podpory sice musí být posouzeno na základě jeho vlastní podstaty podle objektivních kritérií uvedených čl. 107 odst. 1 Smlouvy, ale i v případě, že by se Komisi dalo prokázat, že v jiném rozhodnutí rozhodla jinak, nemohlo by to mít vliv na závěry tohoto rozhodnutí⁽¹⁴⁹⁾.
- (232) Komise v žádném případě nesdílí způsob, jakým společnost Apple chápe rozhodnutí ve věci *groepsrentebox*. Na rozdíl od tvrzení společnosti Apple, rozhodnutí nepotvrzuje, že v případě, kdy je daňové opatření poskytnuto společnosti, která vytváří zisk prostřednictvím interních transakcí, musí být referenční systém nutně omezen na společnosti, které vytvářejí zisk prostřednictvím takových transakcí. Cíl daňového opatření, který byl základem tohoto rozhodnutí, navíc není srovnatelný s tímto případem, a proto závěry, které lze z rozhodnutí vyvodit, nejsou na tento případ použitelné.
- (233) Nizozemské orgány zavedly režim *groepsrentebox*, aby zmenšily rozdíl v daňovém zacházení mezi poskytováním vlastního a cizího kapitálu v rámci skupiny, a tím omezily arbitráž mezi těmito dvěma formami financování v rámci skupiny⁽¹⁵⁰⁾. Komise v konečném rozhodnutí konstatuje, že vzhledem k cíli opatření „pouze společnosti ve skupině [a nikoliv samostatné společnosti] musí řešit arbitráž mezi vlastními zdroji a dluhovým kapitálem

⁽¹⁴⁶⁾ To je případ společností ASI a AOE, kde se zisky obou společností musí rozdělit mezi pobočky, které jsou daňovými rezidenty v Irsku, a ústředí, která nejsou daňovými rezidenty v Irsku, ačkoliv ve zvláštním případě společností ASI a AOE se uvedené netýká žádné jiné daňové jurisdikce, protože ústředí nejsou nikde daňovými rezidenty.

⁽¹⁴⁷⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 209.

⁽¹⁴⁸⁾ Rozhodnutí Komise 2009/809/ES ze dne 8. července 2009 o režimu *groepsrentebox*, který hodlá zavést Nizozemsko (C 4/07 (ex N 465/06)) (Úř. věst. L 288, 4.11.2009, s. 26) (dále jen „rozhodnutí ve věci *groepsrentebox*“).

⁽¹⁴⁹⁾ Viz věc *Netherlands Maritime Technology Association v. Komise*, C-100/15 P, EU:C:2016:254 bod 110, a věc *Todaro Nunziatina & C. Snc v. Assessorato del Lavoro, della Previdenza Sociale, della Formazione Professionale e dell'Emigrazione della regione Sicilia*, C-138/09, EU:C:2010:291, bod 21.

⁽¹⁵⁰⁾ Režim stanovil, že kladné saldo mezi úroky přijatými v rámci půjček skupiny a zaplacenými v rámci transakcí, kterými se provádí financování uvnitř skupiny, se namísto běžné sazby korporální daně osob ve výši 25,5 % zdaňovalo podle daňového režimu pro úroky ve skupině („*groepsrentebox*“) sazbou 5 %.

v rámci své skupiny“⁽¹⁵¹⁾. Vzhledem k této poznámce a rovněž cíli režimu, kterým bylo „snížit motivaci k arbitráži mezi financováním kapitálovým vkladem a úvěrem a zajistit v tomto ohledu daňovou neutralitu“⁽¹⁵²⁾, se Komise rozhodla zahrnout v tomto případě do referenčního systému pouze společnosti podléhající korporální dani a zapojené do finančních transakcí v rámci skupiny⁽¹⁵³⁾. Cílem sporných daňových opatření je naopak vymezit základ daně společností ASI a AOE pro účely výběru irské korporální daně na základě této částky.

- (234) Ačkoli by se dalo tvrdit, že cíl, na němž je založeno rozhodnutí ve věci *groepsrentebox*, platí pouze v případě skupiny (vzhledem k tomu, že samostatné společnosti nečelí otázce arbitráže mezi různými způsoby financování), určení základu daně pro výpočet roční výše daňové povinnosti u korporální daně je stejně relevantní a použitelné jak na subjekty, jimž plyne zisk z interních transakcí, tak na samostatné domácí společnosti. Společnost ASI dále působí jako nákupní a distribuční společnost skupiny Apple a společnost AOE jako výrobní společnost. Tyto společnosti poskytují služby ostatním společnostem skupiny Apple. Transakce, které provádějí, by ale mohly být prováděny také mimo rámec skupiny. Společnost Apple si totiž pořizuje většinu svých vstupů od nezávislých výrobců.
- (235) Tyto charakteristiky tohoto případu potvrzují, že konstatování Komise v rozhodnutí ve věci *groepsrentebox* (tj. že vzhledem k financování dluhů v rámci skupiny nejsou spojené společnosti v právní a skutkové situaci, která by byla srovnatelná se situací nespojených společností) nelze zobecnit na situace, v nichž je cílem daňového rozhodnutí určit základ daně pro účely výběru korporální daně z této částky. Podle zásady obvyklých tržních podmínek se nesmí obchodní a finanční vztahy mezi přidruženými společnostmi zapojenými do interních transakcí odlišovat od vztahů, které by mezi sebou měly nezávislé společnosti⁽¹⁵⁴⁾. Záměrem pravidel pro stanovení převodních cen je právě porovnat transakce mezi společnostmi skupiny/přidruženými společnostmi s transakcemi mezi nezávislými společnostmi s tím, že každou odchylku je nutno napravit. Na tomto základě není spoléhání se společnosti Apple na rozhodnutí ve věci *groepsrentebox* na místě.

8.2.1.2. Referenční systém není omezen pouze na oddíl 25 zákona TCA 97

- (236) Irsko⁽¹⁵⁵⁾ a společnost Apple⁽¹⁵⁶⁾ tvrdí, že se nerezidentní společnosti nenacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci s rezidentními společnostmi, protože rezidentní společnosti jsou daněny ze svých celosvětových příjmů, zatímco nerezidentní společnosti podléhají pouze zdanění svých příjmů z místních zdrojů, to znamená obchodních příjmů plynoucích přímo či nepřímo z irské pobočky či zastoupení nebo jejich prostřednictvím.
- (237) Komise s tímto rozlišením souhlasí, ale nedomnívá se, že tento rozdíl opodstatňuje identifikaci samostatného referenčního systému odlišného od obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku. Zůstává skutečností, že pro účely stanovení jejich základu daně a výše jejich povinnosti ke korporální dani se oba typy společností nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o inherentní cíl těchto pravidel, kterým je zdanění zisku všech společností, ať jsou, či nejsou daňovými rezidenty podléhajícími dani v Irsku⁽¹⁵⁷⁾.
- (238) Pokud jde o metodu vymezení základu daně, jak rezidentní, tak nerezidentní daňoví poplatníci jsou daněni ze svého zisku (příjmy a zdanitelné výnosy) bez ohledu na to, jak vznikl, který se jak pro rezidentní společnosti v Irsku, tak pro nerezidentní společnosti stanovuje na základě pravidel uvedených v 69. a 70. bodě odůvodnění. V tomto případě společnosti ASI a AOE sice nejsou rezidentními společnostmi v Irsku, ale irské pobočky

⁽¹⁵¹⁾ Rozhodnutí ve věci *groepsrentebox*, 85. bod odůvodnění.

⁽¹⁵²⁾ Rozhodnutí ve věci *groepsrentebox*, 101. bod odůvodnění.

⁽¹⁵³⁾ Rozhodnutí ve věci *groepsrentebox*, 107. bod odůvodnění.

⁽¹⁵⁴⁾ Viz 251. bod odůvodnění.

⁽¹⁵⁵⁾ Viz dopis Irsko ze dne 4. května 2015, s. 3.

⁽¹⁵⁶⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, body 137 a 210.

⁽¹⁵⁷⁾ Viz zejména oddíl 21(1) zákona TCA 97.

společností ASI a AOE vytvářejí příjmy a zisky stejně jako každá rezidentní společnost a v případě zdrojových příjmů z výroby nebo prodeje zboží a služeb v Irsku je jak rezidentním, tak nerezidentním společností daněn stejný typ příjmů ⁽¹⁵⁸⁾.

- (239) Skutečnost, že se nerezidentní a rezidentní společnosti nacházejí ve srovnatelné situaci, pokud jde o metodu stanovení jejich základu daně, dále dokládá judikatura Soudního dvora v oblasti zdanění poboček v souvislostech článku 49 Smlouvy. Například ve svém rozsudku ve věci *Royal Bank of Scotland* Soudní dvůr rozhodl, že společnost, která má sídlo v Řecku, a řecká pobočka společnosti, která má sídlo v jiném členském státu, se nacházejí v objektivně srovnatelné situaci. Soudní dvůr sice uznal, že společnosti, které mají sídlo v Řecku, jsou daněny ze svých celosvětových příjmů, zatímco nerezidentní společnosti podléhají dani pouze u zisku z místních zdrojů, ale dále vysvětlil, „že okolnost, která vyplývá z omezené daňové suverenity státu zdroje příjmu ve vztahu k suverenitě státu sídla společnosti, nebrání tomu, aby obě kategorie společností nebyly považovány, je-li vše ostatní stejné, za nacházející se ve srovnatelné situaci, pokud jde o metodu vymezení základu daně“ ⁽¹⁵⁹⁾. Podobně ve svém rozsudku ve věci *CLT-UFA* Soudní dvůr rozhodl, že neexistuje žádné objektivní odůvodnění, aby se se společností zacházelo odlišně a méně výhodně z důvodu existence jejího sídla a její ústřední správy v Lucembursku, co se týče její německé pobočky, než kdyby vykonávala svou činnost v Německu v právní formě společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti se sídlem a/nebo vedením v Německu. Soudní dvůr zejména konstatoval, „že vnitrostátní právní úprava nečiní rozdíl, pokud jde o způsob vymezení daňového základu, mezi společnostmi se sídlem v jiném členském státě podle toho, zda vykonávají svou činnost prostřednictvím pobočky nebo dceřiné společnosti, který by mohl odůvodnit rozdílné zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi společností“ ⁽¹⁶⁰⁾.
- (240) Na rozdíl od tvrzení Irska ⁽¹⁶¹⁾ se Komise nedomnívá, že tato judikatura znamená, že rezidentní a nerezidentní společnosti musí být daněny na stejném základě, pokud jde o to, jaké zdroje příjmů mají být daněny. Komise akceptuje, že v důsledku zásady teritoriality jsou u rezidentních a nerezidentních společností daněny odlišné zdroje příjmů, jak Soudní dvůr sám uznal. Komise se spíše domnívá, že tato judikatura znamená, že rezidentní a nerezidentní společnosti podléhají stejným obvyklým pravidlům zdanění zisku společností, a typ rezidence společnosti jako daňového poplatníka proto nemůže odůvodnit diskriminační daňové zacházení se žádným typem společnosti při vymezování výše povinnosti ke korporační dani těchto společností podle těchto pravidel. Jinými slovy, oba typy společností se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci, pokud jde o zdanění jejich zisků, které podléhají dani v Irsku.
- (241) Pokud jde o vymezení výše povinnosti ke korporační dani, je vymezována jak pro nerezidentní, tak pro rezidentní společnosti stejným způsobem, a to uplatněním standardní sazby korporační daně na částku čistého zisku dosaženého jako výsledek činnosti rezidentní společnosti nebo pobočky nerezidentní společnosti na konci daňového období ⁽¹⁶²⁾. Také z tohoto hlediska se oba typy společností proto nacházejí v podobné skutkové a právní situaci, pokud jde o zdanění jejich zisku, který podléhá dani v Irsku.

8.2.1.3. Závěr k referenčnímu systému

- (242) Vzhledem k výše uvedenému Komise soudí, že referenčním systémem, oproti kterému je nutno provést přezkum sporných daňových opatření, jsou obvyklá pravidla zdanění zisku společností v Irsku, jak jsou uvedena v 228. bodě odůvodnění a dále rozpracována v oddílu 2.3, jejichž inherentním cílem je zdanění zisku všech společností, které podléhají v Irsku dani. Jak je vysvětleno v 229. a 235. bodě odůvodnění, tento referenční

⁽¹⁵⁸⁾ Pouze v případě jiných příjmů, konkrétně příjmů ve formě dividend nebo úroků, budou rezidentní společnosti daněny ze svých celosvětových příjmů, zatímco nerezidentní společnosti nebudou logicky daněny vůbec.

⁽¹⁵⁹⁾ Věc *Royal Bank of Scotland v. Elliniko Dimosio* (Řecko), C-311/97, EU:C:1999:216, bod 29.

⁽¹⁶⁰⁾ Věc *CLT-UFA SA v. Finanzamt Köln-West*, C-253/03, EU:C:2006:129, bod 29.

⁽¹⁶¹⁾ Viz například dopis Irska ze dne 17. července 2015, body 32 a 33.

⁽¹⁶²⁾ Viz v tomto ohledu věc *CLT-UFA SA v. Finanzamt Köln-West*, C-253/03, EU:C:2006:129, bod 33: „[...] je namístě použít daňovou sazbu ze zisků pobočky odpovídající celkové daňové sazbě, která by byla použitelná za stejných okolností v případě rozdělení zisků dceřiné společnosti její mateřské společnosti“. Viz rovněž spojené věci *Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos a další*, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 50.

systém zahrnuje jak neintegrované, tak integrované společnosti a, jak je vysvětleno v 237. až 241. bodě odůvodnění, jak rezidentní, tak nerezidentní společnosti. Oddíl 25 zákona TCA 97 je tudíž nutno považovat za nedílnou a nutnou součást tohoto referenčního systému, a nikoli za samostatný referenční systém.

- (243) Skutečnost, že obvyklá pravidla zdanění zisku společností v Irsku představují v tomto případě vhodný referenční systém, potvrzují sama sporná daňová rozhodnutí. Cílem těchto rozhodnutí je stanovit roční zdanitelný zisk společností ASI a AOE v Irsku pro účely výběru korporační daně z tohoto zisku podle těchto pravidel. Roční zdanitelný zisk společností ASI a AOE v Irsku, který vyplývá z uplatnění sporných daňových rozhodnutí, je totiž daněn na základě oddílu 21(1) zákona TCA 97 standardní sazbou korporační daně ve výši 12,5 % v případě obchodních příjmů a sazbou ve výši 25 % v případě neobchodních příjmů, tedy stejně jako zisk jakékoliv jiné společnosti podléhající dani v Irsku, ať už se jedná o neintegrovanou či integrovanou společnost, rezidentní či nerezidentní. Smyslem řízení vedeného pro účely sporných daňových opatření je tak v konečném důsledku dospět k ročnímu zdanitelnému zisku společností ASI a AOE, který zajistí, že tyto nerezidentní společnosti jsou daněny ze svých místních příjmů podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku podobným způsobem jako rezidentní neintegrované společnosti. Samo Irsko během správního řízení vysvětlilo: „Revenue [irský daňový orgán] při své běžné činnosti kontaktuje daňové poplatníky, aby poskytl ujasnění ohledně uplatňování daňových právních předpisů [...]. Záměrem je zajistit, aby tyto společnosti platily řádnou irskou daň z té části svých zisků, která spadá pod irskou korporační daň, včetně – v souvislosti s nerezidentními společnostmi – té části svých zisků, která je přiřítelná činností jejich irské pobočky. V této souvislosti je irský daňový orgán ve spojení se společnostmi Apple Operations Europe a Apple Sales International, aby zajistil, že zisky přiřazené jejich irským pobočkám jsou úměrné činností vykonávaným těmito pobočkami.“ ⁽¹⁶³⁾

8.2.2. SELEKTIVNÍ ZVÝHODNĚNÍ VYPLÝVAJÍCÍ Z ODCHYLKY OD OBVYKLÝCH PRAVIDEL ZDANĚNÍ ZISKU SPOLEČNOSTÍ V IRSKU, KTERÁ VEDE KE SNÍŽENÍ ZÁKLADU DANĚ

- (244) Úlohou daňového opatření je předem stanovit způsob uplatnění obvyklého daňového režimu na konkrétní případ vzhledem k jeho zvláštní skutkové situaci a okolnostem. Ale stejně jako v případě jiných daňových opatření se při vydání daňového rozhodnutí musí dodržet pravidla pro státní podporu. V případě, že daňové rozhodnutí bez opodstatnění schválí výsledek, který neodráží spolehlivě výsledek, k němuž by se dospělo běžným uplatněním obvyklého daňového režimu, může toto rozhodnutí adresáta selektivně zvýhodnit tím, že toto selektivní zacházení vede ke snížení daňové povinnosti tohoto daňového poplatníky v členském státě ve srovnání se společnostmi v podobné skutkové a právní situaci.
- (245) Sporná daňová rozhodnutí schvalují metody přiřazování zisku společností ASI a AOE jejich příslušným irským pobočkám, které umožňují těmto společnostem určit jejich zdanitelný zisk a tím výši jejich povinnosti ke korporační dani v Irsku na ročním základě za období, kdy byla tato rozhodnutí v platnosti. Po určení, že obvyklá pravidla zdanění zisku společností v Irsku včetně, ale nejen, oddílu 25 zákona TCA 97 představují referenční systém, vůči kterému se musí posoudit sporná daňová rozhodnutí, je nutno zjistit, zda tato rozhodnutí představují odchylku od tohoto systému, která vede k nerovnému zacházení mezi společnostmi, jež se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci. Jak je vysvětleno v 224. bodě odůvodnění, posouzení Komise, zda se sporná daňová rozhodnutí odchylojí od tohoto referenčního systému, se bude krýt s jejím určením hospodářského zvýhodnění poskytnutého společností ASI a AOE v důsledku těchto rozhodnutí.

8.2.2.1. Použitelnost zásady obvyklých tržních podmínek při uplatňování oddílu 21(1) a oddílu 25 zákona TCA 97

a) Oddíl 25 zákona TCA 97 vyžaduje použití metody přiřazování zisku

- (246) Podle oddílu 21(1) zákona TCA 97 je korporační dani v Irsku zatížen zisk společností. V oddílu 25 zákona TCA 97 se stanoví, že společnost, která není v Irsku rezidentem a vyvíjí v něm obchodní činnost prostřednictvím

⁽¹⁶³⁾ Dopis Irska ze dne 9. července 2013, příloha 1, s. 9.

pobočky nebo zastoupení, podléhá „korporační dani ze všech svých zdanitelných zisků bez ohledu na jejich původ“. Pro určení výše daňové povinnosti nerezidentní společnosti v Irsku podle oddílu 21(1) zákona TCA 97 je proto nutno nejprve určit její zdanitelné zisky ve smyslu oddílu 25 zákona TCA 97.

- (247) Za tímto účelem se v oddílu 25 zákona TCA 97 upřesňuje, že zdanitelné zisky odpovídají „každému příjmu z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucímu z činnosti pobočky nebo zastoupení nebo vytvořenému jejich prostřednictvím a každému příjmu z majetku nebo práv využívaných pobočkou nebo zastoupením či v jejich držení, přičemž pod tento odstavec nespádá přidělení dividend od společností, které jsou ve státě rezidentem“. Údaj o příjmu z obchodní činnosti znamená, že neobchodní příjmy, tj. pasivní příjmy, jako jsou příjmy z úroků a dividendy, nespádají do jeho působnosti. Oddíl 25 zákona TCA 97 se uplatňuje v situacích, v nichž v zásadě nelze na základě smluv mezi různými částmi stejné nerezidentní společnosti určit oddělené vlastnictví aktiv a v nichž nelze rizika a funkce smluvně vymezit tak, aby posloužily ke zjištění zdanitelného zisku irské pobočky v protikladu k ostatním částem této společnosti. Oddíl 25 zákona TCA 97 rovněž neobsahuje žádný údaj o tom, jak rozlišovat mezi příjmy z obchodní činnosti vedenými v účtech irské pobočky (přímo či nepřímo) a příjmy, které vytvářejí ostatní části společnosti mimo Irsko a nevytváří je přímo či nepřímo irská pobočka.
- (248) Znění a záměr oddílu 25 zákona TCA 97 tak ukazují, že toto právní ustanovení lze použít pouze ve spojení s určitou metodou přiřazování zisku. Samo Irsko, stejně jako společnost Apple ⁽¹⁶⁴⁾, uznávají, že oddíl 25 zákona TCA 97 neposkytuje návod, jak určit zdanitelný zisk irské pobočky, ale vyžaduje použití určité metody přiřazování zisku ⁽¹⁶⁵⁾. To potvrzují také sama sporná daňová rozhodnutí, jejichž cílem je stanovit určitou metodu přiřazování zisku, aby bylo možno pro účely oddílu 25 zákona TCA 97 zjistit zdanitelné zisky příslušných irských poboček společností ASI a AOE a následně je zdanit podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku.

b) Čl. 107 odst. 1 Smlouvy vyžaduje, aby metoda přiřazování zisku byla založena na zásadě obvyklých tržních podmínek

- (249) Podle ustálené judikatury musí být každé daňové opatření, které členský stát přijme, včetně daňového rozhodnutí schvalujícího metodu přiřazování zisku pro určení základu daně pobočky, v souladu s pravidly pro státní podporu, která jsou pro členské státy závazná a mají přednost před jejich vnitrostátními právními předpisy ⁽¹⁶⁶⁾. Soudní dvůr již rozhodl, že snížení základu daně, které vyplývá z daňového opatření, jež daňovému poplatníkovi umožňuje uplatnit při transakcích v rámci skupiny převodní ceny, které se nepodobají cenám, jež by byly účtovány v podmínkách volné hospodářské soutěže mezi nezávislými podniky vyjednávajícími za srovnatelných okolností a za obvyklých tržních podmínek, poskytuje daňovému poplatníkovi selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy ⁽¹⁶⁷⁾. Důvodem je, že výše daňové povinnosti daňového poplatníka vymezená podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností je snížena ve srovnání s nezávislými podniky, jejichž zdanitelný zisk odráží tržní ceny dojednané za obvyklých tržních podmínek.
- (250) Ve svém rozsudku ve věci belgických koordinačních center ⁽¹⁶⁸⁾ Soudní dvůr posuzoval námitku vznesenou vůči rozhodnutí Komise, ve kterém dospěla mimo jiné k závěru, že metoda stanovení zdanitelného příjmu v rámci tohoto režimu poskytla těmto centrům selektivní zvýhodnění ⁽¹⁶⁹⁾. V rámci tohoto režimu byl zdanitelný zisk u točen paušální částkou, odpovídající procentu z celkové výše provozních nákladů a výdajů, z nichž byly vyloučeny náklady na zaměstnance a finanční poplatky. Podle Soudního dvora „za účelem přezkoumání, zda výpočet zdanitelných příjmů, jak je upraven v režimu koordinačních center, posledně uvedená zvýhodňuje, je

⁽¹⁶⁴⁾ Přípomínky společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, body 154 a 155. „Oddíl 25 zákona TCA 97 vyžaduje přiřazení zisků pobočce.“

⁽¹⁶⁵⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 21.

⁽¹⁶⁶⁾ Viz spojené věci Belgické království a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81; spojené věci Evropská komise v. Government of Gibraltar a Spojené království Velké Británie a Severního Irsku, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732; věc Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. 3M Italia SpA, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 25 a usnesení ve věci Safilo, C-529/10, EU:C:2012:188, bod 18; viz rovněž věc Belgické království v. Komise, T-538/11, EU:T:2015:188, bod 66.

⁽¹⁶⁷⁾ Viz spojené věci Belgické království a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁸⁾ Viz spojené věci Belgické království a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁹⁾ Rozhodnutím Komise 2003/757/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpor zavedeným Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. L 282, 30.10.2003, s. 25).

namíste [...] porovnat uvedený režim a režim obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícího své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže“. Soudní dvůr poté rozhodl, že „v důsledku tohoto vyloučení [těchto výdajů] z nákladů, jež slouží pro určení zdanitelných příjmů těchto center, způsobuje, že účtované ceny se neliší od cen, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže“, což podle Soudního dvora „může uvedená centra hospodářsky zvýhodňovat“⁽¹⁷⁰⁾.

- (251) Soudní dvůr tak uznal, že daňové rozhodnutí, které vede v integrované společnosti skupiny k účtování převodních cen, které neodpovídají cenám, které by byly účtovány v podmínkách volné hospodářské soutěže, tedy cenám vyjednaným nezávislými podniky jednajícími v rámci srovnatelných okolností na základě obvyklých tržních podmínek, poskytuje této společnosti selektivní zvýhodnění tím, že vede ke snížení jejího základu daně, a tím výše její daňové povinnosti vymezené podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností. Jak již bylo vysvětleno, zásada, že transakce mezi integrovanými společnostmi skupiny musí být odměňovány, jako by byly dohodnuty neintegrovánými samostatnými společnostmi vyjednávajícími v rámci srovnatelných okolností za obvyklých tržních podmínek, je označována za „zásadu obvyklých tržních podmínek“. Ve svém rozsudku ve věci belgického daňového režimu koordinačních center Soudní dvůr schválil zásadu obvyklých tržních podmínek jako kritérium pro prokázání, zda je integrovaná společnost skupiny selektivně zvýhodňována ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy v důsledku daňového opatření, které určuje stanovení jejich převodních cen, a tak její základ daně.
- (252) Smyslem zásady obvyklých tržních podmínek je zajistit, aby se s transakcemi mezi integrovanými společnostmi skupiny zacházelo pro daňové účely v závislosti na výši zisku, kterého by se dosáhlo, pokud by stejné transakce prováděly neintegrované samostatné společnosti. V opačném případě by se integrovaným společností skupiny dostávalo v rámci obvyklých pravidel zdanění zisku společností příznivější zacházení v okamžiku vymezení jejich základu daně, kterého se nemůže dostávat neintegrováným samostatným společnostem, což by vedlo k nerovnému zacházení mezi společnostmi, které se nacházejí podle cíle těchto pravidel v podobné skutkové a právní situaci, tj. cíle zdanit zisky všech společností, které spadají pod zdanění podle těchto pravidel, protože zdanitelný zisk obou společností je daněn stejnou sazbou daně z příjmů společností.
- (253) Stejná zásada platí pro interní transakce různých částí stejné integrované společnosti, jako je pobočka, která provádí transakce s jinými částmi společnosti, k níž patří. Jak je vysvětleno v 228. až 242. bodě odůvodnění, všechny společnosti, které podléhají korporální dani v Irsku, ať rezidentní či nerezidentní, nebo integrované či neintegrované, je nutno považovat za společnosti, které se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci z hlediska inherentního cíle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku, kterým je zdanit zisk všech společností, které v Irsku podléhají dani. Jak je vysvětleno v 230. bodě odůvodnění, zdanitelný zisk neintegrované společnosti je dán cenami určenými trhem pro vstupy, jež společnost nabytla, a zboží a služby, které prodala, což se odráží v jejích účtech, a právě tento zisk slouží za výchozí bod pro vymezení jejího základu daně, z kterého je v Irsku vybírána korporální daň podle oddílů 21(1) a 25 zákona TCA 97. Aby se proto zajistilo, že metoda přiřazování zisku schválená daňovým rozhodnutím selektivně nezvýhodňuje nerezidentní společnost, která působí v Irsku prostřednictvím pobočky, musí tato metoda zajistit, aby zdanitelný zisk této pobočky, ze kterého se vybírá korporální daň podle oddílů 21(1) a 25 zákona TCA 97, byl stanovován způsobem, kterým se spolehlivě odhadne výsledek založený na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Daňové rozhodnutí, které umožňuje nerezidentní společnosti přiřadit zisk své pobočce takovým způsobem, že se pobočce ponechá zdanitelný zisk, který neodpovídá spolehlivému odhadu cen určených trhem a vyjednaných za obvyklých tržních podmínek, poskytne této společnosti selektivní zvýhodnění v rámci obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku, které není dostupné neintegrováným společnostem, a to tím, že této společnosti umožní snížit její základ daně, a tudíž výši její povinnosti k irské korporální dani.
- (254) Komise proto soudí, že pro zjištění, zda irský daňový orgán poskytl společností ASI a AOE spornými daňovými rozhodnutími selektivní zvýhodnění, je nutno uplatnit zásadu, že transakce v rámci integrované

⁽¹⁷⁰⁾ Viz spojené věci Belgické království a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, body 95 a 96.

společnosti musí probíhat, jako by byly prováděny na trhu mezi neintegrovánými společnostmi⁽¹⁷¹⁾. Existenci selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy lze vyloučit pouze v případě, že ceny účtované za transakce v rámci společnosti, které slouží k vymezení základu daně základních složek této společnosti, spolehlivě odpovídají cenám vyjednaným na trhu za obvyklých tržních podmínek. Důvodem je, že pouze v tomto případě se bude s nerezidentní společností zacházet stejně jako s neintegrovánými společnostmi v okamžiku vymezení jejich základu daně, a tudíž výše jejich povinnosti ke korporační dani podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku.

- (255) Na rozdíl od tvrzení Irska⁽¹⁷²⁾ a společnosti Apple⁽¹⁷³⁾ Komise na své posouzení daňových rozhodnutí o přiřazování zisku a stanovení převodních cen z hlediska státní podpory přímo neuplatnila čl. 7 odst. 2 a článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku nebo pokyny OECD pro prisuzování zisků či pro vnitropodnikové oceňování popsané v oddílu 2.4. Jak je vysvětleno v 79. bodě odůvodnění, rámec OECD spočívá v nezávazných pokynech ohledně metod přiřazování zisku a stanovení převodních cen, které se přímo netýkají otázek státní podpory⁽¹⁷⁴⁾. Při přezkumu daňového rozhodnutí podle pravidel pro státní podporu Komise spíše používá čl. 107 odst. 1 Smlouvy a zásadu obvyklých tržních podmínek ve výkladu Soudního dvora, jak je rozvedeno v 250. bodě odůvodnění. Rámec OECD sice není závazný, ale Komise ho přesto považuje za užitečný návod pro daňové správy a nadnárodní podniky, jak zajistit, aby dohody o stanovení převodních cen a přiřazování zisku vedly k výsledkům v souladu s tržními podmínkami. Skutečnost, že se metoda přiřazování zisku odchyluje od návodu poskytovaného tímto rámcem, je proto dodatečným dokladem, že tato metoda nevede k spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Naopak u daňového rozhodnutí, které schvaluje metodu přiřazování zisku v plném souladu s literou a smyslem návodu poskytovaného rámcem OECD, včetně návodu k výběru nejvhodnější metody stanovení převodních cen, je nepravděpodobné, že by svému příjemci poskytovalo selektivní zvýhodnění.
- (256) Na rozdíl od podání Irska⁽¹⁷⁵⁾ neuplatňuje Komise v těchto souvislostech zásadu obvyklých tržních podmínek jako základ pro „uvalení“ daní, které by se jinak podle referenčního systému neplatily, ale jako kritérium ověření, zda zdanitelný zisk určité pobočky, na který se uplatňují obvyklá pravidla zdanění zisku společností, je stanoven tak, aby se zajistilo, že se nerezidentním integrovaným společností působícím v Irsku prostřednictvím pobočky neposkytuje příznivé zacházení v rámci těchto pravidel ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a vyjednané za obvyklých tržních podmínek.
- (257) A konečně, pokud jde o trvání Irska na tom, že irské daňové právní předpisy neumožňují uvalit daně na základě obecných zásad⁽¹⁷⁶⁾, Komise připomíná, že zásada obvyklých tržních podmínek ve výkladu Soudního dvora, kterou uplatňuje, vyplývá z čl. 107 odst. 1 Smlouvy, který je pro členské státy závazný a z jehož působnosti nejsou vnitrostátní daňové právní předpisy vyloučeny⁽¹⁷⁷⁾. Tato zásada proto platí bez ohledu na to, zda příslušný členský stát zahrnul zásadu obvyklých tržních podmínek do svého vnitrostátního právního systému.

⁽¹⁷¹⁾ Společnost Apple obdobně tvrdí – ve svém podání připomíná k rozhodnutí o zahájení řízení, body 154 a 155 –, že přiřazení zisku podle oddílu 25 zákona TCA 97 vyžaduje, aby se pobočka považovala za „samostatný subjekt“.

⁽¹⁷²⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 38 a násl.

⁽¹⁷³⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 228 a násl.

⁽¹⁷⁴⁾ Komise již v rozhodnutí o zahájení řízení objasnila, že pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování neuplatňuje jako zdroj práva, ale spíše se o tyto pokyny opírá jako o referenční dokument a zároveň se odvolává na zásadu obvyklých tržních podmínek ve výkladu Soudního dvora. Ve skutečnosti Komise po popisu pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování a zásady obvyklých tržních podmínek v 57. bodě odůvodnění znovu prohlašuje, že „Komise přezkoumá právě z hlediska těchto obecných poznámek, zda jsou sporná daňová rozhodnutí v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek“.

⁽¹⁷⁵⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 43.

⁽¹⁷⁶⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 42, ve kterém se odkazuje na rozsudek irského Nejvyššího soudu, v němž je uvedeno: „Je ustálenou tradicí právního státu, že občan nemůže být daněn, pokud znění zákona tuto povinnost jasně neukládá“. (Texaco (Irsko) Ltd. v. Murphy (daňový inspektor) [1991] 2 Irish Reports 449 at 454 (Nejvyšší soud).

⁽¹⁷⁷⁾ Viz spojené věci Belgické království a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81.

c) **Závěr: kritérium posouzení, zda sporná daňová rozhodnutí selektivně zvýhodňují společnosti ASI a AOE**

- (258) Vzhledem k výše uvedeným vyjádřením se konstatuje, že pokud lze prokázat, že metody přiřazování zisku schválené irským daňovým orgánem ve sporných daňových rozhodnutích vedou k zisku společností ASI a AOE zdanitelnému v Irsku, který se odchyluje od spolehlivých odhadů výsledku na základě trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, je nutno tato opatření považovat za opatření, která poskytují těmto společnostem selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy tím, že vedou ke snížení jejich povinnosti ke korporační dani podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž základ daně určují zisky, které vytvářejí za tržních podmínek.
- (259) V oddílech 8.2.2.2 a 8.2.2.3 Komise prokáže, že se sporná daňová rozhodnutí odchylují od obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku, protože metody schválené těmito rozhodnutími umožňují společnostem ASI a AOE stanovit jejich roční zdanitelný zisk v Irsku způsobem, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- (260) Za prvé a především Komise soudí, že souhlas irského daňového orgánu s nedoloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE je nutno považovat za licence v držení mimo Irsko, na čemž jsou založeny metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími, vede k ročnímu zdanitelnému zisku společností ASI a AOE v Irsku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku na základě trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek ⁽¹⁷⁸⁾.
- (261) Podpůrně a aniž je dotčen závěr v 260. bodě odůvodnění, Komise soudí, že i v případě, kdy by irský daňový orgán oprávněně souhlasil s nepodloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE je nutno považovat za licence v držení mimo Irsko, což Komise popírá, metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími stále vedou k ročnímu zdanitelnému zisku společností ASI a AOE v Irsku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku na základě trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, protože tyto metody jsou v každém případě založeny na nevhodných metodických rozhodnutích ⁽¹⁷⁹⁾.
- (262) Před rozvinutím obou argumentací Komise konstatuje, že sporná daňová rozhodnutí byla vydána, aniž společnost Apple vypracovala zprávu o přiřazování zisku nebo o stanovení převodních cen. Irský daňový orgán měl při přezkumu žádostí o vydání rozhodnutí k dispozici pouze dokumentaci shrnutou v oddílu 2.2.3. V rozhodnutí o zahájení řízení vyjádřila Komise pochybnosti ohledně neexistence zprávy o přiřazování zisku nebo stanovení převodních cen a tyto pochybnosti nebyly rozptýleny. Na opodstatnění *ex post facto* metod přiřazování zisku schválených spornými daňovými rozhodnutími předložilo jak Irsko, tak společnost Apple *ad hoc* zprávy o přiřazování zisku vypracované společností PwC, respektive [daňovým poradcem společnosti Apple] až poté, co Komise přijala své rozhodnutí o zahájení řízení. Komise pro úplnost rovněž zváží vysvětlení podaná v těchto zprávách, pokud jsou relevantní, ačkoli je irský daňový orgán neměl k dispozici v době vydání dotčených rozhodnutí.
- (263) Komise také konstatuje, že přes tvrzení Irska, že oddíl 25 zákona TCA 97 nevyžaduje, aby irský daňový orgán při vydávání daňových rozhodnutí postupoval podle návodu, který nabízí rámec OECD, metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími stanoví na základě provozních výdajů irských poboček odměnu za všechny činnosti vykonávané těmito pobočkami místo odměny za jednotlivé transakce, které tyto pobočky provádějí se svými příslušnými ústředími. Jinými slovy, jednostranné metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími se zřejmě podobají dohodám o stanovení převodních cen založeným na metodě TNMM s provozními výdaji jako ukazatelem úrovně zisku, jak je popsána v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování.

⁽¹⁷⁸⁾ Viz oddíl 8.2.2.2.

⁽¹⁷⁹⁾ Viz oddíl 8.2.2.3.

8.2.2.2. *Selektivní zvýhodnění vyplývající ze souhlasu irského daňového orgánu s nepodloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE je nutno považovat za licence v držení mimo Irsko*

(264) Jak je vysvětleno v 265. až 321. bodě odůvodnění, Komise soudí, že souhlas irského daňového orgánu s nepodloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE je nutno považovat za licence v držení mimo Irsko, na čemž jsou založeny metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími, vede k ročnímu zdanitelnému zisku společností ASI a AOE v Irsku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku na základě trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

a) *Přiřazení zisku v rámci společnosti zahrnuje rozdělení aktiv, funkcí a rizik mezi různé části této společnosti*

(265) Ve sporných daňových rozhodnutích schválil irský daňový orgán jednostranné metody přiřazování zisku za účelem přiřazení zisku irským pobočkám společností ASI a AOE. Tyto metody vycházejí z nepodložené domněnky, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE je nutno považovat za licence plně v držení mimo Irsko ⁽¹⁸⁰⁾. Na základě této domněnky je zdanitelný zisk společností ASI a AOE v Irsku stanoven za použití metody stanovení převodních cen, která se podobá metodě TNMM a v níž jsou irské pobočky považovány za „testovanou stranu“ a zbytkový zisk společností ASI a AOE je přiřazen mimo Irsko ⁽¹⁸¹⁾.

(266) Irsko tvrdí, že v rámci oddílu 25 zákona TCA 97 má pouze pravomoc zdanit tu část zisků společnosti, která je úměrná činnostem irských poboček, a že to znamená, že irský daňový orgán musí pro účely přiřazení zisku zohlednit pouze činnosti, ke kterým dochází v irských pobočkách ⁽¹⁸²⁾. Podle Irska se licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE nesmí pro daňové účely přiřazovat irským pobočkám, protože v těchto pobočkách nedochází k žádným činnostem souvisejícím se správou těchto licencí ⁽¹⁸³⁾. Irsko trvá na tom, že irský daňový orgán schválením metody výpočtu zdanitelného zisku irských poboček založené výlučně na pohledu irských poboček uplatnil správným způsobem oddíl 25 zákona TCA 97 a neposkytl společnostem ASI nebo AOE žádné selektivní zvýhodnění.

(267) Komise s touto argumentací nesouhlasí.

(268) Jak je vysvětleno v oddílu 8.2.2.1, uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97 vyžaduje použití metody přiřazování zisku založené na zásadě obvyklých tržních podmínek. Když dvě nezávislé společnosti mezi sebou provádí transakci, cena účtovaná za tuto transakci odráží funkce plněné každou ze společností v tomto vztahu při zohlednění aktiv použitých a rizik nesených těmito společnostmi. Když proto mezi sebou provádí transakci přidružené společnosti, je pro zjištění, zda cena za transakci v rámci skupiny odpovídá obvyklým tržním podmínkám, nutné srovnání aktiv použitých, funkcí plněných a rizik nesených každou z těchto společností ⁽¹⁸⁴⁾.

(269) Na rozdíl od situace, kdy se určení převodních cen používá k nastavení obchodních podmínek mezi odlišnými společnostmi stejné skupiny společností, v případě rozdělení zisku mezi různé části stejné společnosti není

⁽¹⁸⁰⁾ Viz např. vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, s. 7, v němž se uvádí, že „[vedoucí pracovník irského daňového orgánu, který odsouhlasil základ pro přiřazení zisku v roce 1991] přikládal rozhodný význam skutečnosti, že irské pobočky nemají žádná práva na licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple – či podíly na nich – které byly výrazným zdrojem příjmů společnosti“. Viz rovněž výtažek z rozhovoru ze dne 30. listopadu 1990 převzatý v 64. bodě odůvodnění, v němž se uvádí, že „podle názoru [daňového poradce společnosti Apple] vyplývá tento zisk ze tří zdrojů: technologie, marketingu a výroby. Irské pobočky se týká pouze výrobní aspekt“.

⁽¹⁸¹⁾ Viz 329. bod odůvodnění.

⁽¹⁸²⁾ Viz 159. a 200. bod odůvodnění.

⁽¹⁸³⁾ Viz 113., 185., 195. a 213. bod odůvodnění.

⁽¹⁸⁴⁾ Bod 1.42 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010 převzatý v pozn. pod čarou 61.

přiřazení aktiv, funkcí a rizik dáno, ale určuje se prostřednictvím přiřazení zisku. Důvodem je, že v případě přiřazování zisku v rámci společnosti nemá žádná ze základních složek této společnosti samostatnou právní subjektivitu, a o žádné z těchto složek proto nelze říct, že samostatně vlastní aktiva nebo dluží závazky této společnosti. Spíše lze říci, že aktiva vlastní a vůči věřitelům je zavázána společnost, tvořená svými základními složkami, jako celek. Věřitel takové společnosti by totiž mohl mít jako záruku pro případ insolvence takové společnosti možný nárok na všechna její aktiva bez ohledu na to, zda tato aktiva byla interně nebo pro daňové účely přiřazena ústředí společnosti nebo konkrétní pobočce.

- (270) V takových případech nelze navíc vlastnictví aktiv spolehlivě zjistit přímo z povinných účetních závěrek této společnosti⁽¹⁸⁵⁾. Zatímco fyzická přítomnost zaměstnanců nebo aktiv v konkrétní daňové jurisdikci, jako je umístění závodu, může sloužit jako podklad pro vhodné přisouzení těchto aktiv v rámci společnosti, nemotná aktiva vlastněná společností nebo v jejím držení, jako jsou licence k duševnímu vlastnictví, nelze pozorovat ve fyzické formě, a proto se pro daňové účely obtížněji přiřazují. Podobně nelze na základě smluv určit vlastnictví (hmotných nebo nehmotných) aktiv v rámci takové společnosti, protože mezi dvěma částmi stejné společnosti nemusí existovat žádné smluvní úpravy.
- (271) Jelikož irské pobočky společností ASI a AOE nemají právní subjektivitu oddělenou od společností, k nimž patří, o žádné této pobočce ani o žádné jiné části těchto společností, zejména o jejich příslušných ústředích, tudíž nelze prohlásit, že samostatně vlastní aktiva nebo dluží závazky těchto společností. O ústředích společností ASI a AOE ani o jejich příslušných pobočkách proto nelze prohlásit, že mají v samostatném držení licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple. Tyto licence k duševnímu vlastnictví má v každém případě v držení společnost, tvořená svými různými částmi, jako celek.
- (272) Aby se zajistilo, že přiřazení zisku určité pobočce vede ke spolehlivému odhadu výsledku založenému na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, je nutno zohlednit skutečnost, že aktiva, rizika, kapitál, nároky a závazky, které pramení z transakcí mezi touto pobočkou a jinými částmi stejné společnosti, náleží spíše společnosti jako celku než nějaké dílčí části společnosti⁽¹⁸⁶⁾. Zisky, které je nutno přiřadit pobočce, jsou zisky, kterých by pobočka dosáhla za obvyklých tržních podmínek, zejména při svých transakcích s ostatními částmi společnosti, kdyby se jednalo o oddělený a nezávislý podnik zapojený do stejných nebo podobných činností za stejných nebo podobných okolností, a to při zohlednění funkcí plněných, aktiv použitých a rizik nesených společností prostřednictvím pobočky a ostatních součástí společnosti.

⁽¹⁸⁵⁾ Pro účely interního výkaznictví mohou být přesto založeny oddělené účty, ačkoli nepředstavují právně závazné vymezení případných nároků na aktiva a nemusí být externě auditovány nebo ověřovány. Nicméně v tomto konkrétním případě ani takové orientační a interní vymezení buď neexistovalo, nebo v okamžiku žádosti o vydání sporných daňových rozhodnutí nebylo Irsku poskytnuto. Irsko potvrdilo, že společnost ASI nenahlásila irskému daňovému orgánu vedení oddělených účtů pro ústředí a pobočku. To byl rovněž i případ společnosti AOE. Viz 101. bod odůvodnění.

⁽¹⁸⁶⁾ Viz rovněž oddíl B-3 písm. i) bod 14 zprávy OECD o přisuzování zisků z roku 2010, s. 14: „Pokud jde o nespojené podniky, je určení, který podnik vlastní aktiva a který nese riziko, dáno právně závaznými smlouvami nebo jinými dohledatelnými právními ujednáními. Podobně platí pro sdružené podniky za podmínky, že tyto smlouvy nebo právní ujednání zohledňují skutkové okolnosti [...]. Podobně se v případě samostatného podniku obvykle neobjevují žádné otázky ohledně určení, který podnik drží kapitál. Na druhé straně je v případě stálých provozoven skutková a právní situace taková, že neexistuje žádná dílčí část podniku, která právně vlastní aktiva, nese rizika, drží kapitál nebo uzavírá smlouvy se samostatnými podniky. Právní postavení proto není v případě samostatných provozoven k užítku, protože v čl. 7 odst. 2 se požaduje, aby se se samostatnou provozovnou zacházelo, jako by se jednalo o samostatný a nezávislý podnik, který plní vlastní funkce, nese vlastní rizika a sám vlastní nebo využívá aktiva. Je proto nutno vypracovat podle zásady obvyklých tržních podmínek článku 7 mechanismus pro přiřazování rizik, hospodářského vlastnictví aktiv a kapitálu hypoteticky samostatné a nezávislé stále provozovně, pro spojení nároků a závazků plynoucích z transakcí mezi samostatnými podniky a podnikem, jehož je stálá provozovna součástí, s hypoteticky samostatnou a nezávislou stálou provozovnou a pro uznání a určení povahy obchodování (např. vnitropodnikové ekvivalenty transakcí mezi samostatnými podniky) mezi hypoteticky samostatnou stálou provozovnou a ostatními částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí.“, s. 14.

- (273) Irsko⁽¹⁸⁷⁾, stejně jako společnost Apple⁽¹⁸⁸⁾, zřejmě uznávají, že irský daňový orgán má při stanovení zdanitelného zisku nerezidentní společnosti podle oddílu 25 zákona TCA 97 zohlednit aktiva, funkce a rizika její irské pobočky. Společnost Apple podobně souhlasí s tím, že přiřazování zisku podle oddílu 25 zákona TCA 97 vyžaduje, aby pobočka byla považována za „samostatný subjekt“⁽¹⁸⁹⁾. Ale na rozdíl od přístupu navrženého Irskem v 266. bodě odůvodnění bylo pro zajištění, že metoda přiřazování zisku irské pobočce povede k spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, povinností irského daňového orgánu ověřit, zda se v případě určení místa držení licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple mimo Irsko namísto jejich přisouzení irským pobočkám jednalo o přisouzení, které by bylo možno schválit z hlediska obvyklých tržních podmínek. Konkrétněji, při vyřizování žádosti o schválení metod navržených společností Apple pro přiřazování zisku irským pobočkám společností ASI a AOE bylo povinností irského daňového orgánu především řádně přezkoumat aktiva využívaná, funkce plněné a rizika nesená těmito společnostmi prostřednictvím jejich irských poboček a prostřednictvím jiných součástí těchto společností.
- (274) Irsko a společnost Apple reagují tvrzením, že společnosti ASI a AOE mohou být podle zásady teritoriality daněny pouze ze zisku vytvořeného jejich činnostmi v Irsku. Zdaňovací pravomoc Irska je proto omezena na příjmy společnosti z irských zdrojů, jak je stanoveno v oddílu 25 zákona TCA 97⁽¹⁹⁰⁾. Komise s tímto popisem zásady teritoriality souhlasí. Zásada teritoriality, kterou Komise nespochybňuje, se ale týká práva danit. Tato zásada neruší nutnost, aby daňová správa přisoudila aktiva využívaná, funkce vykonávané a rizika nesená nerezidentní společností prostřednictvím její pobočky a prostřednictvím ostatních součástí společnosti, včetně duševního vlastnictví v držení společnosti jako celku, pro účely stanovení výše takového zdrojového příjmu tak, aby vedl ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Tímto argumentem Irsko a společnost Apple zřejmě zameňují zásadu teritoriality zdanění zdrojových příjmů vytvářených irskými pobočkami s pečlivým shromážděním věcných informací o činnostech společností ASI a AOE tak, aby se zaručilo přiřazení aktiv, funkcí a rizik v rámci těchto společností podle zásady obvyklých tržních podmínek pro účely stanovení jejich zisku zdanitelného v Irsku. Při ověřování, zda metoda přiřazování zisku nerezidentní společnosti vede ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, neplatí pro shromažďování informací žádná teritoriální omezení.
- (275) Při popisu, kde je spravováno duševní vlastnictví společnosti Apple nebo komu je nutno přisoudit licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple, jak žádost o vydání rozhodnutí, tak pozdější podání Irska a společnosti Apple uvádějí, že duševní vlastnictví je spravováno mimo Irsko⁽¹⁹¹⁾. Odkazuje se na jedné straně na činnosti vykonávané ústředími společností ASI a AOE a na druhé straně na funkce a hospodářské činnosti vykonávané společností Apple Inc., zejména na činnosti vykonávané vrcholovými vedoucími pracovníky společnosti Apple ve Spojených státech. Protože ale většina členů vedení společností ASI a AOE působí ve Spojených státech a jsou zároveň zaměstnanci společnosti Apple Inc.⁽¹⁹²⁾, není jasné, zda činnosti, na něž se odkazuje, jsou přiřazeny ústředím společností ASI a AOE nebo společnosti Apple Inc. Komise přezkoumá důsledky obou scénářů pro přiřazování zisku příslušným irským pobočkám společností ASI a AOE v 276. až 307., respektive 308. až 318. bodě odůvodnění.

⁽¹⁸⁷⁾ Irsko vysvětlilo, že uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97 vyžaduje po irském daňovém orgánu, aby provedl posouzení při zohlednění zvláštních skutečností a okolností každého případu, což může zahrnovat „funkce vykonávané každou pobočkou, její (případný) podíl na aktivech společnosti, povahu a míru každého rizika neseného pobočkou a celkový příspěvek pobočky k zisku společnosti“. Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 21.

⁽¹⁸⁸⁾ Společnost Apple ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení, body 154 a 155, tvrdí, že přiřazení zisku podle oddílu 25 zákona TCA 97 se provádí na základě těchto kritérií: „i) činnosti pobočky (zejména funkce vykonávané, aktiva držena a rizika nesená pobočkou), ii) hodnota vytvořená těmito činnostmi a skutečné náklady nesené pobočkou a iii) srovnání s jinými společnostmi působícími ve srovnatelném odvětví nebo průmyslu“. Podle společnosti Apple byly tyto hlavní zásady určující při uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97 v době sporných daňových rozhodnutí a dnes se stále uplatňují. Viz rovněž názor [poradce společnosti Apple] uvedený v 204. bodě odůvodnění.

⁽¹⁸⁹⁾ Připomínky společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, body 154 a 155.

⁽¹⁹⁰⁾ Dopis Irska ze dne 4. května 2015, s. 4.

⁽¹⁹¹⁾ Viz např. 113., 163., 185., 188., 195., 204., 205., 209. a 210. bod odůvodnění.

⁽¹⁹²⁾ Viz 114. bod odůvodnění.

b) Rozdělení aktiv, funkcí a rizik mezi pobočku s řadou obchodních činností a ústředí bez fyzické existence a zaměstnanců

(276) Jak společnost ASI, tak společnost AOE jsou zapsány v obchodním rejstříku v Irsku. Podle oddílu 23 A zákona TCA 97 ale společnosti ASI a AOE nebyly daňovými rezidenty v Irsku po dobu platnosti sporných daňových rozhodnutí. Před svou změnou zákonem o veřejných financích z roku 2013 umožňoval oddíl 23 A zákona TCA 97, aby při splnění určitých podmínek mohly být společnosti zapsané v obchodním rejstříku v Irsku považovány za daňové nerezidenty v Irsku. Protože jak společnost ASI, tak společnost AOE jsou obě v konečném důsledku řízeny společností, která je rezidentem v účastnické zemi smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tj. společností Apple Inc., která je daňovým rezidentem v USA, a protože obě společnosti vyvíjely obchodní činnost v Irsku prostřednictvím svých příslušných poboček a byly spravovány a řízeny z místa mimo Irsko, byly společnosti ASI a AOE podle obchodní výjimky oddílu 23 A zákona TCA 97 považovány za nerezidentní společnosti v Irsku ⁽¹⁹³⁾. V tomto ohledu společnost Apple uvedla, že daňová rezidence společností ASI a AOE se nenachází „nikde“ ⁽¹⁹⁴⁾, zatímco Irsko soudilo, že obě společnosti jsou „funkčně spravovány a řízeny“ ve Spojených státech ⁽¹⁹⁵⁾. Jak je vysvětleno v 52. bodě odůvodnění, během období platnosti sporných daňových rozhodnutí by šlo společnostem ASI a AOE nejlépe označit pro účely daňového rezidentství jako společnosti „bez státní příslušnosti“.

(277) Na rozdíl od tvrzení Irska ⁽¹⁹⁶⁾ Komise při vyšetřování nepodrobila přezkumu slučitelnost oddílu 23 A zákona TCA s pravidly pro státní podporu ani neexistenci daňové rezidence společností ASI a AOE, která vyplývala z uplatnění tohoto právního předpisu podle těchto pravidel. Nepřezkoumala ani, zda jsou organizační struktura a uspořádání společností skupiny Apple v Irsku v souladu s pravidly pro státní podporu. Jak je vysvětleno v 39. bodě odůvodnění, její vyšetřování se spíše týkalo sporných daňových rozhodnutí a otázky, zda metody přiřazování zisku schválené irským daňovým orgánem vedly k poskytnutí státní podpory.

(278) Komise bere nicméně na vědomí, že výpis z auditovaných účtů společnosti ASI převzatý v její výroční zprávě za rok 2007 a na obrázku 6 v tomto rozhodnutí vychází zřejmě z předpokladu, že celkový účetní zisk společnosti ASI podléhá zdanění standardní sazbou irské korporální daně ve výši 12,5 %, která platí pro příjmy z obchodní činnosti. Vysvětlující poznámky k podrobnému výpočtu výše daně uvedené na obrázku 6 navíc upřesňují, že „běžné daňové zatížení je nižší, než je standardní sazba daně v Irsku. [...]“ ⁽¹⁹⁷⁾. Jinými slovy, společnost Apple zřejmě vzala pro výpočet výše své povinnosti ke korporální dani v Irsku za výchozí základ celkový účetní zisk

⁽¹⁹³⁾ Viz 50. bod odůvodnění. Při svém přezkumu irské praxe v oblasti rozhodnutí o přiřazování zisku pobočce nerezidentní společnosti (viz 384. až 396. bod odůvodnění) zjistila Komise případy jiných společností, které jsou zapsány v obchodním rejstříku v Irsku, aniž by zde byly daňovými rezidenty, kterými jsou ale v jurisdikcích, v nichž jsou tyto společnosti údajně spravovány a řízeny. O daňové rezidenci společností zapsaných v obchodním rejstříku v Irsku bylo uvedeno, že se nachází např. v [...] (viz společnost [I]) a v [...] (viz společnost [D]). V žádostech o vydání rozhodnutí nebyla v mnoha případech daňová rezidence upřesněna.

⁽¹⁹⁴⁾ Výkonný ředitel společnosti Apple prohlásil: „Podle mých informací nemá žádná ze tří dceřiných společností, které jste právě jmenoval [AOI, ASI a AOE], daňovou rezidenci.“, uvedeno v Exhibits of hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) stálého vyšetřovacího podvýboru Senátu Spojených států, 21. května 2013, s. 45. Viz rovněž obrázek 7 tohoto rozhodnutí, v němž je převzat výpis z výroční zprávy společnosti ASI za rok 2012, v níž se uvádí, že „společnost není daňovým rezidentem v žádné jurisdikci“.

⁽¹⁹⁵⁾ Viz 51., 112. a 200. bod odůvodnění. Viz rovněž vyjádření Tima Cooka, výkonného ředitele společnosti Apple, a Phillipa Bullocka, vedoucího daňových záležitostí společnosti Apple Inc., v: Exhibits of hearing of Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) stálého vyšetřovacího podvýboru Senátu Spojených států, 21. května 2013, s. 41.

⁽¹⁹⁶⁾ Viz 199. a 200. bod odůvodnění.

⁽¹⁹⁷⁾ Při popisu výpočtu výše daně společnost Apple nejprve bere celkový účetní zisk společnosti ASI (přibližně 1 844 milionů USD za účetní období 2007) a na tento celkový zisk uplatňuje irskou sazbu daně u příjmů z obchodní činnosti ve výši 12,5 %, aby dospěla k teoretické výši povinnosti společnosti ASI ke korporální dani v Irsku (přibližně 230 milionů USD). K této částce potom přičítá daň související s příjmy z úroků, které jsou daněny sazbou ve výši 25 %. Od výsledné teoretické výše daně podle standardní sazby daně v Irsku společnost Apple odečítá částku stanovenou tak, aby se teoretická výše daně snížila na úroveň daně schválené spornými daňovými rozhodnutími pro irskou pobočku společnosti ASI (přibližně 8,9 milionů USD). Toto snížení částky ve výši přibližně 224 milionů USD je uváděno jako oprava za „příjmy daněné nižšími sazbami“.

společnosti ASI jako základ daně, použila metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími jako prostředek ke snížení tohoto základu a souhlasila s tím, aby výše povinnosti společnosti ASI k irské dani z příjmů společnosti byla nižší, než je daň obvykle uplatňovaná na společnosti, které podléhají dani v Irsku ⁽¹⁹⁸⁾.

- (279) Po vzetí na vědomí výše uvedeného a pro účely zjištění, zda metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími poskytují selektivní zvýhodnění (a tedy státní podporu) společností ASI a AOE v Irsku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek ⁽¹⁹⁹⁾. Závisí to na tom, zda tyto metody spolehlivě odhadují úroveň zisku, jakou by irské pobočky těchto společností dosáhly za obvyklých tržních podmínek, zejména při obchodování s ostatními částmi svých příslušných společností, pokud by se jednalo o samostatné a nezávislé podniky vykonávající stejné nebo podobné činnosti za stejných nebo podobných podmínek ⁽²⁰⁰⁾. Vzhledem k tomu, že během doby, kdy platila sporná daňová rozhodnutí, společnost ASI neměla žádné jiné pobočky mimo Irsko a že jedinou jinou pobočkou společnosti AOE mimo Irsko byla pobočka v Singapuru, o které ale Irsko a ani společnost Apple netvrdily, že vykonává funkce, jež vytvářejí celkové zisky společnosti AOE, potom důsledkem souhlasu irského daňového orgánu s nepodloženou domněnkou, že držení licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple je nutno přisoudit mimo Irsko, je skutečnost, že pro daňové účely byly licence přisouzeny ústředím společností ASI a AOE.
- (280) Před schválením metod přiřazování zisku, které byly založeny na nepodložené domněnce, že držení licencí k duševnímu vlastnictví je nutno přisoudit mimo Irsko, měl irský daňový orgán přezkoumat, zda se u tohoto přiřazení v rámci společností ASI a AOE jedná o přiřazení, na němž by se mohly dohodnout za obvyklých tržních podmínek dvě nespřízněné společnosti za situace podobné situaci irských poboček a ústředí společností ASI a AOE. Za tímto účelem bylo povinností irského daňového orgánu potvrdit, že držení těchto licencí je skutečně nutno přisoudit mimo Irsko, a to zohledněním aktiv využívaných, funkcí vykonávaných a rizik nesených těmito společnostmi prostřednictvím irských poboček a prostřednictvím jejich příslušných ústředí. Jak je prokázáno v 281. až 293. bodě odůvodnění, pokud by irský daňový orgán takový přezkum provedl, musel by dojít k závěru, že neexistence činností souvisejících s duševním vlastnictvím společnosti Apple na úrovni příslušných ústředí znamená, že pro daňové účely je nutno tyto licence přiřadit irským pobočkám, což byl jediný možný důsledek nepřířazení těchto licencí ústředím.
- (281) Na základě skutečností předložených Komisi ⁽²⁰¹⁾ se ukazuje, že během doby, kdy platila sporná daňová rozhodnutí, existovala ústředí společností ASI a AOE pouze na papíře, protože společnosti ASI a AOE neměly během tohoto období žádnou fyzickou existenci ani zaměstnance. Při neexistenci zaměstnanců mohly funkce ústředí zajišťovat pouze členové správní rady.
- (282) Společnost Apple v několika případech tvrdí, že správní rady společností ASI a AOE zajišťovaly funkce správy duševního vlastnictví ⁽²⁰²⁾. Ale jediným předloženým dokladem činností vykonávaných správními radami společností ASI a AOE v době, kdy platila sporná daňová rozhodnutí, jsou rozhodnutí přijatá při zasedáních správních rad, která jsou uvedena v zápisech ze zasedání za příslušný časový úsek, byla poskytnuta Komisi

⁽¹⁹⁸⁾ Podobně se postupuje, aby se dospělo k výši povinnosti ke korporační dani irské pobočky společnosti ASI na obrázku 7 s tou výjimkou, že společnost Apple uplatňuje na celkový účetní zisk společnosti ASI sazbu daně z příjmů společnosti ve výši [1 – 5] %. Sazba ve výši [1 – 5] % je uváděna jako průměrná sazba daně všech jurisdikcí, v nichž společnost ASI působí. K tomu, jak společnost Apple dospěla k sazbě [1 – 5] %, nejsou poskytnuty žádné další podrobnosti či vysvětlení. Nezdá se možné, že by se sazba [1 – 5] % dala uvést do souladu s jakýmkoliv průměrem daní uplatňovaných v jurisdikcích, v nichž společnost ASI působí, protože společnost ASI vyvíjí zdanitelnou činnost pouze v Irsku.

⁽¹⁹⁹⁾ Viz 258. bod odůvodnění.

⁽²⁰⁰⁾ Viz 272. bod odůvodnění.

⁽²⁰¹⁾ Jako je neexistence zaměstnanců, neexistence stálé provozovny a neexistence odkazu na jakoukoli kancelář odlišnou od společnosti Apple Inc.

⁽²⁰²⁾ Viz 113., 163., 189., 205. a 210. bod odůvodnění.

během vyšetřování a jsou uvedena v tabulce 4 a tabulce 5 tohoto rozhodnutí. Tyto zápisy neprokazují, že správní rady společností ASI a AOE hrály aktivní a zásadní úlohu, pokud jde o správu a skutečné řízení licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple. V podání Komisi s popisem diskusí během těchto zasedání správních rad sama společnost Apple nedokázala při shrnutí činností správních rad vymezit v těchto zápisech diskuse, které by se týkaly duševního vlastnictví ⁽²⁰³⁾.

- (283) Nápadné také je, že v zápisech zcela chybí diskuse ohledně rozhodnutí uzavřít či změnit dohodu o rozdělení nákladů. Jak je vysvětleno v oddílu 2.5.4, dohoda o rozdělení nákladů byla od roku 1991 několikrát změněna a k největším změnám došlo v roce 2009. Na rozdíl od tvrzení Irska, že správní rady společností ASI a AOE přijímaly zásadní rozhodnutí o účasti na dohodě o rozdělení nákladů a rovněž hradily značné náklady vzniklé z účasti na této dohodě ⁽²⁰⁴⁾, a na rozdíl od tvrzení společnosti Apple, že správní rady rozhodovaly o různých změnách dohody o rozdělení nákladů ⁽²⁰⁵⁾, zápisy ze zasedání správních rad nezmiňují žádnou diskusi o změnách z roku 2009 nebo žádnou jinou diskusi o dohodě o rozdělení nákladů či duševním vlastnictví společnosti Apple ⁽²⁰⁶⁾ až do diskuse o nové organizační struktuře společnosti Apple v Irsku z konce roku 2014 ⁽²⁰⁷⁾.

- (284) Za celé období 1980–2015, za které byly Komisi zápisy poskytnuty, tyto zápisy skutečně dokládají, že nedošlo vůbec k žádné diskusi ohledně dohody o rozdělení nákladů až do zápisu ze zasedání správní rady [...] ze srpna roku 2014. Toto zasedání správní rady [...] bylo první příležitostí, kdy [...]. I při odkazech na dohodu o rozdělení nákladů tyto zápisy zmiňují zapojení jiných osob, které projednávaly dohodu o rozdělení nákladů jménem společností ASI a AOE, přičemž tyto osoby nebyly členy správní rady společnosti ASI nebo společnosti AOE ani nebyly na příslušném zasedání přítomny ⁽²⁰⁸⁾. Ze všech zápisů prostudovaných Komisí v každém případě vyplývá, že správní rady společností ASI a AOE začaly projednávat dohodu o rozdělení nákladů až na konci roku 2014, [...], a nikoliv když [...] platila sporná daňová rozhodnutí ⁽²⁰⁹⁾.

- (285) Zápisy ze zasedání správních rad poskytnuté Komisi dokládají, že správní rady nebyly zapojeny do žádných podrobných podnikatelských diskusí až do diskusí o nové organizační struktuře společnosti Apple v Irsku, jejichž výsledkem podle společnosti Apple bylo, že se rozhodnutí z roku 2007 přestala používat pro stanovení ročních zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku. Přehled zápisů uvedený v tabulce 4 a tabulce 5 dokládá diskuse za období od ledna 2009 do září 2011 v případě společnosti ASI a od prosince 2008 do září 2011

⁽²⁰³⁾ Společnost Apple shrnuje názor [poradce společnosti Apple] na činnosti zasedání správních rad takto: „Zápisy ze zasedání správních rad společností AOE/ASI (...) dokládají, že k přijímání rozhodnutí v otázkách důležitého strategického významu pro společnosti AOE/ASI, včetně otázek týkajících se i) finančních záležitostí, jako jsou investiční rozhodnutí, pravomoci v oblasti bankovních účtů a správa kapitálu; ii) zvážení a schválení účetních závěrek; a iii) přenesení pravomocí za určitých podmínek v případě obchodních činností, nedocházelo v Irsku, ale ve Spojených státech.“ Podání ze dne 7. září 2015, s. 7; viz 205. bod odůvodnění.

⁽²⁰⁴⁾ Viz dopis Irska ze dne 4. května 2015, s. 3.

⁽²⁰⁵⁾ Viz 113. bod odůvodnění.

⁽²⁰⁶⁾ Diskuse na zasedání správních rad společností ASI a AOE ze srpna roku 2013, při nichž mělo dojít k udělení plné moci ohledně ochrany duševního vlastnictví, se týkají činnosti v oblasti duševního vlastnictví, kterou podle dohody o rozdělení nákladů nebyla schopna zajistit ani společnost ASI, ani společnost AOE. Pověření zaměstnanců skupiny ve Spojených státech takovými činnostmi nebylo proto v zásadě nutné, protože pouze společnost Apple Inc. směla v rámci dohody o rozdělení nákladů chránit duševní vlastnictví dokonce i v případě, že by žádné pověření neexistovalo. Viz 127. bod odůvodnění.

⁽²⁰⁷⁾ Viz oddíl 2.5.7.

⁽²⁰⁸⁾ Zápis uvádí, že [...]. Viz zápis ze zasedání správní rady společnosti ASI dne [...] srpna 2014, s. 7.

⁽²⁰⁹⁾ Viz 136. bod odůvodnění.

v případě společnosti AOE⁽²¹⁰⁾. S výjimkou jediného podnikatelského rozhodnutí o převedení aktiv ze singapurské pobočky společnosti AOE na jinou společnost skupiny Apple⁽²¹¹⁾ zápisy dokládají, že jednání správních rad společností ASI a AOE spočívala převážně ve správních úkolech, to znamená ve schvalování účtů a přijímání dividend⁽²¹²⁾, a nespočívala ve výkonu aktivních nebo zásadních funkcí, pokud jde o správu licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple.

- (286) Irsko reaguje tvrzením, že podnikatelská rozhodnutí se nepřijímají v Irsku⁽²¹³⁾. Zápisy ze zasedání správních rad ale naznačují, že různé funkce, včetně plných funkcí vedení, byly příležitostně převáděny na zaměstnance společnosti Apple působící v Irsku⁽²¹⁴⁾. Irsko proto nemůže tvrdit, že se v Irsku nevykonávaly žádné důležité funkce. V každém případě zápisy ze zasedání správních rad společností AIS a AOE umožňují přesně zjistit a vymezit činnosti ústředí, což není případ činností vykonávaných v irských pobočkách, z nichž každá zaměstnává stovky zaměstnanců pracujících v různých oblastech.
- (287) Společnost Apple bez dalšího upřesnění tvrdí, že činnosti správních rad společností ASI a AOE byly zajišťovány „nesčetnými způsoby“⁽²¹⁵⁾. Vzhledem k tomu, že slovo „nesčetný“ v těchto souvislostech zřejmě odkazuje na neurčitou a bezbřehou řadu prvků, které proto nelze ověřit či vymezit, metoda přiřazování zisku spočívající na takových neurčitých prvcích nemůže vést k výsledku založenému na trhu, protože posouzení této metody podle zásady obvyklých tržních podmínek nelze provést objektivním způsobem. V každém případě vzhledem k tomu, že většina členů správních rad společností ASI a AOE působí ve Spojených státech a jsou zároveň zaměstnanci společnosti Apple Inc., pokud by tyto činnosti byly zásadní, byly by společnosti ASI a AOE v zásadě považovány za společnosti se stálou provozovnou ve Spojených státech. Stejně platí pro údajné činnosti ústředí společností ASI a AOE v době mimo zasedání správních rad. V případě společnosti ASI Komise dále konstatuje, že členové její správní rady nejsou odměňováni, a za předpokladu, že členové správních rad jsou odměňováni podle tržních podmínek, tato skutečnost opět potvrzuje, že jejich činnost nepřináší ústředí společnosti ASI žádnou hodnotu.
- (288) Tato ústředí nejenom nevykonávala aktivní nebo zásadní funkce při správě licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple, ale během období platnosti sporných daňových rozhodnutí takové funkce ani neměla schopnost vykonávat. Správní a řídicí činnosti, které bylo nutno vykonávat v souvislosti s duševním vlastnictvím společnosti Apple, jak jsou popsány ve vyjádření společnosti Apple (např. jaké duševní vlastnictví uvést na trh,

⁽²¹⁰⁾ Přehledná tabulka poskytnutá Irskem dne 22. dubna 2016 uvádí seznam 57 zasedání správní rady společnosti ASI, která se konala od prvního zasedání správní rady společnosti ASI dne 5. dubna 1990 až do konce účetního období 2014 (27. září 2014 podle povinné účetní závěrky). Společnost Apple navíc neposkytla shrnutí zasedání správní rady za období 2006–2012, které poskytla Senátu Spojených států. Společnost Apple odkazuje na toto shrnutí v podání ze dne 15. dubna 2015 (viz dopis společnosti Apple ze dne 22. dubna, s. 18). Přehled poskytnutý Irskem v podobě tabulky skutečně neobsahuje seznam 30 zasedání správní rady konaných v období 2006–2012, u nichž Irsko předložilo zápisy stejného dne, tedy 22. dubna 2016. Zápisy ze 3 dalších jednání, která se měla konat během tohoto období, předložilo Irsko dne 24. května 2016. Tabulka zasedání správní rady společnosti ASI, kterou společnost Apple předložila Senátu Spojených států a Irsko Komisi dne 15. dubna 2015, obsahuje seznam dalších zasedání správní rady společnosti ASI, která se konala v období 2006–2010 a u nichž Irsko Komisi vůbec žádné zápisy nepředložilo. Počet všech zasedání správní rady tak dosahuje 90 podle zápisů předložených Komisi a 92, pokud se všechna zasedání správní rady uvedená v podání Senátu Spojených států skutečně konala (ze zasedání uvedených na seznamu předloženému Senátu Spojených států nebyly poskytnuty zápisy ze zasedání z ledna 2008 a října 2009). V obou případech je roční počet zasedání správní rady od roku 1990 do konce září 2014 v průměru nižší než čtyři za rok. Podle informací poskytnutých Irskem dne 22. dubna 2016 se k tomu v období 1993–1997 nekonalo vůbec žádné zasedání správní rady a rozhodnutí se přijímala písemnými usneseními správní rady. Na základě informací poskytnutých dne 22. dubna 2016 tomu bylo údajně stejně v roce 2008.

⁽²¹¹⁾ Odkaz na toto podnikatelské rozhodnutí ale zřejmě pouze zaznamenává převod jako takový, který nesouvisí se správou duševního vlastnictví, ale představuje pouhou reorganizaci činností, a ve správní radě zřejmě neproběhla žádná diskuse o ceně nebo podmínkách převodu.

⁽²¹²⁾ Uvedené potvrzuje názor [poradce společnosti Apple], viz 205. bod odůvodnění.

⁽²¹³⁾ Viz bod 12 vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení ze dne 5. září 2014.

⁽²¹⁴⁾ Viz např. zasedání správní rady společnosti ASI ze dne 22. června 2010 a zasedání správní rady společnosti AOE ze dne 20. července 2009, tabulka 4 a tabulka 5. Na obou zasedáních byla udělena plná moc paní C. Kearneyové a panu M. O'Sullivanovi, kteří jsou podle údajů v povinných účetních závěrkách dceřiných společností společnosti Apple v Irsku zaměstnanci společnosti Apple působícími v Irsku. Viz rovněž zápis ze zasedání správní rady společnosti AOE ze dne 15. listopadu 2010, v němž se uvádí, že „David O'Connell, vedoucí závodu Apple Cork, jednal jménem společnosti [AOE] se zástupci místních dopravců společnosti [AOE], [...], v souvislosti s pronajmutím dodatečných skladovacích prostor, které by byly z hlediska závodu Apple Cork vhodně umístěny [...], aby se usnadnilo rozšíření výroby“.

⁽²¹⁵⁾ Viz 113. bod odůvodnění.

jak vyrábět produkty, koncepce marketingových kampaní a rovněž rozhodnutí o výši investic do výzkumu a vývoje, do nichž se mají společnosti zapojit) ⁽²¹⁶⁾, vyžadují aktivní řízení a nelze je vykonávat prostřednictvím příležitostných rozhodnutí správních rad. Společnosti ASI a AOE je proto nemohly vykonávat mimo své irské pobočky, protože ústředí nebyla schopna při neexistenci zaměstnanců přijímat aktivní řídicí rozhodnutí.

(289) Ještě zásadnější je, že řadu funkcí a rizik uvedených v dohodě o rozdělení nákladů a shrnutých na obrázku 8 a obrázku 9 tohoto rozhodnutí ⁽²¹⁷⁾ mohly vykonávat a nést pouze irské pobočky, a nikoli ústředí. Například kontrolu kvality produktů nemůže provádět ústředí bez zaměstnanců. Podobně řízení prostředků výzkumu a vývoje si nelze bez zaměstnanců představit. Vzhledem k tomu, že funkce, které se mají v rámci dohody o rozdělení nákladů vykonávat, a rizika, která se mají nést, a vzhledem k tomu, že společnosti ASI a AOE jsou smluvními stranami dohody o rozdělení nákladů, dohodu o rozdělení nákladů nelze v podstatě plnit, aniž se na jejím plnění nepodílejí irské pobočky ⁽²¹⁸⁾.

(290) Společnost Apple na základě *ad hoc* zprávy [daňového poradce společnosti Apple], která rovněž přisuzuje licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple mimo Irsko, tvrdí, že společnosti ASI a AOE jsou schopny přijímat nutná strategická rozhodnutí ke zmírnění míry vystavení společnosti rizikům při běžném podnikání mimo irské pobočky ⁽²¹⁹⁾. Je ale zřejmé, že mimo irské pobočky není jak společnost ASI, tak společnost AOE schopna bez zaměstnanců monitorovat podnikatelská rizika. Části společnosti, která není ve stavu spravovat, řídit a monitorovat riziko, nelze takové riziko pro daňové účely přiřadit ⁽²²⁰⁾. To odpovídá hospodářské skutečnosti, že racionální hospodářský subjekt by nesvěřil riziko protistraně, která není schopna takové riziko nést a spravovat. V tomto ohledu, a jak je podrobněji vysvětleno v 308. až 318. bodě odůvodnění, Komise nemůže souhlasit s argumentací uvedenou v *ad hoc* zprávě [daňového poradce společnosti Apple] a *ad hoc* studii [druhého poradce společnosti Apple], jež obě společnosti Apple předložila, které zahrnují funkce vykonávané společností Apple Inc. do posouzení přiřazování zisku společností ASI a AOE. Irské pobočky společností ASI a AOE nejsou pobočkami společnosti Apple Inc., která je samostatným právním subjektem vykazujícím zisky odděleně od zisků společností ASI a AOE.

(291) Vzhledem k nedostatečným činnostem na úrovni ústředí lze pro daňové účely řádně přiřadit těmto ústředním jen omezená rizika, která mohou řídit prostřednictvím příležitostných zasedání správních rad. Jak je uvedeno v 285. bodě odůvodnění, zápisy ze zasedání správních rad, které Komise prostudovala, se týkají především diskusí o finančních rozhodnutích, jako jsou rozhodnutí o rozdělení dividend a rozhodnutí o správě hotovosti. Pokud jde o hotovost, oběma společnostem plynou příjmy z úroků z pasivní správy hotovosti, kterou jejich správní rady svěřily společnosti Braeburn, jak se odráží v zápisech z jednání správních rad ⁽²²¹⁾. Protože takové funkce pasivní správy nevyžadují aktivní každodenní správu a správa hotovosti není hlavní činností společností ASI a AOE, Komise souhlasí s tím, aby příjmy z úroků společností ASI a AOE plynoucí z této funkce pasivní správy byly pro daňové účely přiřazeny ústředím.

(292) Ústředím společností ASI a AOE ale naopak nelze přisoudit žádné aktivně spravované duševní vlastnictví, jako jsou licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple, které mají společnosti ASI a AOE právo využívat podle dohody o rozdělení nákladů, na rozdíl od nepodložené domněnky stvrzené spornými daňovými rozhodnutími. V některých rocích neproběhlo žádné zasedání správních rad za fyzické přítomnosti jejich členů: správní rada pouze přijímala písemná usnesení, což omezuje rozhodovací proces správní rady a schopnost ústředí přijímat

⁽²¹⁶⁾ Viz 163. bod odůvodnění.

⁽²¹⁷⁾ Viz 122. bod odůvodnění.

⁽²¹⁸⁾ Podle společnosti Apple tabulky v příloze k dohodě o rozdělení nákladů neuváděly seznam činností, které každý účastník skutečně prováděl, ale činnosti, které každý účastník byl oprávněn vykonávat – viz 124. bod odůvodnění. Tento *ex post* výklad dohody o rozdělení nákladů společností Apple není potvrzen zněním dohody o rozdělení nákladů, které neobsahuje podobný kvalifikátor či omezení.

⁽²¹⁹⁾ Viz 167. bod odůvodnění.

⁽²²⁰⁾ Jak je rovněž vysvětleno v odstavci 1.49 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010, „faktor, který je nutno zvážit při přezkumu hospodářské podstaty údajného přiřazení rizik, je důsledek takového přiřazení v transakcích za obvyklých tržních podmínek. Při transakcích za obvyklých tržních podmínek je obvykle pro strany smysluplné, aby jim byl přiřazen větší díl těchto rizik, nad kterými tak mají relativně větší kontrolu“.

⁽²²¹⁾ Viz 108. bod odůvodnění.

rozhodnutí v oblasti aktivní správy. Při nepřiliš častých příležitostech, kdy správní rada projednávala otázky distribuce či výroby společnosti ASI, zápisy systematicky zmiňují předchozí jednání mezi společností ASI a jinými stranami ⁽²²²⁾.

- (293) Krátce řečeno, pokud by irský daňový orgán řádně potvrdil, jestli je nutno přisoudit licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE mimo Irsko, předtím, než schválil metody přiřazování zisku založené na této domněnce, musel by dojít k závěru, že ústředí společností ASI a AOE neřídí ani nespravují, a ani nejsou ve stavu řídit či spravovat licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple tak, aby jim z toho plynul typ příjmů vykazovaných těmito společnostmi. Pokud by irské pobočky společností ASI a AOE byly samostatné a nezávislé společnosti provádějící stejné nebo podobné činnosti za stejných či podobných podmínek a zohledňující aktiva využívaná, funkce vykonávané a rizika nesená těmito společnostmi prostřednictvím jejich poboček a prostřednictvím jejich příslušných ústředí, tak by nesouhlasily s metodou přiřazování zisku založenou na této domněnce, která vede k tomu, že veškerý zisk společností ASI a AOE nad omezenou přírážku ke snížené nákladové základně je přiřazován ústředím místo těmito pobočkám.
- (294) Jak je prokázáno v bodech odůvodnění (281) až (292), irský daňový orgán měl během období platnosti sporných daňových rozhodnutí všechny potřebné informace, aby dospěl k tomuto závěru, nebo je mohl získat ⁽²²³⁾. Tyto informace spolehlivě a přímým způsobem dokládají, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE nelze pro daňové účely přisoudit ústředím. Na rozdíl od tvrzení Irska ⁽²²⁴⁾ se při přiřazování zisků irským pobočkám musí brát na tyto informace zřetel, protože umožňují irskému daňovému orgánu dospět k závěru v otázce, zda metody přiřazování zisku navržené společností Apple vedou ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadami obvyklých tržních podmínek, spolehlivěji než při pouhém spoléhání na informace o činnostech irských poboček.
- (295) V každém případě i při přijetí argumentu Irska, že při přiřazování zisku je nutno zohlednit pouze aktiva využívaná, funkce vykonávané a rizika nesená irskými pobočkami, s čímž Komise nesouhlasí, měl irský daňový orgán alespoň potvrdit, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple nelze pro daňové účely přisoudit irským pobočkám společností ASI a AOE. Jak je vysvětleno v 296. až 304. bodě odůvodnění, vzhledem k tomu, že tyto pobočky byly irskému daňovému orgánu představeny jako subjekty zajišťující funkce, pro něž je využívání těchto licencí zásadní, a vzhledem k tomu, že tyto pobočky ve skutečnosti nevykonávaly žádné funkce související s duševním vlastnictvím, které byly zásadní pro vytváření povědomí o značce a její uznání v regionu EMEA, bylo povinností irského daňového orgánu alespoň potvrdit, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple se nemají plně nebo částečně přisoudit irským pobočkám, a to předtím, než schválil metody přiřazování zisku založené na nepodložené domněnce, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple je nutno přisoudit mimo Irsko.
- (296) Pokud jde o společnost ASI, její irská pobočka byla irskému daňovému orgánu představena jako subjekt vykonávající činnosti v oblasti pořizování, prodeje a distribuce, které jsou spojeny s prodejem produktů Apple spřízněným stranám a třetím stranám na území regionů EMEA a APAC ⁽²²⁵⁾. Vzhledem k tomu, že tato pobočka měla povolení k distribuci produktů značky Apple, její činnosti vyžadovaly přístup ke značce Apple, která byla poskytnuta společnosti ASI jako celku formou licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple. Proto

⁽²²²⁾ Viz 284. bod odůvodnění ohledně jediného jednání o dohodě o rozdělení nákladů na úrovni správní rady, ke kterému došlo v roce 2014 v souvislosti s novou organizační strukturou společnosti Apple v Irsku. Dne 27. března 2012 proběhlo jednání na úrovni správní rady společnosti ASI ohledně distribučních oblastí společnosti ADI. V zápisu z tohoto zasedání se uvádí, že „zasedání [správní rady] bylo oznámeno, že probíhají jednání mezi společností [ASI] a společností Apple Distribution International („ADI“) o navržení ustanovení společnosti ADI jako distributora pro Evropu [...]“. Toto vyjádření poukazuje na skutečnost, že správní rada společnosti ASI neměla žádnou aktivní účast na jednáních, která jí byla oznámena, ale že se těchto jednání účastnily jiné osoby, které společnost ASI zastupovaly.

⁽²²³⁾ Vzhledem k informacím o neexistenci provozní způsobilosti ústředí, které mohly být Irsku dostupné, by Irsko prokázalo svědomitý přístup, pokud by si vyžádalo informace o skutečných činnostech správních rad během doby uplatňování sporných rozhodnutí a potvrdilo domněnku, že rozhodnutí uznala, že duševní vlastnictví je nutno přiřadit mimo Irsko.

⁽²²⁴⁾ Viz 266. a 274. bod odůvodnění.

⁽²²⁵⁾ Viz 54. bod odůvodnění.

i v případě, že irský daňový orgán neusoudil, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple mají být přisouzeny irské pobočce společnosti ASI, měl přinejmenším analyzovat, jak byl v rámci společnosti zajištěn a organizován přístup pobočky k duševnímu vlastnictví společnosti Apple, který potřebovala pro plnění svých funkcí. Neexistuje žádný důkaz, že taková analýza byla kdy provedena.

- (297) Při provedení takové analýzy je zřejmé, že irská pobočka společnosti ASI svou způsobilostí vykonávat činnosti v oblasti pořizování, prodeje a distribuce, které jsou spojeny s prodejem produktů Apple, zajišťuje řadu funkcí, které jsou zásadní pro rozvoj a udržení značky Apple na místním trhu a zajištění věrnosti klientů této značky na tomto trhu ⁽²²⁶⁾. Irské pobočce společnosti ASI například vznikaly místní marketingové náklady přímo od poskytovatelů marketingových služeb ze třetích stran související s lokalizací a prováděním globálních marketingových strategií. Přizpůsobení strategie značky místnímu trhu patřilo k hlavním funkcím při rozvoji značky v příslušných regionech a pobočce byly přiřazovány výlohy na celosvětové a místní reklamní programy, aby tuto funkci plnila ⁽²²⁷⁾.
- (298) Irská pobočka společnosti ASI rovněž zodpovídala za shromažďování a analýzu regionálních údajů za účelem vypracování prognózy předpokládané poptávky po produktech Apple ⁽²²⁸⁾, což je funkce, která se jeví jako nepostradatelná pro využívání duševního vlastnictví společnosti Apple v regionu EMEA.
- (299) Irská pobočka společnosti ASI rovněž plně zodpovídala za provozování zákaznické asistenční služby AppleCare, která poskytuje služby poprodejní podpory a oprav pro celý region EMEA. Tato funkce má přímý dopad na pověst značky, jejím cílem je zajistit spokojenost klientů a zahrnuje odpovědnost za programy záruk a oprav ⁽²²⁹⁾. Irská pobočka společnosti ASI proto nesla značná rizika související s funkčností produktů a technologií.
- (300) A konečně [50 – 60] z [300 – 400] zaměstnanců společnosti ASI v přepočtu na plné pracovní úvazky, z nichž všichni působili v Irsku, bylo vedeno společností Apple v roce 2014 v kategorii zaměstnanců ve výzkumu a vývoji ⁽²³⁰⁾.
- (301) Pokud jde o společnost AOE, její irská pobočka byla irskému daňovému orgánu představena jako odpovědná za výrobu a montáž specializované řady počítačových produktů pro region EMEA. V rámci této způsobilosti rozvíjela odborné znalosti specifické pro postupy a výrobu společnosti Apple a vykonávala funkce v oblasti zajištění a kontroly kvality ⁽²³¹⁾, které jsou nutné pro zachování hodnoty značky ⁽²³²⁾.
- (302) Když společnost Apple navíc předložila irskému daňovému orgánu názornou ukázkou formátu vedení účtů irské pobočky společnosti AOE, aby získala rozhodnutí z roku 1991, přisuzovala náklady související s dohodou o rozdělení nákladů této pobočky, a nikoli jejímu ústředí ⁽²³³⁾. Přestože se nezdá, že irský daňový orgán přezkoumal podmínky dohody o rozdělení nákladů, když vydal sporná daňová rozhodnutí, skutečnost, že sama společnost Apple přisoudila náklady dohody o rozdělení nákladů irské pobočce společnosti ASI, měla u irského daňového orgánu vyvolat pochybnosti ohledně nepodložené domněnky, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple je nutno přisoudit mimo Irsko, z níž vycházejí metody přiřazování zisku, jež nakonec schválil.

⁽²²⁶⁾ Příloha 1 *ad hoc* zprávy PwC, s. 8.

⁽²²⁷⁾ Příloha 1 *ad hoc* zprávy PwC, s. 8.

⁽²²⁸⁾ Příloha 1 *ad hoc* zprávy PwC, s. 10.

⁽²²⁹⁾ Příloha 1 *ad hoc* zprávy PwC, s. 10–11.

⁽²³⁰⁾ Funkční skupina těchto zaměstnanců se nazývala „Lokalizace a testování produktů“. Společnost Apple uvedla, že tito zaměstnanci jsou sice vedeni v kategorii výzkumu a vývoje, ale nejsou zapojeni do vytváření, správy, uplatňování nebo strategického směřování duševního vlastnictví – viz dopis Irsko ze dne 29. ledna 2016, s. 27.

⁽²³¹⁾ *Ad hoc* zpráva PwC, s. 13.

⁽²³²⁾ Irská pobočka společnosti AOE nesla rovněž výrobní a zásobovací rizika – *ad hoc* zpráva PwC, s. 13.

⁽²³³⁾ Viz dopis [daňového poradce společnosti Apple] ze dne 16. ledna 1991 – bod odůvodnění (66). Tento dopis obsahuje přílohu s názvem „Apple Computer Ltd. Irish Branch Filing Format Illustrative Figures“, v níž je uveden seznam nejdůležitějších výdajů výsledkovky kategorie „technologická a marketingová nehmotná aktiva“.

- (303) Podobně společnost Apple v žádosti o vydání rozhodnutí z roku 2007 sama navrhla, že její irská pobočka má obdržet výnosy z duševního vlastnictví společnosti Apple. Podle rozhodnutí z roku 2007 bylo irské pobočce společnosti AOE přiřazeno [1 – 5] % z obrátu pobočky pod názvem „výnosy z duševního vlastnictví“⁽²³⁴⁾. Tento návrh měl irskému daňovému orgánu naznačit, že je irská pobočka společnosti AOE zapojena do vývoje duševního vlastnictví či do určité formy správy nebo řízení licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple.
- (304) V této souvislosti bylo povinností irského daňového orgánu, když mu byly předloženy metody přiřazování zisku navržené společností Apple pro stanovení zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku, přinejmenším potvrdit, že se licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple nemají přisuzovat irským pobočkám těchto společností, místo toho, aby přijal nepodloženou domněnku, že je nutno tyto licence přisoudit mimo Irsko. Vzhledem k zapojení irských poboček do duševního vlastnictví společnosti Apple měl irský daňový orgán zohlednit všechny zisky plynoucí z využívání licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple a výdaje vzniklé irským pobočkám v rámci dohody o rozdělení nákladů.
- (305) Vzhledem k výše uvedeným důvodům dospívá Komise k závěru, že přisouzení licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple mimo Irsko nebylo přisouzením, na němž by se mohly dohodnout dvě nespřízněné společnosti za obvyklých tržních podmínek. Vzhledem k nedostatečným funkcím vykonávaným ústředími a/nebo funkcím vykonávaným irskými pobočkami měly být licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple na pořizování, výrobu, prodej a distribuci produktů Apple mimo oba americké kontinenty přisouzeny pro daňové účely irským pobočkám.
- (306) Na základě tohoto závěru je nutno rovněž odmítnout tvrzení Irska, že vzhledem ke skutečnosti, že se duševní vlastnictví společnosti Apple, které vytváří zisky vykazované společnostmi ASI a AOE, nachází mimo Irsko, je nutno v souladu se zásadou teritoriality zisky plynoucí z tohoto duševního vlastnictví odečíst od zdanitelných zisků v Irsku⁽²³⁵⁾. V každém případě se u příjmů vykazovaných společnostmi ASI a AOE nejedná o příjmy z licenčních poplatků, ale o příjmy z prodeje, pro které nebyla v účetních závěrkách společností vyčleněna žádná odměna za duševní vlastnictví. Ve finančních výkazech těchto společností jsou totiž příjmy vykazované společnostmi ASI a AOE uváděny jako příjmy z obchodní činnosti⁽²³⁶⁾ a jako takové byly nahlášeny irskému daňovému orgánu (při odečtení příjmu z úroků). Jak je vysvětleno v 278. bodě odůvodnění, veškeré příjmy obou společností (s výjimkou příjmu z úroků) byly v ročních závěrkách společností ASI a AOE od roku 2004 do roku 2008 vedeny jako příjmy zdanitelné sazbou 12,5 %, což by podle klasifikace poskytnuté Irským odpovídalo příjmům z obchodní činnosti⁽²³⁷⁾. Jak je v tomto bodě odůvodnění dále vysvětleno, k odpočtu z důvodu „příjmů daněných nižšími sazbami“, kterým se snížila skutečná výše daňové povinnosti těchto společností v Irsku, došlo až poté, co byla vypočítána teoretická výše povinnosti ke korporační dani ze všech příjmů obou společností uplatněním sazby ve výši 12,5 % pro příjmy z obchodní činnosti. Tato skutečnost potvrzuje, že společnost Apple považovala předmětné příjmy za příjmy z obchodní činnosti a nepovažovala je za příjmy z licenčních poplatků⁽²³⁸⁾.
- (307) Protože společnost ASI ani společnost AOE nejsou fyzicky přítomné nebo nevyvíjejí hospodářskou činnost mimo své irské pobočky⁽²³⁹⁾, je nutno činnost spočívající v pořizování, prodeji a distribuci produktů Apple mimo oba americké kontinenty, kterou vykonává společnost ASI, a činnost spočívající ve výrobě počítačových produktů pro trhy mimo oba americké kontinenty, kterou vykonává společnost AOE, považovat za činnosti vykonávané v plné míře jejich příslušnými irskými pobočkami. Příjmy společností ASI a AOE proto představují aktivní příjmy z obchodní činnosti plynoucí z činnosti pobočky, protože neexistují žádní zaměstnanci, kteří by mohli vytvářet

⁽²³⁴⁾ Viz 62. bod odůvodnění.

⁽²³⁵⁾ Viz např. názor pana Cookea – 194. bod odůvodnění.

⁽²³⁶⁾ Viz 96. bod odůvodnění.

⁽²³⁷⁾ Viz 103. bod odůvodnění a obrázek 6. Sazba 12,5 % je v účtech uváděna jako „standardní sazba daně v Irsku“.

⁽²³⁸⁾ Přestože od roku 2008 nebyla teoretická výše daňové povinnosti nadále vypočítávána použitím sazby daně z příjmů společnosti ve výši 12,5 % ale použitím sazby ve výši [1 – 5] %, oprava z důvodu „příjmů daněných nižšími sazbami“ byla následně odečtena od teoretické výše daňové povinnosti společností, aby se dospělo ke skutečné výši daňové povinnosti těchto společností v Irsku stejně jako v obdobích před rokem 2008. Sazba daně ve výši [1 – 5] % je v účtech vysvětlena takto: „Průměrná sazba daně všech jurisdikcí, v nichž společnost [ASI] působí je přibližně ve výši [1 – 5] %.“ Viz obrázek 7. Jak je vysvětleno v poznámce pod čarou 199, nejsou uvedeny žádné další podrobnosti či objasnění, jak společnost Apple dospěla u společnosti ASI k průměrné sazbě daně ve výši [1 – 5] %. Nezdá se možné, že by se sazba [1 – 5] % dala uvést do souladu s jakýmkoliv průměrem daní uplatňovaných v jurisdikcích, v nichž společnost ASI působí, protože společnost ASI vyvíjí zdanitelnou činnost pouze v Irsku.

⁽²³⁹⁾ Viz 281. bod odůvodnění a násl.

takové příjmy mimo Irsko ⁽²⁴⁰⁾. Jinými slovy, příjmy, jako jsou příjmy z obchodní činnosti, vykazované společnostmi ASI a AOE nelze plně ani částečně přiřazovat ústředím těchto společností. I v případě, že by některý z těchto příjmů bylo možno považovat za příjem z duševního vlastnictví, irský daňový orgán v každém případě nepřezkoumal, jakou případnou část výsledného zbytkového zisku převedeného na ústředí lze přisoudit příjmu typu licenčních poplatků.

c) Příspěvky společnosti Apple Inc. k výzkumu a vývoji a správě licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE nemohou mít vliv na přiřazování zisků v rámci společností ASI a AOE

- (308) Jak je vysvětleno v 275. bodě odůvodnění, Irsko a společnost Apple tvrdí, že výzkum a vývoj a správa duševního vlastnictví společnosti Apple jsou centralizovány v ústředí společnosti Apple ve Spojených státech, odkud jsou také řízeny. Podle Irska a společnosti Apple právě tyto příspěvky zaměstnanců společnosti Apple Inc. jsou hnací silou ziskovosti společností ASI a AOE, takže irský daňový orgán správně příslušný zisk pramenící z těchto příspěvků vyloučil ze zdanitelného zisku irských poboček společností ASI a AOE ⁽²⁴¹⁾.
- (309) Komise s touto argumentací nesouhlasí z důvodů uvedených v 310. až 318. bodě odůvodnění.
- (310) Společnosti ASI, AOE a Apple Inc. jsou sice součástí stejné skupiny společností, ale jedná se o tři odlišné právní subjekty, takže všechny transakce v rámci skupiny mezi těmito subjekty jsou předmětem ujednání o stanovení převodních cen ⁽²⁴²⁾. Například odměna společnosti Apple Inc. vyplácená společnostmi ASI a AOE za vývoj duševního vlastnictví společnosti Apple byla stanovena v dohodě o rozdělení nákladů ⁽²⁴³⁾, zatímco odměna společnosti Apple Inc. vyplácená společnostmi ASI a AOE za marketingové služby byla stanovena v dohodě o marketingových službách ⁽²⁴⁴⁾. Sporná daňová rozhodnutí ale nepokrývají tyto nebo jakékoli jiné transakce v rámci skupiny, které společnosti ASI a AOE na jedné straně a společnost Apple Inc. na straně druhé mohly provádět. Jinými slovy, sporná daňová rozhodnutí neřeší otázku, zda dohoda o rozdělení nákladů či dohoda o marketingových službách byly prováděny za obvyklých tržních podmínek, ale spíše berou požadavky a podmínky těchto dohod za dané, což znamená, že v těchto rozhodnutích není schváleno žádné ujednání o stanovení převodních cen mezi těmito třemi subjekty, např. pro výzkum a vývoj, správu duševního vlastnictví společnosti Apple či marketingové služby. Sporná daňová rozhodnutí se týkají pouze přiřazování zisku společností ASI a AOE jejich příslušným irským pobočkám.
- (311) Podle ustanovení dohody o rozdělení nákladů společnosti ASI a AOE ⁽²⁴⁵⁾ platí společnosti Apple Inc. za činnosti v oblasti výzkumu a vývoje zajišťované společností Apple Inc. (nebo jinými společnostmi skupiny). Dohoda o rozdělení nákladů, již uzavřely na jedné straně společnosti ASI a AOE a na druhé straně společnost Apple Inc., je proto dohodou, která určuje rozdělení nákladů a příjmů při vývoji duševního vlastnictví společnosti Apple mezi všechny strany této dohody. Podle dohody o rozdělení nákladů se náklady na výzkum a vývoj produktů Apple rozdělují mezi společnosti Apple Inc., ASI a AOE na základě procentního podílu prodeje produktů v jejich příslušných oblastech ⁽²⁴⁶⁾. Podle účtů společnosti ASI představuje položka „Výzkum a vývoj“ skutečně jedinou výraznou položku jejích provozních výdajů ⁽²⁴⁷⁾. Například v roce 2013 zaplatila společnost ASI [2,0 – 2,5] miliardy USD a v roce 2014 [4,0 – 4,5] miliardy USD za vývoj duševního vlastnictví společnosti Apple ⁽²⁴⁸⁾. Od roku 2010 do roku 2014 financovaly společnosti ASI a AOE společně přes polovinu nákladů na výzkum a vývoj duševního vlastnictví společnosti Apple, zatímco společnost Apple Inc. financovala za stejné období necelou polovinu těchto nákladů. Jinými slovy, společnosti ASI a AOE odměňují společnost Apple Inc. za vývoj duševního vlastnictví společnosti Apple prostřednictvím dohody o rozdělení nákladů, jejíž náklady se projevují na celkové ziskovosti společností ASI a AOE.

⁽²⁴⁰⁾ Viz 112. bod odůvodnění.

⁽²⁴¹⁾ Viz např. dopis Irska ze dne 29. ledna 2016, s. 25; dopis společnosti Apple ze dne 4. května 2015, s. 5 a dopis společnosti Apple ze dne 18. února 2016, s. 5.

⁽²⁴²⁾ Stejně tak odměna společnosti ADI za distribuční služby, které poskytovala společnosti ASI, je stanovena v dohodě o distribuci uzavřené mezi těmito dvěma přidruženými společnostmi skupiny; viz bod odůvodnění (134).

⁽²⁴³⁾ Viz oddíl 2.5.4 tohoto rozhodnutí.

⁽²⁴⁴⁾ Viz 133. bod odůvodnění.

⁽²⁴⁵⁾ V dohodě o rozdělení nákladů označované souhrnně jako „mezinárodní účastník“ – viz 122. bod odůvodnění.

⁽²⁴⁶⁾ Viz 121. bod odůvodnění.

⁽²⁴⁷⁾ Viz obrázek 4.

⁽²⁴⁸⁾ Viz 121. bod odůvodnění.

- (312) Vyjádřeno jinak, společnost Apple tak zvolila a zavedla způsob, jak ohodnocovat činnosti vykonávané společností Apple Inc. na jedné straně a společnostmi ASI a AOE na straně druhé v souvislosti s duševním vlastnictvím společnosti Apple a jejich příspěvek k hodnotě tohoto duševního vlastnictví. To je výsledkem dohody o rozdělení nákladů, podle níž se každá společnost podílí na celkových nákladech na vývoj duševního vlastnictví společnosti Apple na základě kritéria přisuzování nákladů, o němž rozhodla nezávisle společnost Apple. Zvoleným kritériem bylo přiřazovat náklady na duševní vlastnictví společnosti Apple úměrně obratu každé společnosti, což mělo za následek, že společnosti ASI a AOE nesly většinu nákladů na výzkum a vývoj. Odměna za činnosti v oblasti výzkumu a vývoje, které v souvislosti s duševním vlastnictvím společnosti Apple vykonávala společnost Apple Inc., tak již byla dána přisuzováním nákladů na vývoj na základě příslušných tržeb každé strany dohody o rozdělení nákladů, protože to byl základ zvolený společností Apple pro přisouzení podílu každé společnosti na duševním vlastnictví společnosti Apple. Zisk každé společnosti – Apple Inc., ASI a AOE – proto představuje rozdíl mezi tržbami a všemi příslušnými náklady, včetně každoročních plateb za vývoj duševního vlastnictví společnosti Apple podle dohody o rozdělení nákladů.
- (313) Prostřednictvím odkazů na činnosti vykonávané ve Spojených státech v souvislosti s výzkumem a vývojem a správou duševního vlastnictví společnosti Apple proto zřejmě Irsko a společnost Apple poukazují na existenci neodměňovaných příspěvků společnosti Apple Inc. ve prospěch společností ASI a AOE mimo rámec odměňovaných činností, které společnost Apple Inc. vykonávala v rámci dohody o rozdělení nákladů, protože v účtech společnosti ASI ani AOE neexistuje žádná jiná stopa po tom, že by společnost Apple Inc. dostávala dodatečnou odměnu za výzkum a vývoj a správu duševního vlastnictví společnosti Apple. Existence takových neodměňovaných příspěvků ale nemůže mít vliv na přiřazování zisku v rámci společností ASI a AOE. Jak je vysvětleno v 271. bodě odůvodnění, ústředí společností ASI a AOE na jedné straně a jejich příslušné irské pobočky na straně druhé nemají samostatnou právní subjektivitu. Jsou spíše součástí stejného právního subjektu, který má v držení licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple, a společnost Apple Inc. poskytovala právě tomuto subjektu jako celku údajné neodměňované služby. Zatímco odměňování společnosti Apple Inc. společnostmi ASI a AOE za její přínos v souvislosti s výzkumem a vývojem a správou duševního vlastnictví společnosti Apple proto může mít – a ve skutečnosti má – dopad na celkovou ziskovost společností ASI a AOE, nemůže mít dopad na následné přiřazování tohoto zisku v rámci společností ASI a AOE, a tím na přiřazení zisku irským pobočkám společností ASI a AOE.
- (314) Jinými slovy, zatímco takové dodatečné příspěvky mohly ovlivnit celkovou ziskovost společností ASI a AOE – pokud byly skutečně provedeny a účtovány, což nebyly – nemohou mít dopad na následné přiřazování zisků v rámci společností ASI a AOE. Důvodem je, že náklady uhrazené za tyto příspěvky společnostmi ASI a AOE by byly nesený těmito společnostmi jako celky (a nikoli pouze ústředími nebo irskými pobočkami), a snížily by proto celkový zisk společností. Ale až po odečtení těchto nákladů od tohoto zisku by bylo nutno pro daňové účely rozdělit zbylý zisk společností ASI a AOE mezi obě ústředí a jejich příslušné irské pobočky. Stejně tak skutečnost, že společnost Apple Inc. podle dohody o rozdělení nákladů zajišťuje pro společnosti ASI a AOE výzkum a vývoj a koncipuje pro ně marketingové kampaně, má dopad na celkovou ziskovost společností ASI a AOE, ale není relevantní pro rozdělování zisku vykázaného společnostmi ASI a AOE mezi jejich ústředí a jejich příslušné irské pobočky. Argument Irska, že hodnota vytvářená produkty Apple může vyžadovat nákladné investice, může být sice správný ⁽²⁴⁹⁾, ale pokud jde o příspěvky společností ASI a AOE k těmto investicím, jsou pokryty dohodou o rozdělení nákladů a dohodou o marketingových službách, které nemohou mít dopad na rozdělování zisku v rámci těchto společností.
- (315) V každém případě vzhledem k tomu, že v účtech společností ASI a AOE není žádná stopa po tom, že společnost Apple Inc. byla odměňována za výzkum a vývoj a správu duševního vlastnictví společnosti Apple nad rámec dohody o rozdělení nákladů ⁽²⁵⁰⁾, je argument, že příspěvky společnosti Apple Inc. v oblasti výzkumu a vývoje a správy duševního vlastnictví společnosti Apple ovlivňují rozdělení zisků v rámci společností ASI a AOE, neopodstatněný. Irsko a společnost Apple zřejmě nepředkládají nic jiného než teoretický nárok společnosti Apple Inc. na zisky jiných právních subjektů (společností ASI a AOE), který přesahuje smluvní ujednání v rámci dohody o rozdělení nákladů a dohody o marketingových službách a který je mimo rámec rozdělování zisku.

⁽²⁴⁹⁾ Viz 201. bod odůvodnění.

⁽²⁵⁰⁾ Viz 313. bod odůvodnění.

- (316) Irsko tvrdí, že platby provedené společnostmi ASI a AOE za příspěvky společnosti Apple Inc. jsou přičitatelné ústředím, a v tomto ohledu poukazuje na platby v rámci dohody o rozdělení nákladů a dohody o marketingových službách ⁽²⁵¹⁾. I za předpokladu, že platby provedené v rámci dohody o rozdělení nákladů a dohody o marketingových službách mohly mít vliv na rozdělení zisku v rámci společností ASI a AOE, s čímž Komise nesouhlasí ⁽²⁵²⁾, neexistuje žádný očividný důvod přiřazovat tyto platby ústředím místo irským pobočkám. Pokud jde o dohodu o rozdělení nákladů a dohodu o marketingových službách, podmínky těchto dohod nerozlišují mezi ústředími a irskými pobočkami. To se dá očekávat, protože ze smluvního hlediska tvoří součást stejného právního subjektu. Pokud je ale v těchto dohodách uváděna adresa společností ASI a AOE, jedná se pokaždé o adresu irských poboček ⁽²⁵³⁾. Nicméně i v případě, že by se přijalo, že příspěvky společnosti Apple Inc. ve prospěch společností ASI a AOE mohly ovlivnit rozdělování zisku v rámci společností ASI a AOE, nic nenaznačuje, že by společnost Apple Inc. při neexistenci ústředí stejné příspěvky ve prospěch irských poboček nevykonala, zejména s ohledem na skutečnost, že ústředí zřejmě nemají z těchto příspěvků žádný prospěch, protože fyzicky neexistují a nemají žádné zaměstnance. V 281. až 290. bodě odůvodnění bylo konstatováno, že ústředí svými omezenými činnostmi ve formě zasedání správních rad nejsou a nemohou být zapojena do výzkumu a vývoje. Bylo by to skutečně nemožné, protože ústředí nemají fyzickou existenci ani žádné zaměstnance. Jak je uvedeno v 295. až 304. bodě odůvodnění, irské pobočky naopak jsou zřejmě zapojeny do činností, které přímo či nepřímo podporují duševní vlastnictví společnosti Apple, a společnost Apple s nimi v minulosti také takto zacházela. Proto i v případě, že by se přijalo, že existovaly neodměňované příspěvky, které společnost Apple Inc. vykonávala pro společnosti ASI a AOE, a že tyto neodměňované příspěvky bylo možno považovat za příspěvky, které měly vliv na rozdělování zisku v rámci společností ASI a AOE, tyto příspěvky by bylo nutno přiřadit irským pobočkám.
- (317) Irsko a společnost Apple dále tvrdí, že rizika pro společnosti ASI a AOE jsou nesena a omezena prostřednictvím politik skupiny, které se vypracovávají ve Spojených státech. Politiky skupiny ale slouží k omezení specifických rizik pro skupinu a k zavedení koordinačních postupů, což znamená, že sama skupina by mohla požadovat takové politiky skupiny od svých dceřiných společností, než aby její dceřiné společnosti měly z takových politik prospěch. Navíc bez ohledu na to, zda má určitá politika formu písemného dokumentu, procesu nebo obchodního softwaru, nelze ji při neexistenci zaměstnanců představovat jako politiku, která přebírá podnikatelská rizika. Jak je vysvětleno v 290. bodě odůvodnění, subjektu, který není ve stavu spravovat, řídit a monitorovat určitou funkci či riziko, nelze takové riziko pro daňové účely přiřadit.
- (318) Komise uzavírá s tím, že nemůže přijmout argument Irska a společnosti Apple, že zisk společností ASI a AOE pramení z příspěvků zaměstnanců společnosti Apple Inc. je nutno vyloučit ze zdanitelného zisku irských poboček společností ASI a AOE, protože údajné příspěvky zaměstnanců společnosti Apple Inc. v oblasti výzkumu a vývoje a správy licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE nemohou mít vliv na přiřazování zisku v rámci společností ASI a AOE.

d) Závěr: sporná daňová rozhodnutí vedou ke snížení výše povinnosti společností ASI a AOE ke korporální dani v Irsku

- (319) Jak je vyvozeno v 305. bodě odůvodnění, licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE neměly být přiřazeny mimo Irsko, nýbrž měly být přiřazeny irským pobočkám. Pokud by se jednalo o samostatné a nezávislé společnosti provádějící stejné nebo podobné činnosti za stejných či podobných

⁽²⁵¹⁾ Viz 133. bod odůvodnění.

⁽²⁵²⁾ Viz 314. bod odůvodnění.

⁽²⁵³⁾ Je-li v různých verzích dohody o rozdělení nákladů uváděna poštovní adresa společností ASI a AOE, jedná se pokaždé o adresu v Irsku. Ve smlouvě o marketingových službách se uvádí toto: „každé oznámení, výběr, nabídka, souhlas a žádost, které tato dohoda umožňuje nebo vyžaduje, se vyhotoví v písemné formě (...) straně a zašle na tyto adresy:

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

Viz dohoda o marketingových službách, s. 6.

podmínek, irské pobočky společností ASI a AOE by proto s ohledem na vlastní ziskovost nesouhlasily s tím, že celý zisk společností ASI a AOE nad omezenou přírážku ke sníženému základu nákladů je přiřazen mimo Irsko. Celý zisk z prodejních činností s výjimkou příjmů z úroků, které společnosti ASI a AOE získávají za běžných tržních podmínek ⁽²⁵⁴⁾, měl být spíše přiřazen irským pobočkám společností ASI a AOE.

- (320) Důsledkem souhlasu irského daňového orgánu s nepodloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE mají být přisouzeny mimo Irsko, je výrazné snížení ročního zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku, který představuje základ daně, z něhož je vybírána korporační daň podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku. O metodách přiřazování zisku schválených spornými daňovými rozhodnutími proto nelze prohlásit, že vedou ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- (321) Lze proto dospět k závěru, že schválením metod přiřazování zisku založených na této nepodložené domněnce poskytl irský daňový orgán společnostem ASI a AOE zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy formou snížení jejich příslušného ročního zdanitelného zisku. Toto zvýhodnění bylo svou povahou selektivní, protože vedlo ke snížení výše povinnosti společností ASI a AOE ke korporační dani podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku ve srovnání s neintegroványi společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek a jejichž zdanitelný zisk je následně zdaněn stejnou standardní sazbou korporační daně jako zisk společností ASI a AOE z místních zdrojů.
- (322) K podobnému závěru se dospěje také podle schváleného přístupu OECD pro přisuzování zisků stálým provozovnám ⁽²⁵⁵⁾. Ačkoliv zpráva OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010 byla schválena Radou OECD až po vydání sporných daňových rozhodnutí v roce 1991 a 2007, Komise pouze zmiňuje, jak je vysvětleno v 255. bodě odůvodnění, tento nezávazný dokument s pokyny jako další doklad toho, že metody přiřazování zisku schválené těmito rozhodnutími vedou k výsledku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Daňové správy a nadnárodní podniky totiž nemají k dispozici žádné jiné podrobné a vyčerpávající alternativní analýzy metod přiřazování zisku, které by jim pomáhaly se stanovením obvyklých tržních podmínek pro transakce v rámci skupiny a v rámci společnosti. V každém případě byly tyto pokyny dostupné v podobné formě již v roce 2008 ⁽²⁵⁶⁾, protože původní pokyny pro přisuzování zisků stálým provozovnám zveřejnila OECD v roce 1993 ⁽²⁵⁷⁾, a úvahy uvedené ve zprávě OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010 se týkají použití článku 7 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku na konkrétní situaci.
- (323) Podle schváleného přístupu OECD musí východiskem pro první etapu postupu přiřazování zisku být zjištění fyzické existence zaměstnanců nebo osob vykonávajících funkce jménem podniku v ústředí a ve stálé provozovně, což je objektivní prostředek pro rozdělení využívaných aktiv, vykonávaných funkcí a nesených rizik mezi ústředí a jeho stálou provozovnu. To je opodstatněno skutečností, že ohledně fyzické existence zaměstnanců nebo osob vykonávajících funkce jménem podniku nemůže být mnoho nejasností. V případě společností ASI a AOE je nutno v rámci první etapy všechna aktiva, funkce a rizika, včetně licencí k duševnímu vlastnictví na pořizování, výrobu, prodej a distribuci produktů Apple mimo oba americké kontinenty, přisoudit irským pobočkám, protože tyto společnosti nemají žádné zaměstnance nebo osoby vykonávající funkce jménem těchto společností mimo tyto pobočky, s výjimkou pasivní správy hotovosti svěřené správní radou společnosti Breauburn. Zpráva OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010 navíc ve svých úvahách o nehmotných aktivech upřesňuje, pokud jde o hospodářské vlastnictví nehmotných aktiv, že určující pro přiřazení vlastnictví je aktivní přijímání rozhodnutí pod úrovní vrcholových vedoucích pracovníků ⁽²⁵⁸⁾. Ústředí společností ASI a AOE nemají žádné zaměstnance pod úrovní vrcholových vedoucích pracovníků.

⁽²⁵⁴⁾ Viz 291. bod odůvodnění.

⁽²⁵⁵⁾ Viz 86. až 89. bod odůvodnění.

⁽²⁵⁶⁾ Viz Zpráva OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2008 (2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments), schválená Radou OECD dne čtvrtek 17. července 2008.

⁽²⁵⁷⁾ Viz *Attribution of Income to Permanent Establishments (Přiřazování příjmů stálým provozovnám)*, vyšlo v International Taxation č. 5, OECD, Paříž, 1994; převzato ve svazku II vydání v rychlovazných šanonech vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, schválené Radou OECD dne 26. listopadu 1993, na straně R(13)-1.

⁽²⁵⁸⁾ Viz 90. a 91. bod odůvodnění.

- (324) Pokud jde o druhou *ad hoc* zprávu [daňového poradce společnosti Apple] ⁽²⁵⁹⁾, kterou společnost Apple předložila jako zprávu představující uplatnění schváleného přístupu OECD na tento případ, dvě fáze tohoto přístupu v podobě uvedené [daňovým poradcem společnosti Apple] neodpovídají dvěma fázím schváleného přístupu OECD, jak jsou vysvětleny v 86. až 89. bodě odůvodnění. Tato zpráva, stejně jako sporná daňová rozhodnutí, zejména neřeší otázku přisouzení licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple ústředím společností ASI a AOE. Místo toho [daňový poradce společnosti Apple] uvádí první krok tohoto přístupu jako analýzu rozsahu obvyklých tržních podmínek místo rozdělení aktiv, funkcí a rizik mezi ústředí společností ASI a AOE a jejich příslušné pobočky, jak je vyžadováno podle schváleného přístupu OECD ⁽²⁶⁰⁾. Podobně nesprávný výklad schváleného přístupu OECD je předložen v *ad hoc* zprávě PwC, která uvádí první etapu tohoto přístupu jako funkční analýzu, ale nepovažuje přiřazení aktiv a rizik za relevantní nebo požadované v této první etapě.

8.2.2.3. Podpůrná argumentace: podhodnocení zdanitelného zisku společností ASI a AOE v důsledku nevhodných metodických voleb, které jsou příčinou přijetí jednostranných metod přiřazování zisku schválených spornými daňovými rozhodnutími

- (325) Aniž je dotčeno posouzení uvedené v oddílu 8.2.2.2, Komise podpůrně soudí, že i v případě, že irský daňový orgán správně souhlasil s nepodloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE mají být přisouzeny mimo Irsko, s čímž Komise nesouhlasí, metody přiřazování zisku, které byly schváleny ve sporných daňových opatřeních a které jsou založeny na této domněnce, přesto vedou k výsledku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu s obvyklými tržními podmínkami. Komise zejména soudí, že tyto metody podhodnocují roční zdanitelný zisk společností ASI a AOE v Irsku, protože jsou založeny na nevhodných metodických rozhodnutích. Tato nevhodná rozhodnutí vedou ke snížení výše povinnosti těchto společností k irské korporální dani ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určené na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek.
- (326) Cílem posouzení provedeného v 327. až 360. bodě odůvodnění není stanovit odměnu za obvyklých tržních podmínek za funkce vykonávané irskými pobočkami. Na základě argumentace uvedené v oddílu 8.2.2.2 se Komise nedomnívá, že irský daňový orgán správně souhlasil s nepodloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE mají být přisouzeny mimo Irsko, což je domněnka, na níž jsou založeny metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými opatřeními. Cílem tohoto posouzení je spíše prokázat, že i v případě, že by irský daňový orgán souhlasil oprávněně s touto nepodloženou domněnkou, řada metodických rozhodnutí, na nichž jsou založeny tyto metody, přesto vede ke zdanitelnému zisku společností ASI a AOE v Irsku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Jinými slovy, sporná daňová rozhodnutí je kvůli schválení těchto metod v každém případě nutno považovat také podle této podpůrné argumentace za opatření, která poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (327) Komise konkrétně soudí, že následující metodická rozhodnutí, která jsou základem metod přiřazování zisku schválených spornými daňovými rozhodnutími, se odchylují od výsledku založeného na trhu: i) rozhodnutí zaměřit jednostranné metody přiřazování zisku na irské pobočky společností ASI a AOE, ii) volba provozních výdajů jako ukazatele úrovně zisku a iii) míry přijatých návratností.

a) Neopodstatněné rozhodnutí zaměřit jednostrannou metodu přiřazování zisku na irské pobočky

- (328) Při použití přímých metod přiřazování zisku, jako je metoda CUP, ke stanovení ceny transakce v rámci skupiny je výsledek rovnoměrně rozložen na obě strany této transakce. Naopak při použití nepřímých jednostranných metod stanovení převodních cen, jako je metoda TNMM, se analýza stanovení převodních cen zaměřuje pouze

⁽²⁵⁹⁾ Viz 210. bod odůvodnění.

⁽²⁶⁰⁾ Zpráva zřejmě obsahuje další nepřesnosti: tvrdí se v ní, že irská pobočka nepodniká žádné marketingové činnosti, což je zřejmě v rozporu s tvrzeními Irska a společnosti Apple.

na činnosti vykonávané jednou stranou kontrolované transakce (tzv. „testovaná strana“) a na odměnu za tyto činnosti místo na odděleně zjiitelné transakce a jejich ceny. Při použití metody TNMM je proto nutno zvolit testovanou stranu, u níž je možno porovnat čisté ziskové rozpětí dosažené touto stranou v kontrolované transakci s čistým ziskovým rozpětím dosaženým srovnatelnými nezávislými společnostmi v nekontrolované transakci ⁽²⁶¹⁾. Aby se zajistilo, že odhad odměny za obvyklých tržních podmínek je u této transakce spolehlivý, je tudíž zásadní, aby volba testované strany byla tou nejlepší možnou volbou.

- (329) V jednostranných metodách přiřazování zisku schválených spornými daňovými rozhodnutími, které se podobají metodě TNMM, jsou zohledňovány pouze činnosti irských poboček společností ASI a AOE ⁽²⁶²⁾. Sporná daňová rozhodnutí tak souhlasí s volbou irských poboček za „testovanou stranu“. Irské pobočky jsou podobně identifikovány jako testovaná strana jak v *ad hoc* zprávě PwC, tak v *ad hoc* zprávě [daňového poradce společnosti Apple]. Rozhodnutí zvolit irské pobočky za „testovanou stranu“ je založeno na nepodložené domněnce, že irské pobočky společností ASI a AOE vykonávají „méně složité funkce“ ve srovnání s jejich příslušnými ústředími, protože těmto ústředím byly přisouzeny pro daňové účely licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple. Skutečnost, že irské pobočky byly vybrány jako testovaná strana, zároveň znamená, že činnosti ústředí jsou považovány za složitější.
- (330) Při uplatnění metody TNMM jsou často vybírány za subjekty s nejsložitějšími funkcemi subjekty, které jsou např. vystaveny rizikům nebo vlastní nehmotná aktiva ⁽²⁶³⁾. V tomto ohledu je důležité upřesnit, že pouhá skutečnost vlastnictví nehmotných aktiv nutně neznamená, že vlastník nehmotných aktiv vykonává složitější funkce. I v případě, že by licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE měly být přisouzeny mimo Irsko, s čímž Komise nesouhlasí, volba irských poboček jako strany s méně složitými funkcemi by proto musela být založena na srovnání funkcí vykonávaných těmito pobočkami s funkcemi jejich příslušných ústředí, a nikoli na této pouhé domněnce.
- (331) Jak je vysvětleno v 281. bodě odůvodnění, činnosti ústředí se omezují na zasedání správních rad obou společností. Zasedání správních rad obou společností jsou zaznamenána v zápisech a jak prokazují shrnutí těchto zápisů uvedená v tabulce 4 a tabulce 5 a popisy uvedené v 127. a 129. bodě odůvodnění, tyto zápisy nedokládají, že by na úrovni ústředí společností ASI a AOE probíhaly složité činnosti. Podle těchto zápisů se zasedání správních rad především zabývají rozhodnutími v oblasti finanční správy, jako je přijímání nebo vyplácení dividend. Jak je vysvětleno v 281. až 293. bodě odůvodnění, zejména se zdá, že ústředí nehrají ani nejsou schopna hrát žádnou aktivní a zásadní úlohu související s výzkumem a vývojem nebo správou duševního vlastnictví společnosti Apple.
- (332) Jak je vysvětleno v 296. až 304. bodě odůvodnění, funkce irských poboček v podání předloženém irskému daňovému orgánu spočívaly naopak ve funkcích, pro něž používání těchto licencí bylo zásadní, a existovaly známky, že tyto pobočky vykonávají ve skutečnosti funkce související s duševním vlastnictvím, které byly zásadní pro vytváření povědomí o značce a uznání značky v regionu EMEA.
- (333) Vzhledem k omezeným schopnostem ústředí kontrolovat jakékoli riziko ve srovnání s rozsahem činností jejich příslušných irských poboček, rozhodnutí vybrat irské pobočky za testovanou, méně složitou stranu transakce vede k ročnímu zdanitelnému zisku společností ASI a AOE v Irsku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Souhlas irského daňového

⁽²⁶¹⁾ V této souvislosti viz odstavec 3.18 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010: „Volba testované strany by měla být v souladu s funkční analýzou transakce. Obecně platí, že testovaná strana je ta strana, u níž lze metodu stanovení převodních cen uplatnit co nejspolehlivěji a u níž lze nalézt nejspolehlivější srovnávací prvky, tj. nejčastěji strana, u které je funkční analýza nejméně složitá.“

⁽²⁶²⁾ Irsko tvrdí, že to vyplývá z uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97, podle kterého je nutno zohlednit pouze činnosti prováděné v irských pobočkách.

⁽²⁶³⁾ Viz 94. bod odůvodnění.

orgánu s metodami přiřazování zisku založenými na této volbě tudíž snižuje výši povinnosti společností ASI a AOE ke korporační dani ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určené na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek. Z tohoto důvodu je nutno považovat sporná daňová rozhodnutí za opatření, která poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

b) Nevhodná volba ukazatele úrovně zisku

- (334) I v případě, že by irské pobočky byly náležitým způsobem považovány za „méně složitou funkci“, a tak správně vybrány za testovanou stranu pro jednostranné metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými opatřeními, s čímž Komise nesouhlasí, ukazatele úrovně zisku vybrané pro tyto metody nevedou ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- (335) Ukazatel úrovně zisku vybraný pro uplatnění jednostranné metody stanovení převodních cen, jako je metoda TNMM, má odrážet funkce vykonávané testovanou stranou v kontrolované transakci, u níž sporná daňová rozhodnutí souhlasí s tím, že se jedná o irské pobočky. Ukazatelem úrovně zisku, který navrhla společnost Apple a schválil irský daňový orgán jak v daňovém rozhodnutí z roku 1991, tak v daňovém rozhodnutí z roku 2007, pro určení zdanitelného zisku společností ASI a AOE u funkcí, které vykonávají, jsou provozní výdaje, které byly v případě společnosti AOE spojeny od daňového rozhodnutí z roku 2007 s procentním podílem obrátu. Vzhledem k tomu, že tyto dvě pobočky vykonávají různé funkce, Komise provede analýzu funkcí každé pobočky odděleně, aby mohla dospět k závěru, zda volba provozních výdajů jako ukazatele úrovně zisku byla vhodná v každém z obou případů.
- (336) Irskou pobočku společnosti ASI představila společnost Apple irskému daňovému orgánu jako pobočku, která vykonává především činnosti v oblasti pořizování, prodeje a distribuce. Volba provozních výdajů jako ukazatele úrovně zisku je obvykle spojena s nízkorizikovými distributory ⁽²⁶⁴⁾. Z důvodů uvedených v 337., 338. a 339. bodě odůvodnění ale nelze irskou pobočku společnosti ASI považovat za nízkorizikového distributora.
- (337) Za prvé, společnost ASI nese riziko obrátu, který v roce 2014 dosáhl výše [67,5 – 68] miliard USD. Vzhledem k tomu, že ústředí společnosti ASI nemá fyzickou existenci či zaměstnance, a není proto ve stavu nést rizika spojená s produkty, je nutno předpokládat, že předmětná rizika nese irská pobočka společnosti ASI. Použití provozních výdajů jako ukazatele úrovně zisku toto riziko neodráží, protože provozní výdaje irské pobočky společnosti ASI zůstávaly po dobu platnosti sporných daňových rozhodnutí poměrně stálé. Během stejného období ale naopak společnosti ASI výrazně vzrostly tržby. Toto přerušení vzájemné souvislosti mezi provozními výdaji a tržbami vyvolává otázku vhodnosti provozních výdajů jako ukazatele úrovně zisku pro určení zdanitelného zisku společnosti ASI ⁽²⁶⁵⁾.

⁽²⁶⁴⁾ Ad hoc zpráva [daňového poradce společnosti Apple] zřejmě nepovažuje tržby za vhodný ukazatel úrovně zisku pro distribuční činnosti. Podle této zprávy by v tomto případě mohly být tržby vhodným ukazatelem pouze pro distribuční činnosti omezené na logistiku, zatímco společnost ASI vykonává důležité funkce v oblasti podpory klientů a poskytuje záruky na všechno prodané zboží. Viz *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [daňový poradce společnosti Apple], 30. dubna 2008, kde daňový poradce společnosti Apple uvádí: „[Daňový poradce společnosti Apple] se domnívá, že v některých případech by bylo možno použít Berryho koeficient u vysoce integrovaných skupin, v nichž k „prodávání“ dochází převážně na regionální či globální úrovni a funkce prodeje je u společnosti především logistická.“ Viz *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [daňový poradce společnosti Apple], 30. dubna 2008, kde daňový poradce společnosti Apple uvádí: „[Daňový poradce společnosti Apple] zaznamenává názor pracovní skupiny [OECD], že Berryho koeficient se má používat pouze pro ocenění prodejních činností a že ukazatel související s tržbami je vhodnější s výjimkou srovnatelných situací, kdy by se nezávislé strany působící za obvyklých tržních podmínek dohodly jinak.“ Pracovní skupina OECD je označení pro pracovní skupiny v rámci OECD, které se v zásadě skládají ze zástupců členských států a věnují se konkrétním otázkám, jako je např. stanovení převodních cen.

⁽²⁶⁵⁾ Rozhodnutí o zahájení řízení, bod odůvodnění (67): „Ve skutečnosti [...] příjmy společnosti ASI z prodeje vzrostly o 415 % během tříletého období 2009–2012 a dosáhly výše 63,9 miliardy USD. Za stejné období vzrostly provozní výdaje, jak se odrážejí ve zdanitelných příjmech [...], o [15 – 20] %.“

- (338) Za druhé, společnost ASI poskytuje záruky na všechno zboží prodané v regionu EMEIA. Tyto záruky představovaly největší závazky týkající se tohoto regionu při převodu aktiv a pasiv ze společnosti ASI na společnost ADI ⁽²⁶⁶⁾. Vzhledem k tomu, že ústředí společnosti ASI nemá fyzickou existenci či zaměstnance, a není proto ve stavu nést rizika spojená s produkty, je nutno za držitele tohoto závazku považovat irskou pobočku společnosti ASI. Volba provozních výdajů za ukazatel úrovně zisku ale neodráží tuto míru rizika, protože, jak je vysvětleno v 336. bodě odůvodnění, použití provozních výdajů jako ukazatele úrovně zisku je obvykle spojeno s nízkorizikovými distributory ⁽²⁶⁷⁾.
- (339) Za třetí, při zajišťování své distribuční funkce se společnost ASI systematicky spoléhá na dodavatele třetích stran ⁽²⁶⁸⁾. Obrat vytvářený společností ASI totiž ve velké míře tvoří zboží, se kterým se nikdy v Irsku fyzicky nemanipuluje. Rizika nesená v souvislosti s produkty, s nimiž se v Irsku nemanipuluje, by byla lépe zachycena v celkových tržbách než v provozních výdajích, protože platby za externě zajišťované služby se sice mohou odrážet v provozních výdajích pobočky, ale tato částka by zahrnovala odměnu třetí straně za poskytování služeb a neodráží náklady vzniklé činností jako takové. Dostupné podrobné údaje o provozních výdajích společnosti ASI jsou ale nedostatečné, aby bylo možno identifikovat jednotlivé položky provozních výdajů, jako jsou platby za externí náklady a náklady na zaměstnance ⁽²⁶⁹⁾.
- (340) Z důvodů uvedených v 337., 338. a 339. bodě odůvodnění volba provozních výdajů místo tržeb jakožto ukazatele úrovně zisku nesprávně odráží rizika, která nese irská pobočka společnosti ASI, a významné funkce, které plní. Tyto důvody platí ve stejné míře pro použití Berryho koeficientu ve dvou *ad hoc* zprávách vypracovaných PwC a [daňovým poradcem společnosti Apple]. Berryho koeficient se také používá jako finanční poměr pro odhad odměny za obvyklých tržních podmínek u distributorů s omezenými riziky ⁽²⁷⁰⁾. Berryho koeficient představuje návratnost funkcí společnosti s přidanou hodnotou a vychází z předpokladu, že tyto funkce jsou zachyceny v jejích provozních výdajích. Vzhledem k tomu, že jmenovatelem používaným v Berryho koeficientu jsou provozní výdaje, použití provozních výdajů při uplatnění metody TNMM a použití Berryho koeficientu je ve skutečnosti pouze odlišná prezentace téhož. Každopádně pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování popisují scénáře, v nichž může být Berryho koeficient užitečný, ale tyto scénáře se liší od scénáře, v němž působí společnost ASI ⁽²⁷¹⁾.
- (341) Lze dospět k závěru, že volba provozních výdajů jako ukazatele úrovně zisku ve sporných daňových rozhodnutích a ani použití Berryho koeficientu v *ad hoc* zprávách nejsou vhodné pro stanovení odměny za obvyklých tržních podmínek za funkce vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI. Volba provozních výdajů místo tržeb jakožto ukazatele úrovně zisku nepatřičně snižuje roční zdanitelný zisk společnosti ASI v Irsku, protože tržby představují širší ukazatel úrovně zisku než provozní výdaje a protože v případě společnosti ASI tržby v období platnosti sporných rozhodnutí výrazně vzrostly, zatímco provozní výdaje společnosti ASI zůstaly poměrně stálé ⁽²⁷²⁾. Vede to zejména k velmi nízkému a stálému základu daně irské pobočky společnosti ASI ⁽²⁷³⁾.

⁽²⁶⁶⁾ Viz bod odůvodnění (135).

⁽²⁶⁷⁾ V této souvislosti viz odstavec 2.87 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010, v němž se uvádí: „Jmenovatel musí být soustředěn na relevantní ukazatel/ukazatele hodnoty funkcí vykonávaných testovanou stranou ve zkoumané transakci při zohlednění jejích použitých aktiv a nesených rizik.“

⁽²⁶⁸⁾ Viz např. 55. bod odůvodnění.

⁽²⁶⁹⁾ Viz obrázek 4.

⁽²⁷⁰⁾ Viz např. tabulka o použití ukazatelů úrovně zisku uvedená v Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Návratnost aktiv (ROA)	Vzorec: Provozní zisk/provozní aktiva Často používáno pro testování: výrobců
Provozní marže	Vzorec: Provozní zisk/čisté příjmy z prodeje Často používáno pro testování: distributorů
Berryho koeficient	Vzorec: Hrubý zisk/provozní výdaje Často používáno pro testování: distributorů s málo složitými funkcemi
Čisté náklady s přírůzkou	Vzorec: Provozní zisk/celkové náklady Často používáno pro testování: poskytovatelů služeb a smluvních výrobců

⁽²⁷¹⁾ Viz odstavec 2.101 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010.

⁽²⁷²⁾ Viz 337. bod odůvodnění.

⁽²⁷³⁾ Tato zásada je vysvětlena v souvislosti s restrukturalizací podnikání v odstavci 9.10 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010, kde se uvádí: „Restrukturalizace podnikání často vede k tomu, že se činnosti na místní úrovni přemění na nízkorizikové (např. nízkorizikovní distributoři či nízkorizikovní smluvní výrobci) a přisoudí se jim poměrně nízká (ale obvykle stálá) návratnost s tím, že podnikatelská rizika nese jiná strana, již je přisouzen zbytkový zisk.“

což správně neodráží rizika nesená touto pobočkou, jak je popsáno 337., 338. a 339. v bodě odůvodnění. Tato volba proto vede k nižší odměně této pobočky než u nezávislé společnosti, jejíž zdanitelný zisk odráží ceny určené na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek. Podobné potíže nevznikají, pokud se jako ukazatel úrovně zisku pro stanovení odměny za funkce vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI použijí tržby.

- (342) Skutečnost, že volba provozních výdajů za ukazatele úrovně zisku u společnosti, která vykonává činnosti v oblasti pořízení, prodeje a distribuce, nemusí vést ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, potvrzují také pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování. U společností vykonávajících takové funkce tyto pokyny doporučují odměnu založenou na tržbách spíše než na provozních výdajích⁽²⁷⁴⁾. Podobnými otázkami se pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování zabývají rovněž v případě použití Berryho koeficientu⁽²⁷⁵⁾. V každém případě se u irské pobočky společnosti ASI nikdy neuvažovalo o možné volbě celkových nákladů, které představují širší základ než provozní výdaje⁽²⁷⁶⁾, za ukazatel úrovně zisku, přičemž by při této volbě došlo zároveň k zvýšení ročního zdanitelného zisku společnosti ASI v Irsku.
- (343) Pokud jde o společnost AOE, společnost Apple ji irskému daňovému orgánu představila jako pobočku, která je odpovědná za výrobu a montáž specializované řady počítačových produktů. Společnost AOE vlastní zásoby⁽²⁷⁷⁾ a zřejmě řídí a nese rizika alespoň u části nákladů týkajících se těchto zásob⁽²⁷⁸⁾. Vzhledem k tomu, že ústředí není ve stavu skutečně nést tato rizika kvůli své fyzické neexistenci a žádným zaměstnancům, kteří by mohli tato rizika spravovat, je nutno za subjekt nesoucí všechna rizika související se zásobami považovat irskou pobočku společnosti ASI. Za těchto okolností představuje u výrobní společnosti, jakou je společnost AOE, ukazatel úrovně zisku zahrnující celkové náklady vhodnější ukazatel než provozní výdaje. Celkové náklady představují širší základ než provozní výdaje, protože z provozních výdajů jsou vyloučeny náklady týkající se surovin, zatímco celkové náklady zahrnují hlavní proměnlivou položku nákladů, kterou jsou v zásadě náklady na zboží prodávané výrobní společnosti, jako je společnost AOE. Komise v tomto ohledu konstatuje, že jak *ad hoc* zpráva PwC, tak *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] navrhuje jako ukazatel úrovně zisku přírůstek k celkovým nákladům⁽²⁷⁹⁾.
- (344) Svým souhlasem s metodou přiřazování zisku za použití provozních výdajů, a nikoli celkových nákladů jako ukazatele úrovně zisku irský daňový orgán poskytl společnosti AOE selektivní zvýhodnění oproti neintegrováným společnostem, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určené na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek. Vyloučení některých nákladů, jako jsou náklady související s prodáváním zbožím, z ukazatele úrovně zisku, který

⁽²⁷⁴⁾ V této souvislosti viz odstavec 2.87 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010: „Obvykle, s výhradou přehodnocení s ohledem na skutečnosti a okolnosti každého případu, mohou tržby nebo distribuční provozní náklady představovat vhodný základ u distribuce, celkové náklady nebo provozní náklady mohou představovat vhodný základ u služeb či výrobních činností a provozní aktiva mohou představovat vhodný základ u činností s vysokou kapitálovou náročností, jako jsou určité výrobní činnosti či veřejné služby.“

⁽²⁷⁵⁾ V této souvislosti viz odstavec 2.101 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010: „otázka (...) v souvislosti s přeúčtováním nákladů se objevuje rovněž při použití Berryho koeficientu. Aby byl Berryho koeficient vhodný pro testování odměny za kontrolované transakci (spočívající např. v distribuci produktů), je nutno, aby:

- hodnota funkcí vykonávaných v kontrolované transakci (při zohlednění použitých aktiv a nesených rizik) byla úměrná provozním výdajům;
- hodnota funkcí vykonávaných v kontrolované transakci (při zohlednění použitých aktiv a nesených rizik) nebyla podstatně narušena hodnotou distribuovaných produktů, tj. nebyla úměrná tržbám, a
- daňový poplatník nevykonával v kontrolovaných transakcích žádnou jinou významnou funkci (např. výrobní funkci), která se musí odměňovat použitím jiné metody nebo jiného finančního ukazatele.“

⁽²⁷⁶⁾ Viz odstavec 2.47 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010.

⁽²⁷⁷⁾ Podle finančních účtů společnosti AOE vlastní společnost AOE jak zásoby „surovin“, tak zásoby „zboží v procesu výroby a dokončeného zboží“.

⁽²⁷⁸⁾ V této souvislosti viz odstavec 2.93 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010: „Při uplatnění transakční metody čistého ziskového rozpětí založené na nákladech se často používají náklady v jejich plné výši, včetně všech přímých a nepřímých nákladů přiřítelných činnosti nebo transakci, spolu s vhodným rozdělením režijních nákladů firmy. Může vzniknout otázka, zda a do jaké míry je z hlediska obvyklých tržních podmínek přijatelné zacházet s výraznou částí nákladů daňového poplatníka jako s přeúčtovanými náklady, jimž není přisuzován žádný prvek zisku (např. náklady, které lze potenciálně vyloučit z jmenovatele ukazatele čistého zisku). Závisí to na míře, v jaké by nezávislá strana za srovnatelných okolností souhlasila s tím, že u části nákladů, které jí vznikají, nezíská žádnou přírůstek.“

⁽²⁷⁹⁾ Viz 167. a 214. bod odůvodnění.

byl schválen spornými daňovými rozhodnutími ve prospěch irské pobočky společnosti AOE, nepatřičně snižuje roční zdanitelný zisk této společnosti v Irsku, protože celkové náklady představují širší ukazatel úrovně zisku než provozní výdaje, a tak mohlo snížit výši její povinnosti k irské korporální dani.

- (345) Lze dospět k závěru, že souhlas irského daňového orgánu s provozními náklady místo tržeb jako ukazatele úrovně zisku v metodách přiřazování zisku schválených spornými daňovými rozhodnutími v případě irské pobočky společnosti ASI a s celkovými náklady v případě irské pobočky společnosti AOE nepatřičně snížil roční zdanitelný zisk obou společností v Irsku oproti neintegrováním společnostem, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určené na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek. Sporná daňová rozhodnutí je proto nutno považovat za opatření, která poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

c) Odsouhlasené úrovně návratnosti jsou příliš nízké

- (346) Ve sporných daňových rozhodnutích irský daňový orgán souhlasil s různými úrovněmi návratnosti pro irské pobočky společností ASI a AOE. Pokud jde o společnost ASI, rozhodnutí z roku 1991 souhlasí se ziskovým rozpětím u provozních výdajů pobočky ve výši 12,5 %, zatímco rozhodnutí z roku 2007 souhlasí s rozpětím ve výši [10 – 15] %. Pokud jde o společnost AOE, rozhodnutí z roku 1991 souhlasí se ziskovým rozpětím u provozních výdajů pobočky ve výši 65 % do částky [60 – 70] milionů USD a ve výši 20 % u částky přesahující tuto hodnotu, zatímco rozhodnutí z roku 2007 souhlasí se ziskovým rozpětím u provozních výdajů pobočky ve výši [10 – 15] % a návratností duševního vlastnictví ve výši [1 – 5] % s ohledem na „akumulovanou technologii výroby“⁽²⁸⁰⁾ irské pobočky. Vzhledem k tomu, že společnost Apple nevypracovala žádné zprávy o přiřazování zisku, když požádala o sporná daňová rozhodnutí, neexistují žádná vysvětlení z tehdejší doby k doložení volby těchto úrovní návratnosti v roce 1991 a 2007.
- (347) Pokud jde o rozhodnutí z roku 1991, k prahovému systému schválenému pro společnost AOE se ziskovým rozpětím ve výši 65 % u provozních nákladů a poklesem na 20 % u částky nad [60 – 70] milionů USD se zřejmě dospělo jednáními a v závislosti na ohledech na zaměstnanost, jak dokládají úryvky převzaté v oddílu 2.2.3, zejména odkaz v těchto úryvcích na nutnost „nebránit rozvoji činností v Irsku“⁽²⁸¹⁾. Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že daňová správa má sice široký prostor pro vlastní uvážení při určení příjemců nebo podmínek, za jakých je daňová úleva poskytována na základě kritérií, která nejsou vlastní daňové soustavě, jako jsou ohledy na udržení zaměstnanosti, ale na uplatnění tohoto vlastního uvážení je nutno nahlížet tak, že vede k selektivnímu zvýhodnění.
- (348) Komise nesouhlasí s výkladem tohoto odkazu Irskem⁽²⁸²⁾, podle něž by pro smluvního výrobce nebylo nerozumné souhlasit se sníženou přírůžkou ke svým nákladům, když se mu předtím dostalo velkorysého vyrovnání. Cílem racionálního hospodářského subjektu je maximalizovat zisky s ohledem na míru rizika a racionální hospodářský subjekt by nebyl ochoten přijmout nižší návratnost a vzdát se zisků proto, že získal jiným způsobem dostatečnou kompenzaci. Komise rovněž nevidí žádný přínos ve výkladu tohoto odkazu společností Apple⁽²⁸³⁾, který je podle společnosti Apple nutno chápat s ohledem na skutečnost, že inkrementálně stanovená investice do rozvoje by pravděpodobně nebyla tak velká jako počáteční pevné investice⁽²⁸⁴⁾. Zejména nelze přijmout argument společnosti Apple, který je uveden v *ad hoc* studii vypracované [druhým poradcem společnosti Apple]⁽²⁸⁵⁾, že zisky plynoucí z efektivity se mají méně danit. Podle této zprávy odráží snížená sazba zdanění zisků nad prahovou částku související úspory z rozsahu. Komise ale nenachází žádný hospodářský důvod, aby společnost souhlasila s nižšími zisky, když jí vznikají nižší náklady. Podobně snížení zdanění

⁽²⁸⁰⁾ Viz žádost o vydání rozhodnutí ze dne 16. května 2007, která je základem pro rozhodnutí z roku 2007, s. 1.

⁽²⁸¹⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 119. Viz 65. bod odůvodnění.

⁽²⁸²⁾ Věc P Oy, C-6/12, EU:C:2013:525, body 25 až 28, jakož i citovaná judikatura.

⁽²⁸³⁾ Viz 65. bod odůvodnění.

⁽²⁸⁴⁾ Viz vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 112.

⁽²⁸⁵⁾ Viz 170. bod odůvodnění.

v případě velkých společností, které využívají úspory z rozsahu, je logice daňového systému cizí. Konkrétněji, pokud by byl zisk vyplývající z úspor z rozsahu daněn méně než zisk vytvářený malými podniky, byly by velké společnosti dvojnásobně zvýhodněny: velké společnosti, které jsou účinnější než jejich menší ekvivalenty, by měly prospěch jednak z vytváření vyšších zisků a jednak, protože daň se vybírá jako procentní část zisků, z toho, že by podléhaly nižší sazbě daně z tohoto zisku. Takové dodatečné zvýhodnění je mimo logiku daňové soustavy, jejímž cílem je zdanit zisk všech společností, které podléhají zdanění v Irsku, bez ohledu na jejich velikost a pozici na trhu. Souhlas s nižším ziskovým rozpětím na jednotku prodaného zboží v případě zvýšení množství prodaného určitému klientovi může být v souladu s obchodní logikou. To ale automaticky neznamená vykazání nižších zisků u tohoto klienta, protože snížená zisková rozpětí na jednotku by mohla být v zásadě více než vyrovnána většími objemy prodanými tomuto klientovi. Irsko nemělo žádné informace, pokud jde o související strategii společnosti Apple při stanovování cen, která by mohla odpovídat podobnému schématu ziskovosti. V každém případě pobídky podobné slevám ze skutečných sazeb daně s cílem podnítit větší činnost a zvýšit zaměstnanost nepatří do logiky daňové soustavy.

- (349) Komise naopak může přijmout vysvětlení Irska⁽²⁸⁶⁾ a společnosti Apple⁽²⁸⁷⁾ ohledně kapitálové úlevy odsouhlasené v rozhodnutí z roku 1991, o které Komise vyjádřila pochybnosti v rozhodnutí o zahájení řízení. V rozhodnutí o zahájení řízení považovala Komise souhlas irského daňového orgánu s tím, že kapitálové úlevy nepřesáhnou o [1–10] milionů USD výši odpisů zanesenou v účtech, za nepodložený žádnou metodou nebo neopodstatněný žádnými skutečnými výlohami, ale spíše za výsledek vyjednávání. Irsko a společnost Apple tvrdily, že v tomto bodě rozhodnutí z roku 1991 omezuje odpočitatelnost daně. Irsko zejména vysvětlilo, že společnosti ASI a AOE si dobrovolně stanovily roční limit na svá čerpání kapitálových úlev, ačkoliv společnosti ASI a AOE by měly právo uplatnit za kratší období větší nároky na tyto úlevy⁽²⁸⁸⁾, takže tento prvek rozhodnutí tyto společnosti selektivně nezvýhodňuje, pokud je posuzován samostatně a odděleně od ostatních prvků rozhodnutí.
- (350) Pokud jde o rozhodnutí z roku 2007, v *ad hoc* zprávách vypracovaných PwC a [daňovým poradcem společnosti Apple] je uvedena *ex post* argumentace ohledně úrovně návratnosti přiznaných irským pobočkám společností ASI a AOE. Obě zprávy jsou založeny na srovnávací studii, ale zatímco zpráva PwC uvádí všechny společnosti, které daňový poradce považoval za srovnatelné pro odhad návratnosti za údajně obvyklých tržních podmínek u obou poboček, *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] neuvádí použité srovnávací prvky. *Ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple] poukazuje na otázky srovnatelnosti, zejména na podstatné rozdíly v dotyčné zprávě⁽²⁸⁹⁾, avšak i přesto postupuje pomocí vyhledávání v databázi srovnávacích prvků.
- (351) Komise předběžně považuje použití srovnávací studie založené na vyhledávání v databázi srovnávacích prvků za prostředek, který není vhodný pro odhad zisku za obvyklých tržních podmínek irských poboček společností ASI a AOE. Aby taková studie dospěla k spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, produkty prodávané třetími stranami a zahrnuté do srovnávací studie musí být srovnatelné se zbožím prodávaným společností ASI a zbožím vyráběným společností AOE. Vyřazovací kritéria použitá PwC a [daňovým poradcem společnosti Apple] pro výběr srovnávacích prvků ale neberou zřetel na skutečnost, že společnost Apple prodává vysoce kvalitní značkové zboží a uvádí své produkty na trh jako takové, zatímco vybrané společnosti mohou samy sebe umísťovat na trhu do jiné pozice. Návratnost za obvyklých

⁽²⁸⁶⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 121 a násl.

⁽²⁸⁷⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 115 a násl.

⁽²⁸⁸⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 127.

⁽²⁸⁹⁾ Viz *ad hoc* zpráva [daňového poradce společnosti Apple]) o převodních cenách, s. 13: „dotyčné zeměpisné trhy, smluvní podmínky, sortiment produktů a objemy produktů, pokud jde o distributory třetích stran, se podstatně liší ve srovnání se stejnými prvky, které se týkají činnosti irské pobočky společnosti ASI“.

tržních podmínek u distributora, jako je společnost ASI, nelze posuzovat bez takového zohlednění zejména proto, že společnost ASI nese odpovědnost za záruky u prodáváných produktů, jak je vysvětleno v 338. bodě odůvodnění, což u kvalitního značkového zboží představuje nezanedbatelné riziko ⁽²⁹⁰⁾, a nese značné riziko u špičkového zboží, s kterým irská pobočka fyzicky nemanipuluje, jak bylo vysvětleno v 339. bodě odůvodnění, což není v zásadě případ vybraných srovnávacích prvků. Výrazný rozdíl v proměnlivé nákladové náročnosti může navíc ztěžovat srovnatelnost vzhledem k tomu, že provozní náklady společnosti ASI představují nepatrný zlomek jejích tržeb.

- (352) Vedle těchto obecných námitek k použití srovnávací studie v tomto případě Komise obzvláště vytýká, že alespoň tři z 52 společností vybraných PwC jako srovnávací prvky jsou v likvidaci ⁽²⁹¹⁾. Společnosti, které nemají dlouhodobě udržitelný podnikatelský model, nemohou v zásadě představovat spolehlivé srovnávací prvky při určení vhodné úrovně odměny. Skutečnost, že významná část vzorku byla v likvidaci, dokládá, že udržitelnost podnikatelského modelu nebyla při výběru dostatečně zohledněným faktorem, a reprezentativnost všech srovnávacích prvků proto nelze prokázat.
- (353) Bez ohledu na tyto obecné a specifické námitky ohledně srovnávací studie provedené v *ad hoc* zprávách, Komise pro úplnost přezkoumala, co by byla vhodná míra návratnosti v případě společnosti ASI za použití tržeb a v případě společnosti AOE za použití celkových nákladů jako ukazatele úrovně zisku místo provozních výdajů. Komise připomíná, že neprovádí tuto analýzu proto, aby určila odměnu za obvyklých tržních podmínek za funkce vykonávané irskými pobočkami ⁽²⁹²⁾, ale spíše aby prokázala, že i v případě, že by irský daňový orgán souhlasil oprávněně s nepodloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE mají být přisouzeny mimo Irsko, s čímž Komise nesouhlasí, nevhodná volba provozních výdajů a nepatřičně nízké míry návratnosti přijaté irským daňovým orgánem při uplatnění jednostranných metod přiřazování zisku schválených spornými daňovými rozhodnutími vedou k ročnímu zdanitelnému zisku společností ASI a AOE v Irsku, který se v každém případě odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku na základě trhu pro jejich příslušné irské pobočky.
- (354) Pokud jde o společnost ASI, analýza mediánu výnosnosti tržeb ⁽²⁹³⁾ za stejné období jako analýza provedená společností PwC a za použití stejných srovnávacích prvků je uvedena na obrázku 13.

Obrázek 13

Provozní zisková přírážka k obratu u 52 společností vybraných PwC

	Průměr 2007–2011 (%)
Dolní kvartil (25. percentil)	1,3
Medián	3,0
Horní kvartil (75. percentil)	4,5

⁽²⁹⁰⁾ Záruční riziko roste s cenou příslušného zboží, takže na kvalitní značkové zboží se poskytuje určitá záruka kvůli jeho poměrně vysoké ceně, do které jsou zahrnuty náklady na jejich součásti. V této souvislosti viz odstavec 3.37 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 1995, v němž je uveden tento příklad: „Předpokládejme například, že daňový poplatník prodává vysoce kvalitní videopřehrávače přidruženému podniku a jedinou dostupnou informací o zisku u srovnatelných podnikatelských činností je informace o tržbách u standardních videopřehrávačů průměrné kvality. Předpokládejme, že tržby na trhu vysoce kvalitních videopřehrávačů rostou, vstup na trh je nastaven vysoko, na trhu působí omezený počet konkurentů a existují na něm rozsáhlé možnosti pro diferenciaci produktů. Všechny rozdíly mají pravděpodobně podstatný vliv na ziskovost zkoumaných činností a srovnávaných činností a v takovém případě by vyžadovaly úpravy. Stejně jako u jiných metod bude mít spolehlivost nutných úprav vliv na spolehlivost analýzy. Je nutno poznamenat, že i v případě, kdy dva podniky působí v přesně stejném průmyslovém odvětví, může se ziskovost lišit v závislosti na jejich podílu na trhu, konkurenceschopnosti atd.“ Tento příklad nebyl převzat do pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010.

⁽²⁹¹⁾ Databáze Bureau Van Dijk použitá společností PwC uvádí ohledně společností TECNOTEL ITALIA S.P.A. a MIELCO SPA, že se jedná o společnosti v likvidaci, a v ní se podle veřejných zdrojů nachází rovněž společnost MEMTEC IBERICA SL.

⁽²⁹²⁾ Viz 326. bod odůvodnění.

⁽²⁹³⁾ Vyhledávání v databázi se provádí na základě obratu (neboli provozních příjmů).

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

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

(%)

	EBIT/obrat	2011	2010	2009	2008	2007	průměr
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) Při použití srovnávacích prvků vybraných společností PwC, s irskou pobočkou společnosti ASI jako testovanou stranou a tržbami jako ukazatelem úrovně zisku vede analýza uvedená na obrázku 13 k mediánu výnosnosti tržeb ve výši 3 % s mezikvartilovým rozpětím ⁽²⁹⁴⁾ od 1,3 % do 4,5 %. Na základě finančních údajů uvedených v tabulce 1 tohoto rozhodnutí a informací uvedených v 105. bodě odůvodnění vycházejících z daňových přiznání, příjmy irské pobočky společnosti ASI z obchodních činností zdaněné standardní sazbou irské korporáční daně ve výši 12,5 % dosáhly v roce 2012 částky přibližně [40 – 50] milionů USD, což představuje přibližně [0,0 – 0,5] % obrátu společnosti ASI v roce 2012. Tato částka je téměř dvacetinásobně nižší než částka, která by vyplynula při použití dolního kvartilu analýzy na obrázku 13, která je založena na opravené srovnávací analýze PwC.
- (356) Lze dospět k závěru, že i v případě, že by irský daňový orgán souhlasil oprávněně s metodou přiřazování zisku založenou na jednostranné metodě přiřazování zisku s irskou pobočkou společnosti ASI jako testovanou stranou, s čímž Komise nesouhlasí, zdanitelný zisk společnosti ASI v Irsku vyplývající z uplatnění sporných daňových rozhodnutí se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Tato odchylka vede ke snížení výše povinnosti společnosti ASI ke korporáční dani v Irsku ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek. Tato rozhodnutí je proto nutno považovat za opatření, která poskytují společnosti ASI selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (357) Pokud jde o společnost AOE, zdanitelný zisk této společnosti v roce 2012 odpovídá přibližně [1 – 5] % celkových nákladů. Tento procentní podíl zapadá do mezikvartilového rozpětí uvedeného v *ad hoc* zprávách PwC a [daňového poradce společnosti Apple] a blíží se 25. percentilu, který daňový poradce považuje za spodní hranici rozpětí za obvyklých tržních podmínek. Podle [daňového poradce společnosti Apple] měl být v období 2009 až 2011 ⁽²⁹⁵⁾ dolní kvartil přírážky k celkovým nákladům v rozmezí [4,5 – 5,0] % (s mediánem ve výši [5 – 10] %) a podle PwC v období 2007–2011 ⁽²⁹⁶⁾ měl být v rozmezí [3,0 – 3,5] % (s mediánem ve výši [5 – 10] %).
- (358) Srovnatelnost každé společnosti s irskou pobočkou společnosti ASI je ale v *ad hoc* zprávě PwC založena pouze na informacích z obchodní databáze a zpráva neobsahuje žádné odůvodnění, proč je při neexistenci podrobné analýzy srovnatelnosti obchodní struktury a struktury nákladů každé společnosti přijat 25. percentil jako spodní hranice rozpětí místo toho, aby se pro řešení srovnatelnosti požadovalo užší rozpětí ⁽²⁹⁷⁾.

⁽²⁹⁴⁾ PwC a [daňový poradce společnosti Apple] odkazují na mezikvartilové rozpětí jako na rozpětí za obvyklých tržních podmínek.

⁽²⁹⁵⁾ Viz obrázek 10.

⁽²⁹⁶⁾ Viz 217. bod odůvodnění.

⁽²⁹⁷⁾ V odstavci 3.57 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010 se v tomto ohledu uvádí: „Může se rovněž stát, že přes veškeré vynaložené úsilí k vyloučení prvků s nižším stupněm srovnatelnosti se dospěje k rozpětí hodnot, u nichž se soudí, že u nich – vzhledem k použitému postupu při výběru srovnávacích prvků a k dostupným informacím o srovnávacích prvcích – přetrvávají určité nedostatky srovnatelnosti, které nelze zjistit a/nebo kvantifikovat, a které proto nejsou upraveny. Pokud rozpětí obsahuje dostatečně velký počet zjištění, mohou v takovém případě statistické nástroje, které zohledněním hlavního trendu zúží rozpětí (např. mezikvartilové rozpětí nebo jiné percentily), pomoci zvýšit spolehlivost analýzy.“

- (359) Výsledek *ad hoc* zprávy PwC je navíc založen na srovnání pouze s výrobními společnostmi, přestože tato zpráva uvádí, že irská pobočka společnosti AOE rovněž poskytuje v regionu EMEA sdílené služby jiným společnostem skupiny Apple, jako jsou finanční služby (účetnictví, výplaty a závazky) a služby v oblasti informačních systémů, technologie a lidských zdrojů ⁽²⁹⁸⁾. Žádná z těchto funkcí není do analýzy *ad hoc* zprávy PwC zapracována, takže tuto zprávu nelze použít k *ex post* odůvodnění, že odměna za tyto funkce byla za obvyklých tržních podmínek.

d) Závěr k nesprávnému uplatnění jednostranných metod přiřazování zisku ve sporných daňových rozhodnutích

- (360) Komise závěrem soudí, že i v případě, že by irský daňový orgán souhlasil oprávněně s nepodloženou domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple v držení společností ASI a AOE mají být přisouzeny mimo Irsko, s čímž Komise nesouhlasí ⁽²⁹⁹⁾, metody přiřazování zisku, které byly schváleny ve sporných daňových opatřeních, přesto vedou k výsledku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu s obvyklými tržními podmínkami. Tato rozhodnutí schvalují zdanitelnou odměnu, s níž by irské pobočky s ohledem na vlastní ziskovost nesouhlasily, pokud by se jednalo o samostatné a nezávislé společnosti provádějící stejné nebo podobné činnosti za stejných či podobných podmínek. Vzhledem k tomu, že tyto metody přiřazování zisku snižují výši povinnosti k dani společností ASI a AOE podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku ve srovnání s neintegroványi společnostmi, jejichž zdanitelný zisk podle tohoto režimu určují ceny vyjednané za obvyklých tržních podmínek, sporná daňová rozhodnutí schválením těchto metod poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

8.2.2.4. Závěr k existenci selektivního zvýhodnění vyplývajícího z odchylky od obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku

- (361) Komise dospívá podle obojí argumentace k závěru, že metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými opatřeními vedou ke snížení výše povinnosti ke korporační dani společností ASI a AOE podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku ve srovnání s neintegroványi společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a vyjednané za obvyklých tržních podmínek. Komise proto soudí, že tato rozhodnutí poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (362) Tento závěr je dále podpořen dvěma dodatečnými faktory, které naznačují, že metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími nevedou ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- (363) Za prvé, jak je uvedeno v bodě odůvodnění (262), sporná daňová rozhodnutí byla vydána při neexistenci zprávy o přiřazování zisku. Jak je vysvětleno v rozhodnutí o zahájení řízení, skutečnost, že v době poskytnutí sporných daňových rozhodnutí společnost Apple nepředložila žádnou zprávu o přiřazování zisku na podporu metod přiřazování zisku, které irskému daňovému orgánu navrhla, naznačuje, že z metod schválených těmito rozhodnutími neplyne výsledek, který by vedl k spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- (364) Za druhé, rozhodnutí z roku 1991 bylo rozhodnutí na dobu neurčitou bez ustanovení o revizi a bylo skutečně uplatňováno po dobu 15 let až do vydání rozhodnutí z roku 2007. Rozhodnutí z roku 2007, které ustanovení

⁽²⁹⁸⁾ *Ad hoc* zpráva PwC, s. 12.

⁽²⁹⁹⁾ Oddíl 8.2.2.2.

o revizi obsahovalo, bylo rovněž rozhodnutí na dobu neurčitou a podle společnosti Apple bylo uplatňováno po dobu 8 let až do zavedení nové organizační struktury společnosti Apple v Irsku. Dohoda mezi daňovou správou a daňovým poplatníkem bez konce platnosti předvídá s menší přesností budoucí podmínky, na kterých je dohoda založena, a tím je zpochybněna spolehlivost metody schválené dohodou ⁽³⁰⁰⁾. Uvedené platí *a priori* pro rozhodnutí na dobu neurčitou.

- (365) Irsko tvrdí, že bez ohledu na dobu platnosti rozhodnutí z roku 1991 bylo každoroční prohlášení jeho „novým uplatněním“ a že by nebylo možno použít základ přiřazení zisku pobočce stanovený v rozhodnutí, „pokud by tento základ přestal být kvůli změnám skutečností a okolnostem spolehlivý“ ⁽³⁰¹⁾. Není ale jasné, jak si mohl být irský daňový orgán vědom jakýchkoli změn ve skutečnostech a okolnostech. Společnosti Apple stačilo předložit své každoroční daňové přiznání na základě rozhodnutí z roku 1991 a neměla žádnou povinnost informovat irský daňový orgán o žádné důležité změně ⁽³⁰²⁾. Na rozdíl od rozhodnutí z roku 2007 neobsahuje rozhodnutí z roku 1991 žádné ustanovení o revizi, které stanoví, že rozhodnutí přestane platit v případě důležité změny v povaze vykonávaných činností.
- (366) Kromě toho není jasné, jaké změny odůvodňovaly nahrazení rozhodnutí z roku 1991 rozhodnutím z roku 2007. Předběžné posouzení převodních cen v zásadě platí po celou dobu existence rozhodujících předpokladů schválených v rozhodnutí ⁽³⁰³⁾. Sporná rozhodnutí neidentifikují rozhodující předpoklady. Také není jasné, jaká případná změna v rozhodujících předpokladech dala v roce 2007 podnět k žádosti o změny v dohodě z roku 1991.
- (367) Pokud jde o rozhodnutí z roku 2007, je dokonce odsouhlaseno, že když se společnost Apple rozhodne restrukturalizovat podnikatelskou činnost svých dceřiných společností v Irsku přidáním nových irských společností k organizační struktuře či sloučením stávajících společností, budou se metody přiřazování zisku schválené v rozhodnutí z roku 2007 nadále uplatňovat na každý nový či sloučený subjekt, pokud tyto společnosti „provádějí obecně stejné typy podnikání“ jako společnosti ASI a AOE. Je sice pravda, že rozhodnutí z roku 2007 obsahuje ustanovení o revizi, které stanoví, že rozhodnutí přestane platit, dojde-li k důležité změně v povaze vykonávaných činností, ale není jasné, co se důležitou změnou rozumí, což Irsko nevysvětlilo a ani v rozhodnutí to není upřesněno. Na základě velmi omezeného popisu činností irských poboček společností ASI a AOE v rozhodnutích je velmi obtížné přesně zjistit, zda by změna ve funkcích vykonávaných nebo rizicích spravovaných irskými pobočkami byla označena za důležitou změnu. Vzhledem k tomu, že zřejmě ani restrukturalizace podnikání není kvalifikována jako „důležitá změna v povaze činností“, zdá se, že společnost Apple mohla v rámci rozhodnutí z roku 2007 uplatňovat výhodné daňové zacházení poskytnuté spornými daňovými rozhodnutími, a to s výhradou jen menších omezení.
- (368) V každém případě i kdyby metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími odpovídaly v době jejich vydání metodám vedoucím k spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, což neodpovídaly, skutečnost, že tato rozhodnutí platila na dobu neurčitou, vyvolává otázku vhodnosti přiřazování zisku vzhledem k možným změnám v hospodářském a právním prostředí v období, které rozhodnutí pokrývají ⁽³⁰⁴⁾.

⁽³⁰⁰⁾ Viz bod 51 přílohy kapitoly IV pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010 a přílohy obecných zásad pro předběžné cenové dohody v rámci vzájemné dohody („MAP APAs“) pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 1995.

⁽³⁰¹⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 130.

⁽³⁰²⁾ V bodě 72 svého vyjádření k rozhodnutí o zahájení řízení společnost Apple prohlašuje, že mezi rokem 1991 a rokem 2006 trvale komunikovala s irským daňovým orgánem ohledně organizační struktury a hlavních činností irských poboček na základě obecné pravomoci irského daňového orgánu kontrolovat soulad s irskými daňovými předpisy. To však nevynahrazuje skutečnost, že daňový orgán musí po určitém počtu let znovu posoudit, zda je dohoda stále platná, či zda je nutno ji revidovat, zejména vzhledem k tomu, že podnikání společnosti Apple se během tohoto období výrazně rozvinulo. Navíc se nezdá, že by existovaly záznamy o této údajně trvalé vzájemné komunikaci, protože Komise ve svém dopisu ze dne 8. října 2013 požádala Irsko, aby spolu se spornými daňovými rozhodnutími předložilo všechny podklady, které jsou zásadní pro odůvodnění těchto daňových rozhodnutí.

⁽³⁰³⁾ Odstavec 4.142 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010: „Pokud jsou splněny rozhodující předpoklady, může předběžné posouzení převodních cen stanovit daňové poplatníky, kteří jsou s jistotou zapojeni do daňového zpracování záležitostí stanovení převodních cen, na něž se po stanovené časové období vztahuje předběžná cenová dohoda.“

⁽³⁰⁴⁾ Rozhodnutí o zahájení řízení, 65. bod odůvodnění.

8.2.3. ALTERNATIVNÍ ARGUMENTACE: SELEKTIVNÍ ZVÝHODNĚNÍ POUZE PODLE ODDÍLU 25 ZÁKONA TCA 97 JAKO OMEZENÉHO REFERENČNÍHO SYSTÉMU

8.2.3.1. *Selektivní zvýhodnění vyplývající z odchylky od oddílu 25 zákona TCA 97, která vede ke snížení základu daně*

- (369) Irsko a společnost Apple tvrdí, že vhodným referenčním systémem má být pouze oddíl 25 zákona TCA 97 a že stanovení zdanitelného zisku společností ASI a AOE bylo plně v souladu s obvyklou správní praxí podle tohoto právního předpisu ⁽³⁰⁵⁾. Jak je vysvětleno v oddílu 8.2.1.2 tohoto rozhodnutí, Komise nesoudí, že je v tomto konkrétním případě nutno omezit referenční systém pouze na oddíl 25 zákona TCA 97, ale spíše že tento právní předpis tvoří nedílnou a nutnou součást referenčního systému určeného v oddílu 8.2.1.1, tj. obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku, jehož inherentním cílem je zdanění zisku všech společností, které v Irsku podléhají dani.
- (370) Aniž je dotčen tento závěr, Komise alternativní argumentací soudí, že dokonce i kdyby v tomto konkrétním případě představoval vhodný referenční systém pouze oddíl 25 zákona TCA 97, sporná daňová rozhodnutí přesto poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění formou snížení jejich zdanitelného zisku, z něhož je podle tohoto právního předpisu vybírána korporační daň.
- (371) Irsko, stejně jako společnost Apple ⁽³⁰⁶⁾, uznávají, že oddíl 25 zákona TCA 97 neposkytuje návod, jak určit zdanitelný zisk pobočky. Irsko nicméně tvrdí, že uplatňování oddílu 25 zákona TCA 97 se neřídí zásadou obvyklých tržních podmínek, ale spíše po irském daňovém orgánu vyžaduje, aby provedl posouzení při zohlednění zvláštních skutečností a okolností každého případu, což může zahrnovat „funkce vykonávané každou pobočkou, její případný podíl na aktivech společnosti, povahu a míru každého rizika neseného pobočkou a celkový příspěvek pobočky k zisku společnosti“ ⁽³⁰⁷⁾. Komise konstatuje, že kritéria vyjmenovaná Irskem pro stanovení zdanitelného zisku pobočky, tj. funkce vykonávané, aktiva využívaná a rizika nesená pobočkou, jsou v zásadě stejná jako kritéria stanovená v čl. 7 odst. 2 vzorové úmluvy OECD o přisuzování zisků stále provozovně nerezidentní integrované společnosti ⁽³⁰⁸⁾. Jinými slovy, Irsko nepředložilo a Komise nebyla schopna zjistit, kromě zásady obvyklých tržních podmínek, žádné jiné objektivní kritérium, které zaručuje, že je oddíl 25 zákona TCA 97 uplatňován důsledně tak, aby se zaručilo, že se se všemi integrovanými nerezidentními společnostmi zachází podle tohoto právního předpisu stejně.
- (372) Kromě toho, ačkoli Irsko zavedlo zásadu obvyklých tržních podmínek do svých vnitrostátních právních předpisů pouze formálně až zákonem o veřejných financích z roku 2010 s účinkem od 1. ledna 2011 a ačkoli jsou z těchto právních předpisů vyloučena ujednání mezi pobočkou a jejím nerezidentním ústředím ⁽³⁰⁹⁾, analýza postupů irského orgánu při vydávání rozhodnutí o přiřazování zisku irským pobočkám nerezidentních společností pro následné uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97 ukazuje, že v řadě těchto rozhodnutí je zásada obvyklých tržních podmínek základem metod přiřazování zisku schválených irským daňovým orgánem ⁽³¹⁰⁾.
- (373) Například v případě společnosti [B] ⁽³¹¹⁾ její daňový poradce v dopisu irskému daňovému orgánu rozsáhle odkazuje na zásadu obvyklých tržních podmínek. Společnost [B] je daňovým rezidentem v [...], má irskou

⁽³⁰⁵⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, body 159, 160 a 171. Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 27. Irsko ani společnost Apple nicméně nepředložily žádné příklady „obvyklé správní praxe“ k prokázání údajného souladu v praxi irského daňového orgánu při vydávání rozhodnutí.

⁽³⁰⁶⁾ Viz 248. bod odůvodnění.

⁽³⁰⁷⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 21. Viz rovněž připomínky společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, body 154 a 155. Obě vyjádření jsou převzata v poznámkách pod čarou 188, respektive 189.

⁽³⁰⁸⁾ Viz 84. bod odůvodnění.

⁽³⁰⁹⁾ Viz 78. bod odůvodnění.

⁽³¹⁰⁾ V reakci na žádost o poskytnutí rozhodnutí o činnostech v Irsku, která se týkají stejného typu zdanění jako sporná daňová rozhodnutí, Irsko předložilo sedm rozhodnutí o přiřazení zisků irským pobočkám devíti nerezidentních společností. V reakci na další žádost Komise o poskytnutí všech rozhodnutí o přiřazení zisku vydaných od roku 2004 a dodatečně všech rozhodnutí vydaných před tímto rokem, která jsou stále v platnosti, Irsko předložilo dodatečná rozhodnutí včetně čtyř rozhodnutí, která se zřejmě týkala přiřazení zisku pobočce (viz 3. a 6. bod odůvodnění). Tyto dvě odpovědi jsou proto považovány za odpovědi, které pokrývají celou praxi irského daňového orgánu v oblasti rozhodnutí, jež se týkají přiřazování zisku pobočce integrovaných nerezidentních společností.

⁽³¹¹⁾ Viz 385. bod odůvodnění.

pobočku a je součástí nadnárodní skupiny společností [...] [většina společností uvedených v bodech odůvodnění (2) a (6) jsou součástí amerických nadnárodních skupin společností]. Pro účely přiřazování zisku pobočce její daňový poradce navrhuje považovat ústředí společnosti [B] a její irskou pobočku za dva samostatné právní subjekty, které navzájem obchodují za obvyklých tržních podmínek, a odkazuje na vzorovou úmluvu OECD o daních z příjmu a majetku. Pokud jde o zásadu obvyklých tržních podmínek, v dopisu se uvádí, že „Irsko sice nemá s [...] uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ale ve vzorové úmluvě OECD jsou vysvětleny pokyny pro výpočet zisků poboček, které lze použít jako vhodný srovnávací ukazatel“. V rozhodnutí z roku 1998 považoval irský daňový orgán zásadu obvyklých tržních podmínek za přijatelnou pro přiřazení zisků irské pobočce.

- (374) V daňovém rozhodnutí z roku 2003, které se týkalo společnosti [A] ⁽³¹²⁾, irský daňový orgán souhlasil s rozdělením zisku mezi tuto nerezidentní společnost a její irskou pobočku na základě zásady obvyklých tržních podmínek. Společnost [A] je zapsána v obchodním rejstříku v [...] s pobočkami v [...] daňových jurisdikcích včetně Irska a je součástí [...] nadnárodní skupiny společností. V žádosti o vydání rozhodnutí s vysvětlením situace společnosti daňový poradce odkazuje na oddíl 25 zákona TCA a prohlašuje, že za prvé tento právní předpis neuvádí podrobnější pokyny k tomu, jak má být stanoven příjem z obchodních činností, a za druhé, že je užitečné přihlédnout k přístupu vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku a k zásadě obvyklých tržních podmínek. Podle daňového poradce „přístup přijatý ve vzorové úmluvě OECD je v souladu s irskými vnitrostátními právními předpisy a je ve skutečnosti jen něco málo více než přeformulováním stanoviska podle vnitrostátních právních předpisů“. Žádost o vydání rozhodnutí předkládá metodu rozdělení zisku, podle níž se 12,5 % všech zisků společnosti [A] přiřazuje irské pobočce. Irský daňový orgán s tímto přístupem souhlasil a použil ho jako základ pro přiřazení zisků v případě irské pobočky společnosti [A].
- (375) V daňovém rozhodnutí z roku 2006, které se týkalo společnosti [F] ⁽³¹³⁾, souhlasil irský daňový orgán s metodou navrženou touto společností pro přidělení zisku její budoucí irské pobočce. Společnost [F] je daňovým rezidentem v [...], má irskou pobočku a je součástí [...] nadnárodní skupiny společností. Jako základ pro metodu přidělení zisku navrženou společností [F] použil její poradce zásadu obvyklých tržních podmínek OECD, která „vyžaduje, aby se zisk pobočky stanovil na základě toho, že je pobočka v zásadě brána jako subjekt co možná nejvíce oddělený od svého ústředí a že všechny diskuse či jednání pobočky s jejím ústředím je nutno brát jako diskuse a jednání probíhající na základě obvyklých tržních podmínek, pokud jde o stanovení ziskovosti pobočky“.
- (376) V daňovém rozhodnutí, které se týkalo společnosti [M] ⁽³¹⁴⁾, daňový poradce žádá souhlas irských orgánů s „rozdělením zisků mezi ústředí společnosti [M] a irskou pobočku, [které] bude odrážet skutečnost, že rizika irské pobočky budou omezená [...]“. V žádosti se dále upřesňuje, že „irská pobočka bude působit jako výrobce pro ústředí společnosti [M] [...] a obdrží odměnu za obvyklých tržních podmínek“.
- (377) Ačkoli zásada obvyklých tržních podmínek nebyla až do roku 2011 v irských právních předpisech výslovně stanovena ⁽³¹⁵⁾, při neexistenci objektivního kritéria, které by Irsko předložilo, a vzhledem ke skutečnosti, že se tato zásada zřejmě promítala do praxe irského daňového orgánu v oblasti daňových rozhodnutí nejméně od devadesátých let minulého století jako základ pro stanovení zdanitelného zisku nerezidentní integrované společnosti podle oddílu 25 zákona TCA 97, Komise tvrdí, že zásada obvyklých tržních podmínek je nedílnou součástí uplatňování oddílu 25 zákona TCA 97.
- (378) Komise již v oddílech 8.2.2.2 a 8.2.2.3 prokázala, že sporná daňová rozhodnutí schvalují metody přiřazování zisku, jež vedou k výsledkům, které se odchylují od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, čímž vedou ke snížení zdanitelného zisku společností ASI a AOE pro účely irské korporální daně a hospodářskému znevýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Na základě argumentace uvedené v těchto oddílech Komise rovněž soudí, že tato daňová rozhodnutí poskytují

⁽³¹²⁾ Viz 387. bod odůvodnění.

⁽³¹³⁾ Viz 392. bod odůvodnění.

⁽³¹⁴⁾ Viz 391. bod odůvodnění.

⁽³¹⁵⁾ V oddílu 25 zákona TCA 97 se na ni neodkazuje.

společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění podle oddílu 25 zákona TCA 97 jako omezenějšího referenčního systému, protože vedou ke snížení zdanitelných zisků společností ASI a AOE podle tohoto právního předpisu, a tím výše jejich povinnosti ke korporační dani v Irsku ve srovnání s jinými nerezidentními společnostmi, které jsou rovněž daněny podle tohoto právního předpisu.

8.2.3.2. *Selektivní zvýhodnění vyplývající z uplatnění volného uvážení irským daňovým orgánem při neexistenci objektivních kritérií souvisejících s daňovou soustavou*

- (379) I za předpokladu, že se uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97 neřídí zásadou obvyklých tržních podmínek, s čímž Komise nesouhlasí, je sporná daňová rozhodnutí přesto nutno považovat za opatření, která poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, protože by pak byly, při neexistenci objektivních kritérií souvisejících s daňovou soustavou, výsledkem volného uvážení irského daňového orgánu.
- (380) Daňovým správám sice musí být poskytnut určitý prostor pro volné uvážení při uplatňování jejich vnitrostátních daňových předpisů vzhledem k odlišnostem mezi daňovými poplatníky, ale má-li daňová správa široký prostor pro volné uvážení ohledně určení oprávněných osob a podmínek, za kterých jsou právní předpisy uplatňovány na základě kritérií, která nejsou vlastní daňové soustavě, musí být na výkon této pravomoci nahlíženo tak, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na sledovaný cíl ve srovnatelné skutkové a právní situaci ⁽³¹⁶⁾. Řečeno jinak, rozhodnutí, která pouze obsahují správný výklad příslušných vnitrostátních daňových předpisů a neodchylují se od stálé správní praxe, v zásadě nevedou k selektivnímu zvýhodnění. Naopak rozhodnutí, při nichž daňové správy uplatňují volné uvážení, které není založeno na objektivních kritériích vlastních daňové soustavě, vedou k předpokladu selektivního zvýhodnění.
- (381) Komise a Irsko se shodují, že oddíl 25 zákona TCA 97 nestanoví žádná objektivní kritéria pro rozdělení zisku mezi různé části stejné nerezidentní společnosti ⁽³¹⁷⁾. Irsko ale s Komisí nesouhlasí, že se oddíl 25 zákona TCA 97 řídí zásadou obvyklých tržních podmínek. Za předpokladu, že má Irsko pravdu, a vzhledem ke skutečnosti, že Irsko nepředložilo žádné objektivní kritérium pro rozdělení zisku nerezidentní společnosti pro účely uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97, znamenalo by to, že vlastní uvážení irského daňového orgánu při uplatňování dotyčného ustanovení není založeno na objektivních kritériích vlastních daňové soustavě, což vede k předpokladu selektivního zvýhodnění. Komise již v oddílech 8.2.2.2 a 8.2.2.3 prokázala, že sporná daňová rozhodnutí schvalují metody přiřazování zisku, jež vedou k snížení zdanitelného zisku společností ASI a AOE pro účely irské korporační daně a hospodářskému zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Na základě argumentace uvedené v těchto oddílech je sporná daňová rozhodnutí rovněž nutno považovat za opatření, která poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, protože byla vydána na základě volného uvážení irského daňového orgánu podle oddílu 25 zákona TCA 97 při neexistenci objektivních kritérií vlastních daňové soustavě.
- (382) Irsko a společnost Apple dále tvrdí, že Komise musí prokázat, že se se společností Apple zacházelo příznivěji ve srovnání s ostatními nerezidentními společnostmi, kterým irský daňový orgán vydal daňová rozhodnutí pro účely uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97. Touto argumentací Irsko a společnost Apple zřejmě tvrdí, že vhodným referenčním systémem není oddíl 25 zákona TCA 97 jako takový, ale praxe irského daňového orgánu v oblasti daňových rozhodnutí souvisejících s nerezidentními společnostmi.
- (383) Při přezkumu daňových rozhodnutí, které Irsko předložilo Komisi, která se týkají přiřazování zisků irským pobočkám nerezidentních společností ⁽³¹⁸⁾ a u kterých lze soudit, že pokrývají celou praxi Irska v oblasti daňových rozhodnutí souvisejících s přiřazováním zisku pobočce ⁽³¹⁹⁾, nebyla Komise schopna zjistit žádný důsledný soubor pravidel, která se obvykle uplatňují na základě objektivních kritérií na všechny nerezidentní

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

⁽³¹⁷⁾ Viz 248. bod odůvodnění.

⁽³¹⁸⁾ Viz 2. a 6. bod odůvodnění.

⁽³¹⁹⁾ Rozhodnutí nepředjímá žádný závěr ohledně možné protiprávní a neslučitelné povahy podle pravidel pro státní podporu žádného z rozhodnutí popsanych v tomto rozhodnutí, s výjimkou rozhodnutí ve prospěch společností ASI a AOE.

společnosti působící v Irsku prostřednictvím pobočky. Jinými slovy, praxe irského daňového orgánu v oblasti rozhodnutí o přiřazování zisku je příliš nedůsledná, aby mohla představovat vhodný referenční systém, oproti němuž by bylo možno přezkoumat sporná daňová rozhodnutí a zjistit, zda výsledkem těchto rozhodnutí bylo selektivní zvýhodnění společností ASI a AOE.

(384) Řada těchto rozhodnutí je popsána v 385. až 395. bodě odůvodnění ⁽³²⁰⁾.

(385) *Rozhodnutí z února 1998 – Irská pobočka společnosti [B]*: Společnost [B] je součástí [...] nadnárodní skupiny společností ⁽³²¹⁾. Irská pobočka této společnosti zajišťuje výrobu [...], organizování dokončovacího procesu a sledování a správu dodání zboží klientům. Podle žádosti o vydání rozhodnutí představuje výroba [...] obvykle zdaleka nejsložitější činnost ve výrobním řetězci ⁽³²²⁾. Odměna, která má být přiřazena irské pobočce pro daňové účely a kterou navrhl daňový poradce společnosti a schválil irský daňový orgán, se rovná 117 % celkových nákladů irské pobočky ⁽³²³⁾, které se skládají zejména z prodejních a režijních nákladů.

(386) *Rozhodnutí z května 2001 – Irská pobočka společnosti [C2]*: Společnost [C2] je [...] společnost, která patří [...] nadnárodní [...] skupiny [C]. Rozhodnutí schvaluje přiřazování zisku irské pobočce této společnosti na základě žádosti daňového poplatníka, podle které zisk u činností popisovaných v rozhodnutí jako „technický nákup a opětovný prodej produktů v souvislosti se službou přefakturování“ nepřesáhne 9 % nákladů správního centra sdílených služeb, které má být umístěno v Irsku.

(387) *Rozhodnutí z května 2003 – Irská pobočka společnosti [A]*: Společnost [A] je součástí [...] nadnárodní skupiny [...] ⁽³²⁴⁾. Irská pobočka této společnosti je v žádosti o vydání rozhodnutí popsána jako pobočka zapojená do výroby [...] a rovněž zajišťující funkce účetnictví pro celou společnost, jejíž je součástí. V žádosti o vydání rozhodnutí daňový poradce společnosti [A] odkazuje při návrhu na přiřazení zisku pobočce na vzorovou úmluvu OECD o daních z příjmu a majetku. Podle žádosti o vydání rozhodnutí jsou sice řízení prodeje [...], marketingové činnosti, držení duševního vlastnictví a finanční funkce umístěny mimo Irsko, ale společnost [A] se nedomnívá, že se u irské pobočky jedná o pouhého „smluvního výrobce“, protože Irsko je považováno za rozhodující místo na světě pro dodávání [...]. Navrhuje se proto přiřazení zisku na základě metody rozdělení zisku, již se 12,5 % ⁽³²⁵⁾ všech zisků společnosti [A] přiřazuje irské pobočce, místo metody „náklady plus přírůžka“, ačkoli by tato metoda snížila zdanitelné zisky společnosti [A] v Irsku.

(388) *Rozhodnutí ze září 2003 – Irská pobočka společnosti [N]*: Společnost [N] je nerezidentní společnost zapsaná v obchodním rejstříku v Irsku a je součástí [...] nadnárodní skupiny. Podle žádosti o vydání rozhodnutí budou činnosti irské pobočky společnosti [N] spočívat ve výrobě [...] a poskytování dalších návazných služeb, jako je skladování a dodávání. Duševní vlastnictví související s těmito produkty má být přiřazeno ústředí společnosti [N] mimo Irsko a irská pobočka má působit jako nájemný či smluvní výrobce. Irská pobočka nemá nést žádná rizika

⁽³²⁰⁾ Není-li v popisu uvedena doba platnosti rozhodnutí, znamená to, že samo rozhodnutí neobsahuje žádné ustanovení o revizi nebo jiný odkaz na dobu své platnosti.

⁽³²¹⁾ Viz 373. bod odůvodnění.

⁽³²²⁾ Jiné činnosti irské pobočky mají rovněž zahrnovat [...]. Rovněž míra využívání irského závodu má být určována mimo Irsko. [...] ústředí společnosti [B] má podle žádosti o vydání rozhodnutí povolení [...] mateřské společnosti k prodeji a výrobě [...].

⁽³²³⁾ Tuto úroveň ve výši 117 % vypočetl daňový poradce tak, aby ústředí zůstal přiměřený výnos z práv v jeho držení, který představuje podle daňového poradce 20 % z obrátu a je založen na standardních úrovních sazeb licenčních poplatků u [...]. Tyto úrovně byly vypočítány spíše na základě prognóz než historických údajů. Žádost o vydání rozhodnutí ale neobsahuje žádné podrobnější upřesnění ohledně použité metody ani žádnou informaci o ex post přezkumu.

⁽³²⁴⁾ Viz 374. bod odůvodnění.

⁽³²⁵⁾ K ziskovému rozpětí 12,5 % se dospělo výpočtem průměrného poměru nákladů irské pobočky vůči celkovým nákladům. Není upřesněno, jaká nákladová základna slouží jako reference, a příslušné náklady jsou v žádosti o vydání rozhodnutí uváděny jako „náklady vzniklé při provozu“.

v souvislosti s marketingem, výzkumem a vývojem, kontrolou kvality, odpovědností za produkty a zásobami. Rozhodnutí souhlasí s přiřazováním zisků irské pobočky tak, aby se v Irsku dosahovalo stejného provozního zisku jako v případě, kdyby irská pobočka byla zapsána v obchodním rejstříku jako dceřiná společnost společnosti [N]. Odměnu za činnosti irské pobočky schválenou v rozhodnutí představuje přírážka ve výši 25 až 30 % k nákladům irské výrobní pobočky. Přírážka se uplatňuje na provozní náklady pobočky. Rozhodnutí rovněž potvrzuje, že se v případě prodeje jakéhokoli duševního vlastnictví v držení společnosti [N] nemá uplatnit žádná irská daň z kapitálových výnosů, protože irská pobočka nebude mít žádný vlastnický podíl na duševním vlastnictví drženém společností [N].

- (389) *Rozhodnutí z června 2004 – Irská pobočka společnosti [I]*: Společnost [I] je zapsána v obchodním rejstříku v Irsku, ale je rezidentem v [...]. Společnost, která působí v [...], žádá, aby správní služby poskytované její irskou pobočkou byly nastaveny na náklady plus přírážku ve výši 10 %. Podle žádosti o vydání rozhodnutí se všechna práva duševního vlastnictví v podstatě nacházejí mimo Irsko. Žádost o vydání rozhodnutí neupřesňuje, o jaké náklady se jedná, ale potvrzuje, že zisky společnosti přiřazené pobočce, které podléhají irské korporální dani, budou omezeny na zisky přičitatelné skutečným činnostem vykonávaným zaměstnanci pobočky.
- (390) *Rozhodnutí z ledna 2005 – Irská pobočka společnosti [E]*: Společnost [E] je zapsána v obchodním rejstříku v [...] a je součástí [...] nadnárodní skupiny společností. Podle žádosti o vydání rozhodnutí vyrábí irská pobočka [...]. Společnost [E] má přístup k patentům a souvisejícím právům duševního vlastnictví pouze na základě licenčních dohod s přidruženými společnostmi skupiny. Společnost [E] působí jako „smluvní výrobce“ v Irsku. V žádosti se uvádí, že základ daně irské pobočky nemá nadále zahrnovat podnikatelský zisk, jak tomu bylo předtím. V žádosti se popisuje možnost převést současnou výrobu z Irska na jiné místo a uvádí se, že takové rozhodnutí by mělo vážné následky pro činnosti v Irsku. V uvažované restrukturalizaci budou práva duševního vlastnictví, která by byla v držení společnosti [E] ⁽³²⁶⁾, převedena na nově vytvořený subjekt označovaný jako „Newco“, který bude sice zapsán v obchodním rejstříku v Irsku, ale bude daňovým rezidentem mimo Irsko. V nové struktuře by irská pobočka pokračovala ve svých výrobních činnostech pro nově vytvořenou společnost označovanou jako Newco na základě smluvní výroby. Společnost žádá irský daňový orgán o potvrzení, že převod duševního vlastnictví nepovede k dani z kapitálových výnosů v Irsku a že společnost Newco nebude mít zdanitelné působení v Irsku. Společnost [E] bude vykonávat ještě další funkce, a to zejména vystavování faktur pro společnost Newco a jejím jménem. Další nárok za prodej produktů společností [E] jejím klientům by procházel Irskem. Dohodnutá odměna za tyto funkce a výrobní funkce zajišťované pobočkou byla pro daňové účely stanovena na provozní náklady výrobní činnosti plus přírážka ve výši 100 %.
- (391) *Rozhodnutí z prosince 2005 – Irská pobočka společnosti [M]*: Společnost [M] je zapsána v obchodním rejstříku v Irsku, ale není zde daňovým rezidentem a je součástí [...] nadnárodní skupiny společností. Společnost [M] prodává [...] a rovněž konečné zboží. V žádosti o vydání rozhodnutí se uvádí, že pro udržení současné úrovně činnosti a zaměstnanosti v irské pobočce, [...], skupina uvažuje o Irsku jako umístění nového [...] vyvinutého [...] společností skupiny. V nové organizační struktuře popsané v žádosti by společnost [M] a její irská pobočka působily pro účetní účely, jako by šlo o dva samostatné právní subjekty. Příjmy by byly přiřazovány prostřednictvím výrobního poplatku za obvyklých tržních podmínek tak, aby irská pobočka dosahovala stejné úrovně provozního zisku, jako by tomu bylo v případě, kdyby výrobní činnost irské pobočky zajišťovala dceřiná společnost společnosti [M]. Ústředí společnosti [M] by získalo licenci k duševnímu vlastnictví od [...] společnosti skupiny a irská pobočka by působila jako nájemný výrobce. Jako nájemný výrobce by vyráběla konečné zboží podle požadavků ústředí a používala suroviny vlastněné ústředím společnosti [M]. Irská pobočka by nenesla žádná rizika v souvislosti s marketingem, výzkumem a vývojem, kontrolou kvality, odpovědností za produkty a zásobami. Vedle výroby by irská pobočka mohla pomáhat při vystavování faktur a inkasování pohledávek a při činnostech souvisejících s výrobou, jako je skladování a doprava zboží. Odměnu za tyto činnosti schválenou v rozhodnutí představuje přírážka ve výši 10 % k provozním nákladům irské pobočky.

⁽³²⁶⁾ Bez ohledu na skutečnost, že společnost [E] měla údajně přístup k patentům a právům duševního vlastnictví pouze na základě licenčních dohod s přidruženými společnostmi, žádost o vydání rozhodnutí odkazuje na práva duševního vlastnictví v držení společnosti [E] před uvažovanou restrukturalizací.

- (392) *Rozhodnutí z července 2006 – Irská pobočka společnosti [F]:* Společnost [F] je daňovým rezidentem v [...] a je součástí [...] nadnárodní skupiny společností. Rozhodnutí prodlužuje platnost dohody z roku 1997, podle které je pro daňové účely irské pobočce přiřazováno 15 % zisku společnosti [F]. Tato dohoda má být přehodnocena v roce 2025. Irská pobočka slouží jako globální centrála pro [...]; je odpovědná za strategické plánování [...] a nákup a za koordinaci a dohled nad [...], včetně logistiky. Správní rada společnosti [F] působící v [...] ústředí zahrnuje rozhodující správu a řízení skupiny. Podle daňového poradce společnosti [F] rozhodnutí z roku 1997 uznalo, že duševní vlastnictví přináleží [...] ústředí, a nikoli irské pobočce. Žádost o vydání rozhodnutí obsahuje údaje o počtu zaměstnanců společnosti [F] v Irsku a částky daně placené v předchozích osmi rocích, ale neobsahuje žádné účetní údaje nebo finanční výhledy společnosti.
- (393) *Rozhodnutí z prosince 2006 – Irská pobočka společnosti [C1]:* Společnost [C1] je [...] společnost, která je součástí [...] nadnárodní [...] skupiny. Pobočka vyrábí [...]. Oblasti podnikání pobočky zahrnují [...], výrobu, lidské zdroje, lobbying, finance, nákupy atd. Žádost o vydání rozhodnutí nezmiňuje existenci duševního vlastnictví, které by irská pobočka využívala, a duševní vlastnictví je přiřazeno mimo Irsko. Zdanitelná odměna pobočky v podobě schválené v rozhodnutí spočívá v přírážce 18 % k provozním nákladům irského původu, „návratnosti duševního vlastnictví“ ve výši 1,6 % z ročního obrátu [...] společnosti, k níž pobočka patří, pocházejícího z výrobků vyráběných irskou pobočkou, a kapitálové úlevě za výrobní zařízení a budovy.
- (394) *Rozhodnutí z prosince 2007 – Irské dceřiné společnosti skupiny [G]:* Skupina [G] je [...] nadnárodní skupina společností s třemi irskými dceřinými společnostmi. Rozhodnutí se proto jeví jako rozhodnutí, které se spíše týká rozdělení zisku mezi společnostmi než přiřazení zisku pobočce. Bylo dohodnuto, že rozhodnutí bude platit na období pěti let počínaje rokem 2008. V žádosti o vydání rozhodnutí se uvádí, že funkce vykonávané irskými dceřinými společnostmi spočívají ve výrobě [...], prodeji [...] a návazných produktů, obchodování v oblasti [...], provozování centra sdílených služeb pro dceřiné společnosti skupiny po celém světě a výzkumu a vývoji. Žádost o vydání rozhodnutí ani žádné podklady předložené Irským nezmiňují existenci duševního vlastnictví využívaného irskými dceřinými společnostmi, a duševní vlastnictví je přiřazeno mimo Irsko. U jedné ze tří dceřiných společností uváděné jako výrobní jednotka rozhodnutí souhlasí s výpočtem základu daně v Irsku jako součtu 15 % provozních nákladů irského původu (seznam zahrnutých nákladů je uveden v žádosti o vydání rozhodnutí), „návratnosti duševního vlastnictví“ ve výši 0,8 % ročního obrátu plynoucího z produktů vyrobených v Irsku a kapitálové úlevy za výrobní zařízení a budovy. U dvou dalších dceřiných společností rozhodnutí souhlasí se základem daně, který se rovná 15 % provozních nákladů (seznam zahrnutých nákladů je uveden v žádosti o vydání rozhodnutí).
- (395) *Rozhodnutí ze září 2010 – Irská pobočka společnosti [D]:* Společnost [D] je rezidentní [...] společnost, která je součástí [...] nadnárodní skupiny. Podle žádosti o vydání rozhodnutí si skupina přeje [...] a považuje Irsko za příhodné místo pro umístění této činnosti vzhledem k předpokládaným daňovým nákladům. Irská pobočka by poskytovala správní a řídicí služby na vysoké úrovni v rámci skupiny a [...]. Odměnu za funkci centralizované správy a řízení schválenou v rozhodnutí představuje přírážka ve výši 10 % k celkovým nákladům vzniklým v pobočce. Přírážka ve výši 10 % je založena na srovnávací analýze provedené daňovým poradcem společnosti. Zisk, který se má přiřadit [...] funkci se třetími stranami, je stanoven jako rozdíl mezi částkami pohledávek u třetích stran a souhrnem přičitatelných nákladů vzniklých v Irsku, výdajů ústředí přiřazených [...] a hodnoty služeb poskytovaných jinými dceřinými společnostmi skupiny stanovené za obvyklých tržních podmínek.
- (396) Komise konstatuje, že v těchto rozhodnutích je řada nesrovnalostí.
- (397) Především, volba metod není systematická ani v případech, kdy jsou popisované činnosti podobné. Například pobočky jak společnosti [A], tak společnosti AOE jsou uváděny jako pobočky vyrábějící produkty za použití duševního vlastnictví v držení společnosti, které není přiřazeno irské pobočce. Žádost společnosti [A] o vydání rozhodnutí dospívá k závěru, že irská pobočka společnosti [A] není smluvní výrobce, zatímco ve sporných daňových rozhodnutích je společnost AOE akceptována jako smluvní výrobce. Podobně byla v rozhodnutí poskytnutém společnosti [A] schválena transakční metoda rozdělení zisku v podobě popsané v pokynech OECD

pro vnitropodnikové oceňování⁽³²⁷⁾ na rozdíl od metody TNMM/metody „náklady plus přírážka“ schválené v případě společnosti AOE, ačkoli činnosti popsané v žádosti společnosti [A] o vydání rozhodnutí se zdají podobné činnostem popsaným v žádosti společnosti AOE o vydání rozhodnutí. V případě vybrání transakční metody rozdělení zisku také pro společnost AOE by však musel být celý zisk této společnosti přiřazen její irské pobočce, protože provozní zisk této pobočky představuje celkový provozní zisk společnosti.

- (398) Podobně v žádosti o vydání rozhodnutí pro společnost [A] žádá tato společnost irský daňový orgán o potvrzení, že přiřazení zisku jejímu výrobnímu záводу se má vypočítávat za použití transakční metody rozdělení zisku založené na podílu nákladů její irské pobočky na celkových nákladech společnosti. Pro výpočet zdanitelných zisků irské pobočky je navržena transakční metoda rozdělení zisku místo metody „náklady plus přírážka“, ačkoli by podle společnosti [A] poslední jmenovaná metoda zdanitelný zisk pobočky snížila. To je v protikladu s přístupem, se kterým irský daňový orgán souhlasil v rozhodnutích vydaných pro společnosti [B], [C2], [N], [I], [E], [M], a [D], v nichž byl základ daně irských poboček těchto společností vypočítán jako procentní podíl z nákladů místo procentního podílu ze všech zisků společnosti⁽³²⁸⁾.
- (399) Transakční metoda rozdělení zisku byla rovněž odsouhlasena v případě společnosti [F], kdy bylo 15 % celkových zisků společnosti přiřazeno irské pobočce. Ačkoli se ale popis funkcí pobočky v případě společnosti [F] liší od popisu funkcí irské pobočky společnosti [A] – v tom, že společnost [A] představila své irské činnosti jako výrobní činnosti za použití duševního vlastnictví v držení mimo Irsko⁽³²⁹⁾, zatímco společnost [F] představila své irské činnosti jako globální centrálu pro [...] činnosti společnosti – jsou schválené odměny založeny na stejné metodě stanovení převodních cen, tj. transakční metodě rozdělení zisku, a zvolený procentní podíl se výrazně neliší (15 % v případě společnosti [F] a 12,5 % v případě společnosti [A]) bez ohledu na skutečnost, že v prvním případě jsou činnosti popsány jako činnosti, které s sebou nesou složitost a podnikatelské riziko, a v druhém případě jako činnosti omezené na běžnou rutinní činnost.
- (400) Řada rozhodnutí navíc přiřazuje zisky na základě nákladů, čímž ve skutečnosti uplatňují metodu TNMM, v níž jsou zvoleným ukazatelem úrovně zisku náklady. V některých případech jsou ale za referenční náklady brány provozní náklady pobočky, zatímco v jiných případech, jako např. v případě společnosti [F], nákladová základna používaná pro účely přiřazení zisku zahrnuje prodejní náklady. Tyto rozdíly v nákladové základně používané jako reference v rozhodnutích zřejmě nevyplývají ze specifického uvažování ohledně vhodnosti širší či užší nákladové základny.
- (401) Další zjevný rozdíl v zacházení se srovnatelnými situacemi lze pozorovat, srovná-li se zacházení irského daňového orgánu s irskými pobočkami společností [M] a [E]. Obě společnosti získaly rozhodnutí v roce 2005 a irské pobočky obou společností vyrábí [...]. Obě pobočky jsou uváděny jako pobočky nesoucí omezená rizika – v případě společnosti [E] je pobočka uváděna jako smluvní výrobce, zatímco v případě společnosti [M] je pobočka uváděna jako nájemný výrobce, což je v podstatě stejná činnost – a v žádostech o vydání rozhodnutí je upřesněno, že používané suroviny jsou vlastněny ústředím. Vzhledem k tomu, že pobočky jsou výrobci, neexistuje žádný smluvní prostředek pro přiřazení takového vlastnictví ústředí ani pobočce, protože se jedná o stejný právní subjekt. Pobočky společností [E] a [M] jsou tak ve skutečnosti popisovány jako pobočky nesoucí velmi podobná rizika a plnící velmi podobné funkce, přičemž obě pobočky vystavují faktury. V případě obou

⁽³²⁷⁾ Tato metoda odpovídá spíše páté metodě OECD než metodě TNMM.

⁽³²⁸⁾ Určení základu daně irských poboček je v těchto případech stanoveno jako procentní podíl z nákladů bez ohledu na to, zda společnost uvedla, že při posouzení je nutno zohlednit duševní vlastnictví, jako v případě žádosti společnosti [A], v níž se uvádí, že duševní vlastnictví má být přiřazeno mimo Irsko, a rovněž v případě např. společnosti [I], přičemž v jednom případě je ponechána transakční metoda rozdělení zisku a ve druhém nikoli.

⁽³²⁹⁾ V žádosti o vydání rozhodnutí se uvádí, že „[skupina] nepovažuje činnosti [společnosti [A]] v Irsku za činnosti pouhého „smluvního výrobce“. Přitom funkční analýza [...] jasně prokázala, že podstatou činností prováděných v Irsku je výroba [...]“.

rozhodnutí je základ daně pobočky stanoven jako přírážka k provozním nákladům irských poboček společností⁽³³⁰⁾. Nicméně v případě pobočky společnosti [E] představuje odměnu schválenou irským daňovým orgánem přírážka ve výši 100 % provozních nákladů, zatímco v případě společnosti [M] je přírážka schválená irským daňovým orgánem desetinásobně nižší, tedy 10 % provozních nákladů. V žádném z rozhodnutí není podáno vysvětlení, které by mohlo odůvodnit tyto různé míry odměny, nezávisle na tom, zda metody přiřazení zisku schválené těmito rozhodnutími odhadují spolehlivým způsobem výsledek založený na trhu a v souladu s obvyklými tržními podmínkami.

- (402) Konečně, v rozhodnutích vydaných pro skupinu [G] a společnost [C1] je přijata metoda stanovení odměny, která se podobá metodě stanovení odměny přijaté ve sporném rozhodnutí z roku 2007 pro společnost AOE. Tato metoda spočívá na kombinaci procentního podílu obratu, označovaného v příslušných žádostech o vydání rozhodnutí jako „návrtnost duševního vlastnictví“, s procentním podílem provozních nákladů. Tato metoda neodpovídá žádné metodě uvedené v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování. Tato tři rozhodnutí se týkají výroby v odlišných odvětvích: [...] v případě společnosti [G], [...] v případě společnosti [C1] a osobních počítačů v případě společnosti AOE. Irská pobočka společnosti [G] je popisována jako pobočka zajišťující funkci distribuce, zatímco irské pobočky společností [C1] a AOE takovou funkci zřejmě nezajišťují. Nicméně odměna akceptovaná u společnosti [G] jako procentní podíl z obratu, označovaný jako „návrtnost duševního vlastnictví“, je svou výší 0,8 % nejnižší ve srovnání s 1,6 % u irské pobočky společnosti [C1] a s [1 – 5] % u irské pobočky společnosti AOE. Procentní podíl nákladů ponechaný pro výpočet základu daně irské pobočky společnosti [G] je svou výší 15 % provozních nákladů rovněž nižší než procentní podíl ve výši 18 % provozních nákladů akceptovaný u společnosti [C1]. Odsouhlasená metoda stanovení odměny a parametry pro irskou pobočku společnosti [G] tak vedou systematicky k nižšímu základu daně irské pobočky než metoda stanovení odměny a parametry dohodnuté irským daňovým orgánem se společností [C1], a to bez ohledu na skutečnost, že irská pobočka společnosti [G] zřejmě vykonává více funkcí než irská pobočka společnosti [C1]. Tento rozdíl nelze vysvětlit popisy v příslušných žádostech o vydání rozhodnutí. Zejména parametry 0,8 %, 1,6 % a [1 – 5] % u návratnosti duševního vlastnictví a rovněž procentní podíly provozních nákladů uvedené v žádostech o vydání rozhodnutí společností [G], [C1] a AOE nejsou podloženy žádnými výpočty.
- (403) Lze dospět k závěru, že přezkum praxe irského daňového orgánu v oblasti rozhodnutí o přiřazování zisku dokládá, že nejsou používána žádná pevná kritéria pro přiřazování zisků irským pobočkám nerezidentních společností pro účely uplatnění oddílu 25 zákona TCA 97. Tento přezkum rovněž potvrzuje, že sporná daňová rozhodnutí byla vydána na základě volného uvážení irského daňového orgánu při neexistenci objektivních kritérií vlastních daňové soustavy, a že je proto nutno považovat tato rozhodnutí za opatření, která poskytují společností ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy⁽³³¹⁾.

8.2.4. NEEEXISTENCE OPODSTATNĚNÍ POVAHOU NEBO VNITŘNÍM USPOŘÁDÁNÍM DAŇOVÉ SOUSTAVY

- (404) Opatření, které se odchyluje od referenčního systému, lze stále ještě považovat za neselektivní, pokud je opodstatněno povahou nebo vnitřním uspořádáním tohoto systému. To je případ opatření, které vyplývá přímo ze základních nebo řídicích zásad referenčního systému, nebo které je výsledkem inherentních mechanismů nezbytných pro fungování a účinnost takového systému⁽³³²⁾.
- (405) Irsko a ani společnost Apple neuvedly přesvědčivé odůvodnění selektivního zvýhodnění poskytnutého spornými daňovými rozhodnutími, ačkoli důkazní břemeno spočívá v tomto ohledu na členském státu. Irsko nepředložilo vůbec žádné odůvodnění selektivního zacházení, zatímco společnost Apple tvrdí, že používání volného uvážení je vlastní irskému režimu korporáční daně a že rozhodnutí přispěla k účinnosti režimu a byla přiměřená⁽³³³⁾.
- (406) Komise soudí, že v tomto konkrétním případě tyto argumenty neodůvodňují selektivní zacházení se společnostmi ASI a AOE.

⁽³³⁰⁾ To je např. také metoda schválená pro společnost ASI v rozhodnutí z roku 2007.

⁽³³¹⁾ Viz 381. bod odůvodnění.

⁽³³²⁾ Viz např. spojené věci Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 69.

⁽³³³⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 216 a násl.

- (407) Za prvé, použití vlastního uvážení daňovou správou i v případě, že je vlastní provádění některých daňových pravidel, nemůže samo o sobě odůvodnit rozlišování mezi daňovými poplatníky, kteří se podle nich samých nacházejí v podobné skutkové a právní situaci. Jak rozhodl Soudní dvůr ⁽³³⁴⁾, použití volného uvážení daňovou správou při uplatnění jejích daňových pravidel, které není založeno na objektivních kritériích vlastních daňové soustavy, vede k předpokladu selektivity a společnosti Apple se nepodařilo prokázat, že volné uvážení irského daňového orgánu při vydání sporných daňových rozhodnutí je založeno na objektivních kritériích vlastních daňové soustavy.
- (408) Komise v každém případě připomíná, že jak podle její hlavní ⁽³³⁵⁾, tak i podle její podpůrné ⁽³³⁶⁾ a alternativní ⁽³³⁷⁾ argumentace nevede k poskytnutí selektivního zvýhodnění společností ASI a AOE použití volného uvážení irským daňovým orgánem, ale skutečnost, že sporná daňová rozhodnutí poskytují společnostem ASI a AOE snížení jejich základu daně, a tím výše jejich povinnosti ke korporační dani, které není dostupné hospodářským subjektům ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Podle těchto argumentací vede k selektivnímu zvýhodnění skutečnost, že irský daňový orgán schválil metody přiřazování zisku navržené společností Apple pro stanovení zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku, a nevede k němu použití volného uvážení jako takové při schvalování těchto metod. Skutečnost, že sporná daňová rozhodnutí selektivně zvýhodňují společnosti ASI a AOE rovněž z důvodu použití volného uvážení irským daňovým orgánem v těchto souvislostech, které není založeno na objektivních kritériích vlastních daňové soustavy, je další alternativní argumentací, která podporuje zjištění selektivního zvýhodnění v tomto konkrétním případě ⁽³³⁸⁾. Tato argumentace je rozpracována jako odpověď na tvrzení Irska a společnosti Apple, že se oddíl 25 zákona TCA 97 neřídí zásadou obvyklých tržních podmínek a že prokázání selektivního zvýhodnění se musí provádět srovnáním sporných daňových rozhodnutí se správní praxí irského daňového orgánu. S výjimkou posledně uvedené argumentace proto závěr Komise, že sporná daňová rozhodnutí poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění, nezávisí na otázce, zda je prostor pro volné uvážení dovolený irskému daňovému orgánu při poskytnutí těchto rozhodnutí nepřiměřený či jak irský daňový orgán toto volné uvážení využil, ale vyplývá ze skutečnosti, že tato rozhodnutí selektivně snížila výši povinnosti společností ASI a AOE k irské korporační dani ve srovnání s hospodářskými subjekty ve srovnatelné skutkové a právní situaci.
- (409) Za druhé, i v případě, že by zjištění selektivního zvýhodnění, k němuž Komise došla, bylo založeno na použití volného uvážení irským daňovým orgánem, tvrzení předložené společností Apple, že „[daňová rozhodnutí] vyplývají z inherentních zásad oddílu 25 zákona TCA 97“ ⁽³³⁹⁾, bez dalšího vysvětlení, jak je uvedené nutno chápat či jak to odůvodňuje selektivní zacházení, není dostatečné k odůvodnění selektivního zacházení v tomto konkrétním případě. Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být výhoda poskytnutá určitému podniku soudržná nejen s rysy vlastními příslušné daňové soustavy, ale také pokud jde o způsob fungování této soustavy ⁽³⁴⁰⁾. Proto i v případě, že by správní praxe irského daňového orgánu v rámci oddílu 25 zákona TCA 97 byla správným referenčním systémem, s čímž Komise nesouhlasí, způsob, jakým irský daňový orgán uplatnil oddíl 25 zákona 97 vydáním jednotlivých daňových rozhodnutí, dokládá, že jeho využívání volného uvážení není založeno na objektivních kritériích. Takové zacházení ve prospěch společností ASI a AOE proto nelze odůvodnit logikou a obecnou systematikou daňové soustavy.
- (410) Za třetí, obecný odkaz na „účinnost daňové soustavy“ ⁽³⁴¹⁾, ke které daňová rozhodnutí údajně přispěla, nemůže odůvodnit selektivní zacházení s určitými podniky v rámci této soustavy. Je pravda, že daňové správy často používají daňová rozhodnutí obecně jako platné prostředky pro zajištění právní jistoty, ale tato skutečnost neosvobozuje daňová rozhodnutí od pečlivého přezkumu podle pravidel pro státní podporu.
- (411) Lze dospět k závěru, že selektivní zacházení poskytnuté společnostem ASI a AOE v rámci sporných daňových rozhodnutí nelze odůvodnit povahou nebo vnitřním uspořádáním daňové soustavy.

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

⁽³³⁵⁾ Oddíl 8.2.2.2.

⁽³³⁶⁾ Oddíl 8.2.2.3.

⁽³³⁷⁾ Oddíl 8.2.3.1.

⁽³³⁸⁾ Oddíl 8.2.3.2.

⁽³³⁹⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 218.

⁽³⁴⁰⁾ Spojené věci Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 73.

⁽³⁴¹⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 219.

8.2.5. ZÁVĚR K EXISTENCI SELEKTIVNÍHO ZVÝHODNĚNÍ

- (412) Schválením metod přiřazování zisku irským pobočkám společností ASI a AOE, který je odlišný od výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, sporná daňová rozhodnutí vedou ke snížení základu daně společností ASI a AOE ve srovnání s neintegroványými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek. Sporná daňová rozhodnutí proto vedou ke snížení výše povinnosti společností ASI a AOE ke korporační dani stanovené podle obvyklých pravidel zdanění příjmů společností v Irsku, a tím těmto společnostem poskytují selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy ⁽³⁴²⁾.
- (413) Respektive, schválením metod přiřazování zisku irským pobočkám společností ASI a AOE, který je odlišný od výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, sporná daňová rozhodnutí vedou ke snížení základu daně společností ASI a AOE ve srovnání s jinými nerezidentními společnostmi, které působí v Irsku prostřednictvím pobočky. Sporná daňová rozhodnutí proto vedou ke snížení výše povinnosti společností ASI a AOE ke korporační dani podle oddílu 25 zákona TCA 97, a tím poskytují těmto společnostem selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy ⁽³⁴³⁾.

8.3. ZÁVĚR K EXISTENCI PODPORY

- (414) Na základě výše uvedeného dospívá Komise k závěru, že sporná daňová rozhodnutí vydaná irským daňovým orgánem ve prospěch společností ASI a AOE poskytují těmto společnostem selektivní zvýhodnění, které je přičitatelné Irsku a financované ze státních prostředků, což narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž a ovlivnit obchod mezi členskými státy. Sporná daňová rozhodnutí proto představují státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (415) Vzhledem k tomu, že sporná daňová rozhodnutí vedou ke snížení nákladů, které by společnosti ASI a AOE měly běžně nést v rámci svých obvyklých činností, je nutno považovat sporná daňová rozhodnutí za opatření, kterými se společností ASI a AOE poskytuje podpora na provoz.

8.4. PŘÍJEMCI SPORNÝCH OPATŘENÍ

- (416) Sporná daňová rozhodnutí poskytují státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy společnostem ASI a AOE. Společnosti ASI a AOE jsou ale součástí nadnárodní skupiny společností, tj. skupiny Apple, kterou tvoří četné společnosti, jež jsou v konečném důsledku řízeny společností Apple Inc. Pro účely uplatnění pravidel pro státní podporu lze považovat několik odlišných právnických subjektů za jedinou hospodářskou jednotku. Tato hospodářská jednotka je tak považována za předmětný podnik, který je příjemcem opatření podpory. Jak v minulosti rozhodl Soudní dvůr, „pojem podnik musí být v rámci práva hospodářské soutěže považován za pojem označující hospodářskou jednotku [...], i když z právního hlediska je tato hospodářská jednotka složena z více fyzických nebo právnických osob“ ⁽³⁴⁴⁾. Pro prokázání, že několik subjektů tvoří hospodářskou jednotku, Soudní dvůr ověřuje existenci kontrolního podílu či funkčních, hospodářských nebo organických vazeb ⁽³⁴⁵⁾. V tomto konkrétním případě jsou společnosti ASI a AOE v konečném důsledku plně vlastněny společností Apple Inc. ⁽³⁴⁶⁾ a většina členů správních rad společností ASI a AOE jsou zaměstnanci společnosti Apple Inc. ⁽³⁴⁷⁾, takže o společnosti Apple Inc., která je subjektem řídicím skupinu Apple, lze prohlásit, že společnosti ASI a AOE řídí prostřednictvím funkčních, hospodářských a organických vazeb.

⁽³⁴²⁾ Oddíl 8.2.2.

⁽³⁴³⁾ Oddíl 8.2.3.

⁽³⁴⁴⁾ Věc Hydrotherm, C-170/83, EU:C:1984:271, bod 11. Viz rovněž věc Pollmeier Malchow v. Komise, T-137/02, EU:T:2004:304, bod 50.

⁽³⁴⁵⁾ Věc Acea Electrabel Produzione SpA v. Komise, C-480/09, EU:C:2010:787, body 47 až 55; věc Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, EU:C:2006:8, bod 112.

⁽³⁴⁶⁾ Viz 47. bod odůvodnění.

⁽³⁴⁷⁾ Viz 114. bod odůvodnění.

- (417) Navíc to byla skupina Apple, kdo přijal rozhodnutí o zapsání společností ASI a AOE do obchodního rejstříku v Irsku, a skupina Apple také přijala rozhodnutí o organizační struktuře, na jehož základě budou společnosti ASI a AOE zapsány v obchodním rejstříku v Irsku a působení těchto společností v Irsku se omezí na jedinou pobočku každé společnosti. Skupina Apple měla proto jako celek prospěch ze státní podpory, kterou Irsko poskytlo společnostem ASI a AOE prostřednictvím sporných daňových opatření, protože každé příznivé daňové zacházení poskytnuté společnostem ASI a AOE irským daňovým orgánem přináší v konečném důsledku prospěch skupině Apple jako celku tím, že uvolňuje dodatečné finanční prostředky, které lze využít ve prospěch celé skupiny společností.
- (418) Lze dospět k závěru, že bez ohledu na skutečnost, že skupina Apple sestává z různých právnických osob, je tuto skupinu nutno považovat za jedinou hospodářskou jednotku, která má prospěch ze státní podpory poskytnuté Irskem prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí ⁽³⁴⁸⁾.

8.5. SLUČITELNOST SPORNÝCH OPATŘENÍ

- (419) Státní podpora je považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud spadá do jedné z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 2 Smlouvy ⁽³⁴⁹⁾ a lze ji také považovat za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud Komise prokázala, že spadá do jedné z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 3 Smlouvy ⁽³⁵⁰⁾. Nicméně přísluší členskému státu, který podporu poskytl, aby prokázal, že státní podpora, kterou poskytl, je slučitelná s vnitřním trhem na základě čl. 107 odst. 2 nebo 3 Smlouvy ⁽³⁵¹⁾.
- (420) Irsko se neodvolalo na žádnou z kategorií pro shledání slučitelnosti uvedených v těchto ustanoveních v případě státní podpory, kterou poskytlo prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí.
- (421) Jak je uvedeno v 222. a 415. bodě odůvodnění, sporná daňová rozhodnutí je navíc nutno považovat za opatření, kterými se společnostem ASI, AOE a skupině Apple jako celku poskytuje podpora na provoz. Takovou podporu zejména nelze běžně považovat za slučitelnou s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3 písm. c) Smlouvy, protože neusnadňuje rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí a protože daňové pobídky nejsou časově omezené, postupně se snižující či přiměřené k tomu, co je nezbytné pro odstranění konkrétního hospodářského znevýhodnění v dotčených oblastech.
- (422) Státní podpora, kterou Irsko poskytlo prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí, je proto neslučitelná s vnitřním trhem.

9. PROTIPRÁVNÍ POVAHA PODPORY

- (423) Podle čl. 108 odst. 3 Smlouvy mají členské státy za povinnost informovat Komisi o každém záměru poskytnout podporu (oznamovací povinnost) a nemohou provést zamýšlená opatření podpory, dokud Komise o nich

⁽³⁴⁸⁾ Viz analogicky rozsudek ve věci Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, bod 11: „Z informací poskytnutých samotnými žalujícími stranami vyplývá, že po restrukturalizaci jsou jak společnost Intermills, tak tři průmyslové podniky kontrolovány regionem Valonsko a že po převedení výrobních zařízení do třech nově vzniklých podniků má v nich společnost Intermills nadále zájmy. Je proto nutno konstatovat, že navzdory skutečnosti, že tyto tři výrobní podniky mají vlastní právní subjektivitu nezávislou na bývalé společnosti Intermills, tvoří všechny tyto podniky společně jednu skupinu, přinejmenším co se týká podpory poskytnuté belgickými orgány [...]“. Viz rovněž spojené věci Belgické království a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 102: „S ohledem na tyto skutečnosti Komise tudíž měla právem za to, že pravidla o výpočtu zdanitelných příjmů zvýhodňovala koordinační centra a skupiny, do kterých patří.“

⁽³⁴⁹⁾ Výjimky stanovené v čl. 107 odst. 2 Smlouvy se týkají: a) podpor sociální povahy poskytovaných individuálním spotřebitelům; b) podpor určených k nápravě škod způsobených přírodními pohromami nebo jinými mimořádnými událostmi a c) podpor poskytovaných hospodářství určitých oblastí Spolkové republiky Německo.

⁽³⁵⁰⁾ Výjimky stanovené v čl. 107 odst. 3 Smlouvy se týkají: a) podpor, které mají napomáhat hospodářskému rozvoji určitých oblastí; b) podpor, které mají napomoci uskutečnění některého významného projektu společného evropského zájmu anebo napravit vážnou poruchu v hospodářství některého členského státu; c) podpor, které mají usnadnit rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí; d) podpor určených na pomoc kultuře a zachování kulturního dědictví a e) podpor, které určí Rada rozhodnutím.

⁽³⁵¹⁾ Věc Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. Komise, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34.

nepřijme konečné rozhodnutí (povinnost pozastavení). Oznamovací povinnost je zopakována v článku 2 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ⁽³⁵²⁾ a povinnost pozastavení v článku 3 tohoto nařízení. V čl. 1 písm. f) tohoto rozhodnutí je nová podpora uskutečňovaná v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy definována jako protiprávní podpora.

- (424) Komise upozorňuje, že Irsko neoznámilo Komisi žádný záměr vydat sporná daňová rozhodnutí ani nedodrželo povinnost pozastavení. V souladu s čl. 1 písm. f) nařízení (EU) 2015/1589 proto sporná daňová rozhodnutí představují protiprávní podporu provedenou v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy.

10. ÚDAJNÉ PROCESNÍ NESROVNALOSTI

- (425) Jak Irsko, tak společnost Apple tvrdí, že Komise porušila jejich právo na slyšení, protože zaměření vyšetřování Komise se údajně od přijetí rozhodnutí o zahájení řízení změnilo, jak dokládá dopis ze dne 17. dubna 2015, a údajně jim nebyla poskytnuta možnost řádně dát na vědomí jejich názory na stanoviska vyjádřená Komisí v tomto dopisu. Irsko a společnost Apple proto tvrdí, že Komise má rozšířit rozhodnutí o zahájení řízení nebo přijmout nové rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení s vytyčením údajného nového zaměření vyšetřování.
- (426) Komise soudí, že procesní práva Irska a společnosti Apple byla v tomto konkrétním případě plně dodržena.
- (427) Za prvé a především Komise upozorňuje, že rozsah vyšetřování Komise ohledně státní podpory zůstal stejný mezi rozhodnutím o zahájení řízení a přijetím tohoto rozhodnutí. Obě rozhodnutí se týkají stejných opatření (daňových rozhodnutí z roku 1991 a 2007 vydaných irským daňovým orgánem), stejných příjemců (společností ASI, AOE a skupiny Apple) a stejných otázek ohledně státní podpory (zda metody přiřazování zisku schválené těmito rozhodnutími vedou k spolehlivému přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE nebo poskytují těmto společnostem selektivním zvýhodněním, že jim umožňují stanovit jejich zdanitelný zisk způsobem, který se odchyľuje od výsledku za obvyklých tržních podmínek).
- (428) V rozhodnutí o zahájení řízení vyjádřila Komise své počáteční pochybnosti o souladu metod přiřazování zisku schválených spornými daňovými rozhodnutími s pravidly pro státní podporu, zejména se zásadou obvyklých tržních podmínek, jak vyplývá z čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Cílem fáze hlubšího vyšetřování, která následuje po rozhodnutí o zahájení řízení, je upozornit Komisi na dodatečné skutkové a právní okolnosti. Tyto okolnosti mohou dále prohloubit nebo rozptýlit počáteční pochybnosti Komise vyjádřené v rozhodnutí o zahájení řízení. Na konci tohoto řízení proto může dojít v analýze Komise k posunu, což znamená, že se konečné rozhodnutí může do jisté míry lišit od rozhodnutí zahájit řízení, aniž tyto rozdíly způsobí právní vadnost konečného rozhodnutí ⁽³⁵³⁾.
- (429) Další rozvinutí analýzy Komise v tomto konkrétním případě je důsledkem rozsáhlých písemných podání předložených Irskem a společností Apple k otázkám ohledně státní podpory, které vyjádřila Komise v rozhodnutí o zahájení řízení. V reakci na žádost Irska, aby Komise vysvětlila podrobněji své posouzení státní podpory na základě těchto podkladů, a vzhledem k tvrzení Irska, že se posouzení Komise zřejmě zakládá na mylném názoru Komise ohledně použitelných vnitrostátních právních předpisů, zaslaly útvary Komise Irsku dopis ze dne 17. dubna 2015, který Irsko předalo společnosti Apple. Nicméně od přijetí rozhodnutí o zahájení řízení se předmět vyšetřování Komise ohledně státní podpory nikdy nezměnil (metody přiřazování zisku schválené spornými daňovými rozhodnutími) a nezměnily se ani její hlavní pochybnosti ohledně souladu sporných opatření s pravidly pro státní podporu (zda tyto metody vedou k zdanitelnému zisku společností ASI a AOE, který je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek).

⁽³⁵²⁾ Nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie, Úř. věst. L 248, 24.9.2015, s. 9.

⁽³⁵³⁾ Viz věc Itálie v. Komise, T-424/05, EU:T:2009:49, bod 69; a spojené věci Nizozemské království a NOS v. Komise, T-231/06 a T-237/06, EU:T:2010:525, bod 50. Viz rovněž věc Société nationale des chemins de fer français (SNCF) v. Komise, T-242/12, EU:T:2015:1003, body 345 až 367.

- (430) Od dopisu ze dne 17. dubna 2015 byla v každém případě Irsku poskytnuta více než dostatečná příležitost, aby Komisi seznámilo se svými názory na stanovisko vyjádřené v tomto dopisu, a Irsko této možnosti skutečně využilo při mnoha příležitostech jak písemnou, tak ústní formou ⁽³⁵⁴⁾. Pokud jde o společnost Apple, Komise připomíná, že jako zúčastněná strana má právo pouze předložit vyjádření v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení. Společnosti Apple byla nicméně poskytnuta možnost, které skutečně využila, předkládat Komisi svá vyjádření při mnoha příležitostech jak písemnou, tak ústní formou od okamžiku, kdy jí byl předán dopis ze dne 17. dubna 2015 ⁽³⁵⁵⁾.
- (431) Komise proto soudí, že procesní práva Irska a společnosti Apple byla v tomto konkrétním případě dodržena.

11. NAVRÁCENÍ PODPORY

11.1. POVINNOST VRÁCENÍ PODPORY

- (432) V čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 se Komisi ukládá, aby nařídila navrácení každé protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem. V tomto ustanovení se rovněž upřesňuje, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce navrátil protiprávní podporu prohlášenou za neslučitelnou s vnitřním trhem. V čl. 16 odst. 2 nařízení (EU) 2015/1589 se stanoví, že podpora, která má být navržena, zahrnuje úroky, které jsou splatné od data, kdy byla protiprávní podpora dána k dispozici příjemci, do data jejího navrácení. Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ⁽³⁵⁶⁾ podrobně vysvětluje metody pro výpočet úroků použitelných na navrácení. V čl. 16 odst. 3 nařízení (EU) 2015/1589 se stanoví, že „navrácení se provede bezodkladně a v souladu s postupy vnitrostátního práva dotyčného členského státu za předpokladu, že umožňují okamžitý a účinný výkon rozhodnutí Komise“.

11.2. NOVÁ PODPORA

- (433) Podle čl. 1 písm. c) nařízení (EU) 2015/1589 se „novou podporou“ rozumí každá podpora, což znamená režimy podpory a jednotlivá podpora, která není existující podporou, včetně změn existující podpory“.
- (434) Podle článku 17 nařízení (EU) 2015/1589 podléhají pravomoci Komise ve věci navrácení podpory promlčecí lhůtě deseti let. Promlčecí lhůta počíná dnem, kdy je protiprávní podpora udělena příjemci buď jako jednotlivá podpora, nebo v rámci režimu podpory. Jakékoli opatření přijaté Komisí nebo členským státem jednajícím na žádost Komise, týkající se protiprávní podpory, přerušuje běh promlčecí lhůty. Každým přerušením počíná lhůta běžet znovu. Promlčecí lhůta neběží po dobu, kdy je rozhodnutí Komise předmětem jednání před Soudním dvorem Evropské unie. Jakákoliv podpora, jejíž promlčecí lhůta uplynula, je považována za existující podporu.
- (435) Daňové rozhodnutí z roku 1991 bylo vydáno před více než deseti lety. V tomto konkrétním případě došlo k přerušení promlčecí lhůty stanovené v článku 17 nařízení (EU) 2015/1589 dne 12. června 2013, kdy Komise zaslala Irsku dopis se žádostí, aby Komisi poskytlo informace o své praxi daňových rozhodnutí a zejména informace o každém rozhodnutí vydaném Irskem ve prospěch společností AOI, ASI a AOE ⁽³⁵⁷⁾. Uvedené znamená, že každá podpora poskytnutá v rámci daňového rozhodnutí z roku 1991 před 12. červnem 2003 musí být považována za „existující“ ve smyslu čl. 1 písm. b) odrážka iv) nařízení (EU) 2015/1589. Naopak každá podpora poskytnutá po tomto dnu, ať již v rámci daňového rozhodnutí z roku 1991, či daňového rozhodnutí z roku 2007, představuje „novou“ podporu ve smyslu čl. 1 písm. c) nařízení (EU) 2015/1589.

⁽³⁵⁴⁾ Viz výměna připomínek mezi Irskem a Komisí uvedená v oddílech 7.1, 7.2, 7.4 a 7.5.

⁽³⁵⁵⁾ Viz výměna připomínek mezi společností Apple a Komisí uvedená v oddílech 7.1, 7.2 a 7.3.

⁽³⁵⁶⁾ Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1).

⁽³⁵⁷⁾ Viz 1. bod odůvodnění. První odpověď Irska na žádost Komise o informace, která se týkala irské praxe daňových rozhodnutí na jedné straně a na druhé straně obsahovala konkrétní otázky ohledně společností ASI a AOE, je ze dne 9. července 2013.

- (436) Irsko tvrdí, že u každé podpory poskytnuté v tomto konkrétním případě by se mohlo jednat pouze o existující podporu, protože vyplývá z neuplatnění irským daňovým orgánem zásady obvyklých tržních podmínek, která nebyla v Irsku použitelná, když Irsko přistoupilo k Unii dne 1. ledna 1973, a nebyla od té doby nikdy použitelná. Podle Irska oddíl 25 zákona TCA 97 pouze přebírá oddíl 201 zákona o dani z příjmů z roku 1967, který platil v době, kdy Irsko přistoupilo k Unii, a žádné ustanovení neodkazuje na zásadu obvyklých tržních podmínek nebo rámec OECD. Proto vzhledem ke skutečnosti, že se právní základ pro přiřazení zisku irské pobočky podstatně nezměnil od doby, kdy Irsko přistoupilo k Unii, opatření, pokud se jedná o státní podporu, představuje existující podporu ve smyslu čl. 1 písm. b) nařízení (EU/2015/1589)⁽³⁵⁸⁾.
- (437) Tento argument nelze přijmout, protože podpora poskytnutá v tomto konkrétním případě je individuální podporou poskytnutou společností ASI, AOE a skupině Apple formou sporných daňových rozhodnutí, která schvalují metody přiřazování zisku, jež poskytují společností ASI a AOE snížení základu daně pro účely irské korporální daně, a není režimem podpory, jak Irsko zřejmě nárokuje, založeným na oddílu 25 zákona TCA 97 a oddílu 201 zákona o dani z příjmů z roku 1967. Jinak řečeno, opatřením podpory, které podporu poskytuje, jsou sporná daňová rozhodnutí v podobě uplatňované společností ASI a AOE na ročním základě ke stanovení zdanitelného zisku těchto společností v Irsku pro účely korporální daně a na základě tohoto stanovení k určení jejich roční výše povinnosti ke korporální dani. Jinými slovy, podpora poskytovaná těmito rozhodnutími je poskytována každoročně, a to vždy, když společnosti ASI a AOE mají zaplatit korporální daň a při výpočtu výše dlužné daně se spoléhají na metody přiřazování zisku schválené těmito rozhodnutími. Podpora poskytnutá společností ASI, AOE a skupině Apple prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí proto představuje novou podporu poskytovanou každoročně⁽³⁵⁹⁾.

11.3. PRÁVNÍ JISTOTA A LEGITIMNÍ OČEKÁVÁNÍ

- (438) V čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 se stanoví, že Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Unie.
- (439) Jak Irsko, tak společnost Apple vznášejí argument, že Komise porušila zásadu právní jistoty tím, že zahájila formální vyšetřovací řízení a zpochybnila soulad dvou daňových rozhodnutí s pravidly pro státní podporu o 22 let později. Podle Irska musí být pravidla pro státní podporu předvídatelná a Komise není oprávněna vytvářet právo Unie rozšiřováním hranic těchto pravidel novým způsobem nebo odkazováním na mezinárodní vývoj, jako je rámec OECD⁽³⁶⁰⁾. Uplatněním zásady obvyklých tržních podmínek a rámce OECD, zejména pokynů OECD z roku 2010, Komise prosazuje zpětně externí referenční rámec, který nebyl v dané době součástí irského vnitrostátního práva⁽³⁶¹⁾. Irsko konečně tvrdí, že uplatnění dnešních zásad Komisí se zpětnou platností znamená, že Irsko má dodržovat standard, který Irsko (a společnost Apple) nemohlo předvídat v době vydání rozhodnutí⁽³⁶²⁾.
- (440) Podle judikatury je základní zásadou právní jistoty zabránit tomu, aby Komise mohla donekonečna odkládat výkon svých pravomocí⁽³⁶³⁾. Aby se ale zásada právní jistoty mohla uplatnit, je nutná dlouhotrvající nečinnost Komise od okamžiku, kdy se o podpoře dozvěděla, a existence stavu nejistoty. Dlouhá doba jako taková nestačí

⁽³⁵⁸⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 141 a násl.

⁽³⁵⁹⁾ Spojené věci Belgické království a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416. Stejnou argumentaci použil Tribunál ve spojených věcech Francie a France Télécom v. Komise, T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474, kdy společnost France Télécom využívala osvobození od daně a Komise dospěla k závěru, že je podpora poskytována každoročně, tj. rozdíl mezi dlužnou daní a daní s osvobozením byl vypočítán na ročním základě a závisel mimo jiné na úrovni sazeb daně odhlasované každý rok orgány místní samosprávy, a Tribunál tento závěr potvrdil.

⁽³⁶⁰⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 90.

⁽³⁶¹⁾ Přípomínky Irska k připomínkám třetích stran, body 22 až 41.

⁽³⁶²⁾ Vyjádření společnosti Apple k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 300.

⁽³⁶³⁾ Spojené věci Falck a Acciaierie di Bolzano v. Komise, C-74/00 P a C-75/00 P, EU:C:2002:524, bod 140.

k domáhání se nároku na právní jistotu a lhůtu lze Komisi přisoudit pouze od okamžiku, kdy se dozvěděla o existenci podpory. Vzhledem k tomu, že v tomto konkrétním případě Irsko sporná daňová rozhodnutí Komisi nikdy neoznámilo a rozhodnutí nebyla ani jinak veřejně dostupná, mohla se Komise o existenci těchto rozhodnutí dozvědět, až když byla veřejně odhalena, k čemuž došlo poprvé během slyšení před Senátem USA. Tato slyšení se konala dne 21. května 2013 a Komise následně zaslala Irsku dne 12. června 2013 žádost o informace. Komisi proto nelze obviňovat z porušení zásady právní jistoty z důvodu dlouhotrvající nečinnosti, protože od okamžiku, kdy se Komise o rozhodnutích mohla dozvědět (21. května 2013), začala jednat dříve než za měsíc (12. června 2013).

- (441) Pokud jde o tvrzení Irska, že k porušení zásady právní jistoty došlo, protože Komise jednala proti své rozhodovací praxi, podle níž je jediným platným referenčním bodem vnitrostátní daňová soustava, Komise připomíná, že referenčním systémem, vůči němuž posuzuje v tomto konkrétním případě existenci selektivního zvýhodnění, jsou obvyklá pravidla zdanění zisku společností v Irsku. Dále připomíná, že členské státy se sice těší fiskální autonomii v oblasti přímých daní, ale každé daňové opatření, které členský stát přijme, musí být v souladu s pravidly Unie pro státní podporu, která jsou pro členské státy závazná a mají přednost před jejich vnitrostátními právními předpisy ⁽³⁶⁴⁾. V tomto ohledu Komise připomíná, že čl. 107 odst. 1 Smlouvy ve výkladu Soudního dvora ⁽³⁶⁵⁾ zakazuje daňové opatření, které integrované společnosti umožňuje stanovit její zdanitelný zisk způsobem, který neodpovídá zisku, jehož by se dosáhlo za podmínek volné hospodářské soutěže, tj. na základě cen dohodnutých nezávislými podniky vyjednávajícími za srovnatelných okolností za obvyklých tržních podmínek. Přijetím tohoto rozhodnutí Komise uplatňuje čl. 107 odst. 1 Smlouvy na sporná daňová rozhodnutí, u nichž Komise zjistila, že vedou k výsledku, který se odchyluje od obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku tím, že společnostem ASI a AOE umožňuje stanovit jejich zdanitelný zisk způsobem, který neodráží zisk za obvyklých tržních podmínek. Pokud jde o tvrzení Irska, že Komise prosazuje mezinárodní standardy a uplatňuje pokyny z roku 2010 na rozhodnutí vydaná před tímto rokem, Komise připomíná, že její závěr v tomto rozhodnutí je založen na porušení čl. 107 odst. 1 Smlouvy, který je součástí právního řádu Irska od roku 1973, a není založen na rámci OECD. Pokud se Komise v tomto rozhodnutí odvolává na rámec OECD, činí tak proto, že tento rámec poskytuje cenné rady ohledně toho, zda určitá metoda stanovení zdanitelného zisku vede ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, protože tento rámec je výsledkem diskusí mezi odborníky vedených v rámci OECD a přináší upřesnění ohledně technik, jak čelit společným výzvám v oblasti mezinárodního zdanění.

- (442) V odpovědi na společné podání podepsané několika obchodními sdruženími Irsko vznáší zásadu legitimního očekávání, která v tomto konkrétním případě zabraňuje navrácení. Ve svém vyjádření rovněž odkazuje na rozhodnutí ve věci *France Télécom* ⁽³⁶⁶⁾, když tvrdí, že výši podpory poskytnuté spornými daňovými rozhodnutími bude v tomto konkrétním případě obtížné určit ⁽³⁶⁷⁾. Členský stát, jehož orgány poskytly podporu v rozporu s pravidly postupu stanovenými v čl. 108 odst. 3 Smlouvy, se ale nemůže dovolávat legitimního očekávání příjemce, aby odůvodnil nedodržení povinnosti přijmout nezbytná opatření k provedení rozhodnutí Komise, kterým se mu nařizuje získat podporu zpět. Připustit takovou možnost by znamenalo zbavit články 107 a 108 Smlouvy jakéhokoliv účinku, protože vnitrostátní orgány by tak mohly vycházet z vlastního protiprávního

⁽³⁶⁴⁾ Viz spojené věci *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81; spojené věci *Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království*, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732; věc *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 25 a usnesení ve věci *Saiflo*, C-529/10, EU:C:2012:188, bod 18; viz rovněž věc *Belgie v. Komise*, T-538/11, EU:T:2015:188, bod 66.

⁽³⁶⁵⁾ Viz spojené věci *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, body 95 až 97.

⁽³⁶⁶⁾ Rozhodnutí Komise 2006/621/ES ze dne 2. srpna 2004 o státní podpoře, kterou Francie poskytla společnosti *France Télécom* (Úř. věst. L 257, 20.9.2006, s. 11).

⁽³⁶⁷⁾ Vyjádření Irska k rozhodnutí o zahájení řízení, body 155 a 156.

jednání, aby zbavily účinnosti rozhodnutí, která Komise přijala podle zmíněných článků Smlouvy ⁽³⁶⁸⁾. Nepřísluší proto dotčenému členskému státu ale příjemci, aby se dovolával mimořádných okolností, na nichž založil své legitimní očekávání, a postavil se tak navrácení protiprávní podpory ⁽³⁶⁹⁾. Vzhledem k tomu, že společnost Apple nezmínila tuto zásadu v žádném ze svých vyjádření předložených Komisi, je spoléhání Irska na legitimní očekávání jen z tohoto důvodu neopodstatněné. V každém případě, je-li podpora uskutečněna bez předběžného oznámení Komisi, nemůže mít příjemce podpory při neexistenci zvláštních okolností legitimní očekávání, že je podpora v souladu s předpisy ⁽³⁷⁰⁾.

- (443) Pokud jde o tvrzení uvedené ve společném podání ohledně údajné novosti přístupu v tomto konkrétním případě, která vede k porušení zásady legitimního očekávání, což brání navrácení ⁽³⁷¹⁾, Komise připomíná, že zásady ochrany legitimního očekávání má právo se dovolávat pouze jednotlivec, pokud u něj orgán Unie tím, že mu poskytl konkrétní ujištění, vyvolal podložené očekávání ⁽³⁷²⁾. Irsko ani společné podání neprokazují, že by Komise poskytla konkrétní ujištění, že jsou sporná daňová rozhodnutí v souladu s pravidly pro státní podporu, nebo že čl. 107 odst. 1 Smlouvy není použitelný na daňová rozhodnutí či podobné daňové opatření, které schvaluje metodu, jež umožňuje integrované společnosti stanovit její zdanitelný zisk. Právě naopak, Komise ve svém sdělení z roku 1998 o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti ⁽³⁷³⁾ identifikovala daňová rozhodnutí jako opatření, která mohou vést ke státní podpoře, a od té doby uplatnila v řadě rozhodnutí pravidla pro státní podporu na daňová opatření, která umožňují integrovaným společnostem stanovit jejich zdanitelný zisk ⁽³⁷⁴⁾. Irsko proto nemá žádný základ pro odvolávání se na zásadu legitimního očekávání, aby zabránilo navrácení.
- (444) Pokud jde o údajnou obtíž s určením výše podpory, tento konkrétní případ se zabývá poměrně jasnou situací, kdy daňové opatření poskytuje svému příjemci snížení jeho základu daně, a tím výše jeho povinnosti ke korporální dani. Komise není schopna zjistit žádnou obtíž při určení částky, která má být za takové situace vrácena, a nevidí žádnou podobnost s opatřením podpory zjištěným v rozhodnutí ve věci France Télécom, které se týkalo situace, kdy podpora byla poskytnuta na základě veřejného prohlášení ministra vlády, jež mělo za následek posílení důvěryhodnosti této společnosti na trhu.

11.4. ZPŮSOB NAVRÁCENÍ

- (445) V případě podpory, kterou Komise shledá neslučitelnou s vnitřním trhem, je cílem povinnosti zrušit podporu uložené členskému státu obnovit dřívější stav hospodářské soutěže na trhu. V této souvislosti Soudní dvůr potvrdil, že se tohoto cíle dosáhne, jakmile příjemce vrátí prostředky, jež mu byly poskytnuty ve formě protiprávní podpory, čímž ztrácí výhodu, kterou měl na trhu ve vztahu ke svým soutěžitelům, a jakmile se obnoví stav, který předcházal poskytnutí podpory.

⁽³⁶⁸⁾ Viz věc Komise v. Německo, C-5/89, EU:C:1990:320, bod 17 a věc Itálie v. Komise, C-310/99, EU:C:2002:143, bod 104.

⁽³⁶⁹⁾ Viz věc Ladbroke Racing v. Komise, T-67/94, EU:T:1998:7, bod 183; viz rovněž spojené věci P&O European Ferries (Vizcaya) SA a Diputación de Vizcaya v. Komise, T-116/01 a T-118/01, EU:T:2003:217, bod 203.

⁽³⁷⁰⁾ Spojené věci Demesa a Territorio Histórico de Álava v. Komise, C-183/02 P a C-187/02 P, EU:C:2004:701, bod 45.

⁽³⁷¹⁾ Společné podání, bod 16.

⁽³⁷²⁾ Viz věc Van den Bergh en Jurgens a Van Dijk Food Products (Lopik) v. Komise, 265/85, EU:C:1987:121, bod 44 a věc Kahla Thüringen Porzellan v. Komise, C-537/08 P, EU:C:2010:769, bod 63.

⁽³⁷³⁾ Úř. věst. C 147, 20.6.2002, s. 2.

⁽³⁷⁴⁾ Viz např. rozhodnutí Komise 2003/81/ES ze dne 22. srpna 2002 ve věci C 48/2001 (ex NN 43/2000) o režimu státní podpory, který Španělské království uplatňuje ve vztahu ke „koordináčním centrům v Biskajsku“ (Úř. věst. L 31, 6.2.2003, s. 26); rozhodnutí Komise 2003/512/ES ze dne 5. září 2002 o režimu podpory provedeném Německem ve prospěch kontrolních a koordinačních center (Úř. věst. L 177, 16.7.2003, s. 17); rozhodnutí Komise 2003/501/ES ze dne 16. října 2002 o režimu státní podpory C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Koordináční centra – provedeném Lucemburskem (Úř. věst. L 170, 9.7.2003, s. 20, bod 53); a rozhodnutí Komise 2003/755/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpor zavedeném Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. L 282, 30.10.2003, s. 25).

- (446) Žádné ustanovení práva Unie nevyžaduje, aby Komise při příkazu k navrácení podpory, již prohlásila za neslučitelnou s vnitřním trhem, stanovila přesnou částku podpory, která se má vrátit ⁽³⁷⁵⁾. Naopak postačuje, aby rozhodnutí Komise obsahovalo údaje umožňující jeho příjemci, aby sám bez nadměrných obtíží určil tuto částku ⁽³⁷⁶⁾. Požadavky práva Unie se omezují pouze na to, aby navrácení protiprávně poskytnuté podpory vedlo k obnovení předchozí situace, a na to, aby toto navrácení bylo uskutečněno v souladu s pravidly vnitrostátního práva ⁽³⁷⁷⁾. Komise se tak může omezit na konstatování povinnosti vrátit dotčenou podporu a ponechat na vnitrostátních orgánech, aby vypočetly přesnou výši podpory, která má být navržena ⁽³⁷⁸⁾.
- (447) V případě protiprávní státní podpory ve formě daňových opatření se částka, která má být vrácena, vypočítá na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a daní, která by měla být zaplacená při použití obvykle používaného pravidla. Podle závěru oddílu 8.2.2.2 a zejména 319. bodu odůvodnění by správné přiřazení aktiv, funkcí a rizik irským daňovým orgánem v době vydání sporných daňových rozhodnutí bylo rozhodující pro rozdělení zisku v rámci společností ASI a AOE, takže všechny zisky z prodejních činností obou společností by se musely po celou dobu platnosti sporných daňových rozhodnutí přiřazovat irským pobočkám společností ASI a AOE. Vzhledem k desetileté promlčecí lhůtě stanovené v článku 17 nařízení (EU) 2015/1589 se navrácení týká podpory poskytnuté počínaje 12. červnem 2003, a protože podle společnosti Apple je rok 2014 posledním rokem, v němž společnosti ASI a AOE uplatnily rozhodnutí z roku 2007 pro výpočet svého zdanitelného zisku v Irsku, toto navrácení se týká podpory až do 27. září 2014, tj. dne uzavření účetního období společností ASI a AOE za rok 2014. Pro účely výpočtu výše povinnosti společností ASI a AOE ke korporační dani podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku a jako výchozí bod se tak přiřadí všechny zisky z podnikatelských činností společností ASI a AOE za období od 12. června 2003 do 27. září 2014 jejich příslušným irským pobočkám. Navíc se irským pobočkám společností ASI a AOE přiřadí příjmy z úroků plynoucích z majetku irských poboček, jak ho společnost Apple a Irsko vymezily v povinné účetní závěrce ⁽³⁷⁹⁾.
- (448) Při dostatečném prokázání může společnost Apple uplatnit nárok na tyto odpočty ze zisku, který se přiřadí irským pobočkám společností ASI a AOE:
- i) úroky a příjmy z investic přičitatelné ústředím společností ASI a AOE, které pramení z pasivní správy hotovosti, již správní rady společností ASI a AOE svěřily, jak vyplývá ze zápisu z jejich zasedání, společnosti Braeburn ⁽³⁸⁰⁾; uvedené nezahrnuje příjmy z úroků plynoucích z majetku irských poboček, jak ho společnost Apple a Irsko vymezily v povinné účetní závěrce ⁽³⁸¹⁾;
 - ii) kapitálové úlevy podle rozhodnutí z roku 1991 v rozsahu, v jakém omezení čerpání kapitálových úlev znamená pro společnost Apple nevýhodu ⁽³⁸²⁾; a
 - iii) zisky singapurské pobočky společnosti AOE, která podléhala zdanění v Singapuru ⁽³⁸³⁾.
- (449) Obchodní zisky, které budou podléhat zdanění v Irsku, lze rovněž upravit na základě oprav v povinných účetních závěrkách nebo daňových přiznáních společností ASI a AOE provedených následkem odpovídajících plateb a oprav v účetních závěrkách jiných společností skupiny Apple, a to v souladu s obvyklými pravidly, která platí v Irsku pro zpětné opravy finančních účtů nebo daňových přiznání, a za podmínky, že společnost Apple bude schopna dostatečně prokázat každý skutečný závazek vůči společnosti Apple Inc. nebo jiným společnostem skupiny Apple v jiných jurisdikcích za poskytnuté činnosti či služby, jako je výzkum a vývoj a marketingové činnosti.

⁽³⁷⁵⁾ Ačkoli v souvislosti s „nemožností vrátit“, a nikoli v souvislosti s „potíží s určením výše podpory“.

⁽³⁷⁶⁾ Viz věc Komise v. Francie, C-441/06, EU:C:2007:616, bod 29, jakož i citovaná judikatura.

⁽³⁷⁷⁾ Spojené věci Francie a France Télécom v. Komise, T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474, bod 297.

⁽³⁷⁸⁾ Spojené věci Francie a France Télécom v. Komise, T-427/04 a T-17/05, EU:T:2009:474, bod 299.

⁽³⁷⁹⁾ Viz 100. bod odůvodnění.

⁽³⁸⁰⁾ Viz 108. a 291. bod odůvodnění.

⁽³⁸¹⁾ Viz 100. bod odůvodnění.

⁽³⁸²⁾ Viz 349. bod odůvodnění.

⁽³⁸³⁾ Viz poznámka pod čarou č. 75.

- (450) Taková oprava by mohla vyplývat ze zpětné úpravy dohody o rozdělení nákladů nebo dohody o marketingových službách. Irský daňový orgán v souvislosti se spornými daňovými rozhodnutími podmínky těchto dohod nezkontroloval, a pokud finanční příspěvky společností ASI a AOE na výzkum a vývoj a marketingové náklady podle těchto dohod nebyly v souladu s úrovní příspěvku, na které by se dohodly nezávislé společnosti vyjednávající za obvyklých tržních podmínek, např. protože zaměstnanci společnosti Apple Inc. vykonávali pro společnosti ASI a AOE činnosti nad rámec odměňovaných příspěvků pokrytých dohodou o rozdělení nákladů a dohodou o marketingových službách, existence takových činností by v případě řádného zdokumentování mohla oprávnit zpětnou úpravu dohody o rozdělení nákladů a/nebo dohody o marketingových službách a vést k vyšším *ex post* platbám společností ASI a AOE společnosti Apple Inc. za podmínky, že jsou tyto platby v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- (451) Taková oprava by rovněž mohla vyplývat ze zpětné změny jurisdikce, ve které jsou prodeje společnosti ASI v regionu EMEIA vykazovány, když společnost Apple usoudí, že tyto vykázané prodeje neodpovídaly skutečnému riziku spojenému s distribucí produktů Apple a že takováto rizika byla skutečně nesena v jurisdikcích, v nichž docházelo k podstatnější hospodářské činnosti než v Irsku. Uvedené může nastat např. v případě, že určité zisky společnosti ASI byly předmětem zdanění italskou daní z příjmů společností⁽³⁸⁴⁾, za podmínky, že výměr italské daňové správy je vykázan společností ASI v příslušných částkách v upravené účetní závěrce společnosti a že snížení zisků podléhajících zdanění v Irsku nepřesáhne snížení úměrné odpovídajícím vyšším ziskům podléhajících zdanění v Itálii.

11.5. ZÁVĚR

- (452) Komise dospívá k závěru, že vydáním sporných daňových rozhodnutí, která umožňovala společností ASI a AOE stanovit jejich vyšší roční povinnosti ke korporační dani v Irsku během doby platnosti těchto rozhodnutí, Irsko poskytlo protiprávně státní podporu společností ASI, AOE a skupině Apple porušením čl. 108 odst. 3 Smlouvy a že ji Irsko musí podle článku 16 nařízení (EU) 2015/1589 získat od společností ASI a AOE zpět,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

1. Daňová rozhodnutí vydaná Irskem dne 29. ledna 1991 a 23. května 2007 ve prospěch společnosti Apple Sales International, která umožňují této společnosti stanovit vyšší její povinnosti k dani v Irsku na ročním základě, představují podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Irsko provedlo tuto podporu protiprávně porušením čl. 108 odst. 3 Smlouvy a tato podpora je neslučitelná s vnitřním trhem.
2. Daňová rozhodnutí vydaná Irskem dne 29. ledna 1991 a 23. května 2007 ve prospěch společnosti Apple Operations Europe, která umožňují této společnosti stanovit vyšší její povinnosti k dani v Irsku na ročním základě, představují podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Irsko provedlo tuto podporu protiprávně porušením čl. 108 odst. 3 Smlouvy a tato podpora je neslučitelná s vnitřním trhem.

Článek 2

1. Irsko je povinno získat podporu uvedenou v čl. 1 odst. 1 zpět od společnosti Apple Sales International.
2. Irsko je povinno získat podporu uvedenou v čl. 1 odst. 2 zpět od společnosti Apple Operations Europe.
3. Částky, které mají být navraceny, jsou úročeny ode dne, kdy byly příjemcům dány k dispozici, do dne jejich skutečného navrácení.

⁽³⁸⁴⁾ Viz poznámka pod čarou č. 74.

4. Úrok bude vypočten jako složený úrok podle kapitoly V nařízení (ES) č. 794/2004.

Článek 3

1. Navrácení podpory uvedené v článku 1 se provede s okamžitým účinkem.
2. Irsko zajistí, aby toto rozhodnutí bylo provedeno do čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 4

1. Do dvou měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí sdělí Irsko Komisi informace ohledně metody zvolené pro výpočet přesné částky podpory.
2. Irsko bude Komisi informovat o vývoji vnitrostátních opatření přijatých s cílem vykonat toto rozhodnutí až do úplného navrácení podpory uvedené v článku 1. Na žádost Komise jí neprodleně poskytne informace o opatřeních, která byla již přijata a která jsou plánována k provedení tohoto rozhodnutí.

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Irsku.

V Bruselu dne 30. srpna 2016.

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
členka Komise
