

## II.

(Nezakonodavni akti)

## ODLUKE

## ODLUKA KOMISIJE (EU) 2017/1283

od 30. kolovoza 2016.

o državnoj potpori SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) koju je provela Irska za društvo Apple

(priopćeno pod brojem dokumenta C(2016) 5605)

(Vjerodostojan je samo tekst na engleskom jeziku)

(Tekst značajan za EGP)

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, a posebno njegov članak 108. stavak 2. prvi podstavak,

uzimajući u obzir Sporazum o Europskom gospodarskom području, a posebno njegov članak 62. stavak 1. točku (a),

nakon što je pozvala zainteresirane strane da dostave svoje primjedbe u skladu s prethodno navedenim odredbama <sup>(1)</sup> i uzimajući u obzir njihove primjedbe,

budući da:

## 1. POSTUPAK

- (1) Komisija je dopisom od 12. lipnja 2013. zatražila od Irske da dostavi informacije o svojoj praksi poreznih rješenja <sup>(2)</sup>. Konkretno, Komisija je zatražila informacije o rješenjima koja je Irska donijela u korist društava Apple Operations International (dalje u tekstu: „AOI”), Apple Sales International (dalje u tekstu: „ASI”) i Apple Operations Europe (dalje u tekstu: „AOE”) u okviru grupe Apple. Komisija je zatražila i ogledni popis (s najmanje pet primjera) društava rezidentnih u Irskoj ili stalnih poslovnih jedinica stranih društava koji su ostvarili korist od poreznih rješenja za slične djelatnosti koje obavljaju u Irskoj.
- (2) Irska je dopisom od 9. srpnja 2013. Komisiji dostavila zatražene informacije. Irska je u svojem dopisu navela da je irska porezna uprava (eng. *Irish Revenue*) u devet predmeta izdala rješenja nerezidentnim društvima u pogledu raspodjele dobiti na njihovu irsku podružnicu. Ti su predmeti uključivali sljedećih devet društava: društvo [A] (\*), društvo [B], društvo [C1], društvo [D], društvo [E], društvo [F], društvo [G1], društvo [G2] i društvo [G3].
- (3) Dopisom od 26. kolovoza 2013. Komisija je zatražila rješenja koja je irska porezna uprava izdala za tih devet društava. Zatražila je i sva rješenja koja je irska porezna uprava izdala 2010., 2011. i 2012. Irska je 25. rujna 2013. dostavila rješenja izdana za tih devet društava, kao i rješenja izdana 2010., 2011. i 2012., od kojih su potonja sadržavala mali broj prethodnih sporazuma o određivanju cijena (engl. *advanced pricing agreement*), uključujući dvostrane prethodne sporazume o određivanju cijena.

<sup>(1)</sup> SL C 369, 17.10.2014., str. 22.

<sup>(2)</sup> Irska u svojim podnescima umjesto izraza „porezno rješenje” (engl. *tax ruling*) upotrebljava izraz „prethodno mišljenje” (engl. *advance opinion*). Komisija će, za potrebe ove odluke i kako bi osigurala dosljednost s odlukom o pokretanju postupka, upotrebljavati izraz „porezna rješenja”. Ti se izrazi značenjski ne razlikuju.

(\*) Dijelovi ovog teksta redigirani su kako se ne bi otkrile povjerljive informacije; ti se dijelovi nalaze u uglatim zagradama.

- (4) Komisija je dopisom od 21. listopada 2013. od Irske zatražila da dostavi rješenja koja je irska porezna uprava izdala 1991. i 2007. u korist ASI-ja i AOE-a te sve bitne elemente koji su poslužili kao temelj irskoj poreznoj upravi u donošenju tih rješenja, posebno osnovna izvješća poreznog savjetnika tih društava. Komisija je zatražila i informacije o svim društvima grupe Apple koja su porezno rezidentna u Irskoj, uključujući sva rješenja na snazi i porezne prijave tih društava grupe Apple u Irskoj za 2010., 2011. i 2012. godinu. Irska tijela dostavila su zatražene informacije 21. studenoga 2013., uključujući rješenja iz 1991. i 2007. izdana u korist ASI-ja i AOE-a te porezne prijave devet društava navedenih u uvodnoj izjavi (2).
- (5) Dopisom od 24. siječnja 2014. Komisija je zatražila obrazloženje rješenja koja je Irska dostavila 25. rujna 2013. Komisija je od Irske zatražila i da dostavi sva rješenja o raspodjeli dobiti izdana od 2004. te sva rješenja izdana prije tog datuma koja su još uvijek na snazi, kao i sve bitne elemente na kojima se temelje ta rješenja.
- (6) Irska je 6. ožujka 2014. dostavila dodatna rješenja o raspodjeli dobiti za društva čije je zahtjeve obrađivao odjel za velike predmete (engl. *Large Cases Division*) irske porezne uprave. Irska je dostavila rješenja, primjerak korespondencije koji je Irska zaprimila od društva ili njegova poreznog savjetnika i u kojem se utvrđuje temelj zahtjeva za rješenje te primjerak odgovora irske porezne uprave. Te su informacije dostavljene za deset društava: društvo [H], društvo [I], društvo [C2], društvo [J], društvo [K], društvo [D], društvo [L], društvo [M], društvo [N] i društvo [O] <sup>(3)</sup>. Irska je nadalje navela da su informacije o društvu [K] bile uključene u prethodni odgovor.
- (7) Komisija je dopisom od 7. ožujka 2014. obavijestila Irsku da istražuje čine li porezna rješenja koja je irska porezna uprava izdala 1991. i 2007. u korist ASI-ja i AOE-a novu potporu i pozvala irska nadležna tijela da dostave primjedbe o spojivosti te potpore. Uz napomenu da je Komisija dopisom od 21. listopada 2013. već zatražila sve bitne elemente na kojima se temelje ta rješenja Komisija je pozvala Irsku da dostavi sve dodatne informacije o poreznim aranžmanima prihvaćenima tim rješenjima, kao i porezne prijave društava grupe Apple u Irskoj. Irska je 25. ožujka 2014. dostavila porezne prijave ASI-ja i AOE-a za godine 2004. do 2010.
- (8) Dopisima od 1. i 28. svibnja 2014. irska tijela izrazila su zabrinutost u vezi s otkrivanjem povjerljivih informacija o poreznim obveznicima do kojeg je moglo doći tijekom rasprava između Komisije i Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (dalje u tekstu: „OECD”). Dopisom od 6. lipnja 2014. Komisija je na tu zabrinutost odgovorila objašnjenjem da su rasprave između Komisije i OECD-a bile općenite prirode i da OECD-u nisu otkrivene nikakve povjerljive informacije o poreznim obveznicima.
- (9) Komisija je 11. lipnja 2014. u skladu s člankom 108. stavkom 2. Ugovora donijela odluku o pokretanju službenog istražnog postupka u pogledu poreznih rješenja iz 1991. i 2007. koja je irska porezna uprava izdala u korist ASI-ja i AOE-a na temelju toga da bi ta rješenja mogla činiti državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora (dalje u tekstu: „odluka o pokretanju postupka”).
- (10) Dopisom od 5. rujna 2014. Irska je dostavila primjedbe na odluku o pokretanju postupka.
- (11) Odluka o pokretanju postupka objavljena je u Službenom listu <sup>(4)</sup> 17. listopada 2014., a u njoj su zainteresirane strane pozvane da dostave svoje primjedbe na istražni postupak Komisije. Komisija je 17. studenoga 2014. zaprimila primjedbe društva Apple. Uz te je primjedbe priloženo *ad hoc* izvješće o raspodjeli dobiti koje je sastavio njegov porezni savjetnik [porezni savjetnik društva Apple] (dalje u tekstu: „*ad hoc* izvješće [poreznog savjetnika društva Apple]”). Primjedbe su dostavili i Ibec <sup>(5)</sup> i Oxfam, a nekoliko trgovinskih organizacija dostavilo je zajednički dopis <sup>(6)</sup>.
- (12) Službe Komisije i predstavnici društva Apple održali su 9. siječnja 2015. sastanak tijekom kojeg je Apple objasnio Komisiji svoju novu korporativnu strukturu u Irskoj. U nastavku na sastanak od 9. siječnja 2015. Apple je porukom e-pošte od 19. siječnja 2015. Komisiji dostavio sažetak ključnih elemenata restrukturiranja društva Apple [...] u Irskoj.

<sup>(3)</sup> Budući da su neka od dostavljenih rješenja upućena društvima iste grupe, devet društava navedenih u uvodnoj izjavi (2) i deset društava navedenih u uvodnoj izjavi (6) dio su 14 različitih multinacionalnih grupa.

<sup>(4)</sup> SL C 369, 17.10.2014., str. 22.

<sup>(5)</sup> Udruženje poduzeća i poslodavaca za organizacije sa sjedištem u Irskoj

<sup>(6)</sup> Ta trgovinska udruženja i potpisnici zajedničkog dopisa jesu: Vijeće za industriju informacijske tehnologije (eng. *Information Technology Industry Council – ITI*), Nacionalno vijeće za vanjsku trgovinu (eng. *National Foreign Trade Council – NFTC*), Udruženje industrije poluvodiča (eng. *Semiconductor Industry Association – SIA*), Grupa poreznih upravitelja Silicijske doline (eng. *Silicon Valley Tax Directors Group – SVTDG*), Softverska koalicija (eng. *Software Coalition*), Vijeće financijskih i poreznih stručnjaka u softverskoj industriji (eng. *Software Finance and Tax Executives Council – SoFTEC*), Tech America, TechNet.

- (13) Irska je 30. siječnja 2015. i 11. ožujka 2015. dostavila svoja očitovanja na primjedbe trećih strana koje je Komisija zaprimila kao odgovor na odluku o pokretanju postupka.
- (14) Dopisom od 4. veljače 2015. Komisija je zatražila stajalište Irske o novoj korporativnoj strukturi društva Apple u Irskoj, kao i svu pisanu korespondenciju između irske porezne uprave i društva Apple o toj novoj korporativnoj strukturi. Irska je na taj zahtjev odgovorila dopisom od 25. veljače 2015. te je dostavila zatraženu pisanu korespondenciju i bilješke s telefonske konferencije od 11. prosinca 2014. između irske porezne uprave i društva Apple. Osim toga, Irska je od Komisije zatražila da dodatno pojaśni neke aspekte svojeg istražnog postupka u pogledu poreznih rješenja iz 1991. i 2007. za koje se, prema mišljenju Irske, činilo da se temelje na zabludi Komisije u pogledu primjenjivog nacionalnog prava.
- (15) Komisija je dopisom od 5. ožujka 2015. od Irske zatražila informacije u pogledu kamatnih prihoda prijavljenih u financijskim izvještajima ASI-ja i AOE-a i o raspodjeli tih prihoda unutar ASI-ja i AOE-a. Osim toga, Komisija je zatražila informacije o upravljanju licencijama intelektualnog vlasništva koje ASI i AOE posjeduju radi nabave, proizvodnje, prodaje i distribucije proizvoda društva Apple izvan Sjeverne i Južne Amerike (dalje u tekstu: „licencije intelektualnog vlasništva društva Apple”) i o tome jesu li zaposlenici grupe Apple bili uključeni u to upravljanje. Irska je odgovorila dopisom od 15. travnja 2015. i dostavila sve zatražene informacije, uključujući prilog koji je dostavio Apple. U drugom dopisu poslanom istog dana Irska je pristala na sastanak s Komisijom.
- (16) Komisija je 17. travnja 2015. poslala dopis Irskoj kao odgovor na njezin zahtjev od 25. veljače 2015. da Komisija pojaśni određene aspekte svojeg istražnog postupka u pogledu rješenja iz 1991. i 2007. (dalje u tekstu: „dopis od 17. travnja 2015.”). Komisija je od Irske zatražila da primjerak tog dopisa prosljedi društvu Apple.
- (17) Službe Komisije i društvo Apple održali su sastanak 22. travnja 2015. Irska je prisustvovala tom sastanku, koji je bio usmjeren na raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a.
- (18) Porukom e-pošte od 23. travnja 2015. Komisija je pozvala društvo Apple da dostavi primjedbe na dopis od 17. travnja 2015. Osim toga, Komisija je od društva Apple zatražila da dostavi zapisnike sa sjednica upravnog odbora ASI-ja za isto razdoblje za koje su prethodno dostavljeni zapisnici sa sjednica upravnog odbora AOE-a.
- (19) Irska i društvo Apple odgovorili su na dopis od 17. travnja 2015. dopisima od 4. svibnja 2015. Dopis društva Apple 7. svibnja 2015. prosljeđen je Irskoj kako bi dostavila primjedbe.
- (20) Službe Komisije i Irska održale su sastanak 7. svibnja 2015.
- (21) Irska je 20. svibnja 2015. dostavila primjedbe na očitovanja društva Apple o dopisu od 17. travnja 2015.
- (22) Apple je 27. svibnja 2015. dostavio sve zapisnike i odluke upravnih odbora ASI-ja i AOE-a za zatraženo razdoblje kao odgovor na Komisijinu poruku e-pošte od 23. travnja 2015.
- (23) Komisija je porukom e-pošte od 9. srpnja 2015. Irskoj poslala nacrt zapisnika sa sastanka od 7. svibnja 2015. i pozvala Irsku da se složi s tim zapisnikom ili predloži njegove izmjene.
- (24) Irska je 17. srpnja 2015. odgovorila na Komisijinu poruku e-pošte od 9. srpnja 2015. i konkretno navela da ne smatra da je nacrt zapisnika točan ili sveobuhvatan zapis sastanka od 7. svibnja 2015. Irska je dostavila svoja očitovanja u pogledu sastanka i ponovila argumente koje je navela u dopisu od 4. svibnja 2015. Osim toga, Irska je priložila mišljenje koje je sastavio sudac Hon. John D. Cooke (dalje u tekstu: „Cookeovo mišljenje”). Komisija je dopisom od 28. srpnja 2015. odgovorila na dopis Irske od 17. srpnja 2015.
- (25) Irska je dopisom od 14. kolovoza 2015. dostavila svoje primjedbe na zapisnik sa sastanka održanog 7. svibnja 2015.

- (26) Dopisom od 7. rujna 2015. društvo Apple dostavilo je svoje primjedbe na zapisnik sa sastanka održanog 7. svibnja 2015. Društvo Apple dostavilo je i mišljenje koje je sastavio profesor [savjetnik društva Apple] (dalje u tekstu: „mišljenje [savjetnika društva Apple]”).
- (27) Dopisom od 11. studenoga 2015. Komisija je od Irske zatražila da dodatno pojaśni djelatnosti ASI-ja, AOE-a i društva Apple Distribution International (dalje u tekstu: „ADI”) kako bi bolje shvatila funkcije koje obavljaju i rizike koje snose sjedišta ASI-ja i AOE-a te njihove irske podružnice.
- (28) Nakon razmjene nekoliko dopisa između Irske i Komisije od 25. studenoga 2015., 27. studenoga 2015. i 2. prosinca 2015. o opsegu zahtjeva za dostavu informacija i roku za odgovor Irska je dostavila dio zatraženih informacija dopisom od 8. prosinca 2015. U tom je dopisu Irska navela i da će informacije koje nedostaju dostaviti naknadno te da društvo Apple prikuplja zatražene informacije. U tom je dopisu izrazila i zabrinutost u pogledu načina na koji se odvijao istražni postupak.
- (29) Glavni izvršni direktor društva Apple Inc. (dalje u tekstu: „direktor društva Apple”), T. Cook, i povjerenica za tržišno natjecanje, M. Vestager, održali su 21. siječnja 2016. sastanak, kojem je prisustvovala i Irska. Dopisom od 25. siječnja 2016. glavni izvršni direktor društva Apple dostavio je dodatna pojašnjenja u pogledu točaka koje je Apple naveo na sastanku od 21. siječnja 2016. Povjerenica za tržišno natjecanje na taj je dopis odgovorila dopisom od 29. veljače 2016.
- (30) Dopisom od 29. siječnja 2016. Irska je dostavila dodatne informacije kao odgovor na zahtjev Komisije od 11. studenoga 2015.
- (31) Dopisom od 17. veljače 2016. Irska je ponovno izrazila zabrinutost u pogledu načina na koji se odvijao istražni postupak i navela kako smatra da je Komisija povrijedila pravila pravičnosti postupka i prava na obranu.
- (32) Društvo Apple dostavilo je dopisom od 18. veljače 2016. dodatna pojašnjenja u pogledu točaka navedenih na sastanku od 21. siječnja 2016. Društvo Apple dostavilo je i ažuriranu verziju *ad hoc* izvješća [poreznog savjetnika društva Apple] dostavljenog 17. studenoga 2014. kao dio svojih primjedbi na odluku o pokretanju postupka (dalje u tekstu: „drugo *ad hoc* izvješće [poreznog savjetnika društva Apple]”). Društvo Apple navelo je u tom dopisu da se, prema njegovu shvaćanju, u odluci o pokretanju postupka osporava raspodjela dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a.
- (33) Dopisom od 18. veljače 2016. Irska je dostavila neovisno *ad hoc* izvješće o raspodjeli dobiti koje je sastavilo društvo Pricewaterhouse Cooper (dalje u tekstu: „*ad hoc* izvješće PwC-a”) i kojim se, prema mišljenju Irske, podupire njezin stav da je raspodjela dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a koju je odobrila irska porezna uprava u poreznim rješenjima iz 1991. i 2007. obavljena po tržišnim uvjetima.
- (34) Dopisom od 8. ožujka 2016. Komisija je [...] zatražila neke dodatne [...] informacije [...]. Komisija je odgovorila i na zabrinutost koju je Irska izrazila 17. veljače 2016. u pogledu opsega istražnog postupka te je objasnila da je predmet istražnog postupka ispitati je li raspodjela dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a odobrena poreznim rješenjima iz 1991. i 2007. uključivala državnu potporu.
- (35) Društvo Apple poslalo je 14. ožujka 2016. [...] dodatni dopis u kojem je izrazilo [...] zabrinutost u pogledu pravičnosti postupka. Komisija je na taj dopis odgovorila 20. travnja 2016. i poslala primjerak svojeg dopisa Irskoj. Kao odgovor na dopis Komisije od 20. travnja 2016. društvo Apple poslalo je 6. svibnja 2016. dopis Komisiji. Komisija je na dopis od 6. svibnja 2016. odgovorila 22. srpnja 2016. i poslala primjerak svojeg dopisa Irskoj. Kao odgovor na dopis Komisije od 22. srpnja 2016. društvo Apple poslalo je 24. kolovoza 2016. dopis Komisiji u kojem je izrazilo zabrinutost u pogledu pravičnosti postupka.
- (36) Irska je 23. ožujka 2016. poslala dva dopisa Komisiji. Prvim dopisom Irska je dostavila dio informacija koje je Komisija zatražila u svojem dopisu od 8. ožujka 2016. i navela da će preostale informacije dostaviti 22. travnja 2016. Drugim je dopisom Irska ponovno izrazila zabrinutost u pogledu pravičnosti postupka.
- (37) Dopisom od 22. travnja 2016. Irska je dostavila dopis društva Apple od 22. travnja 2016., čime je Irska Komisiji dostavila informacije kao odgovor na Komisijin zahtjev za dostavu informacija od 11. studenoga 2015. i [...] od 8. ožujka 2016.

- (38) Irska je 24. svibnja 2016. dostavila dodatne informacije kako bi dopunila svoj podnesak od 22. travnja 2016. Te su informacije sadržavale zapisnike sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a koji nisu prethodno dostavljeni.

## 2. ČINJENIČNI I PRAVNI KONTEKST

- (39) Ova odluka odnosi se na dva porezna rješenja koja je irska porezna uprava izdala 29. siječnja 1991. i 23. svibnja 2007. u korist ASI-ja i AOE-a (dalje u tekstu: „sporna porezna rješenja”). Spornim poreznim rješenjima prihvaćaju se metode kojima ASI i AOE raspodjeljuju dobit na svoje irske podružnice. Spornim poreznim rješenjima omogućuje se ASI-ju i AOE-u da odrede svoju godišnju obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj primjenom metoda za raspodjelu dobiti koje je u tim rješenjima odobrila irska porezna uprava. Rješenje iz 1991. bilo je na snazi do 2007., kad je zamijenjeno rješenjem iz 2007. Rješenje iz 2007. bilo je na snazi do uspostave nove korporativne strukture društva Apple u Irskoj. U skladu s informacijama koje je dostavilo društvo Apple, zadnja financijska godina na koju se primjenjuje rješenje iz 2007. jest 2014., koja završava 27. rujna 2014.

### 2.1 KORISNICI SPORNIH POREZNIH RJEŠENJA

#### 2.1.1 GRUPA APPLE

- (40) Grupa Apple sastoji se od društva Apple Inc. i svih društava koja nadzire Apple Inc. (dalje u tekstu pod zajedničkim nazivom „društvo Apple”). Sjedište je društva Apple u Sjedinjenim Američkim Državama (dalje u tekstu: „SAD”).
- (41) Društvo Apple osmišljava, proizvodi i stavlja na tržište uređaje za mobilnu komunikaciju i medijske uređaje, osobna računala i prijenosne digitalne uređaje za reprodukciju glazbe. Prodaje širok raspon povezanog softvera, usluga, perifernih uređaja, mrežnih rješenja te digitalnog sadržaja i aplikacija trećih osoba. Društvo Apple prodaje svoje proizvode diljem svijeta u svojim maloprodajnim trgovinama, internetskim trgovinama i izravnom prodajom, kao i preko trećih mobilnih mrežnih operatera, trgovaca u veleprodaji, trgovaca u maloprodaji i preprodavatelja s dodanom vrijednošću. Osim toga, društvo Apple u svojim internetskim i maloprodajnim trgovinama prodaje niz proizvoda trećih osoba koji su kompatibilni s proizvodima društva Apple, uključujući aplikacije te raznu dodatnu opremu i periferne uređaje.
- (42) Društvo Apple prodaje potrošačima, poduzećima i vladama diljem svijeta. Društvo Apple svojim poslovanjem u prvom redu upravlja na zemljopisnoj osnovi. Zemljopisni izvještajni segmenti dijele se na Sjevernu i Južnu Ameriku, Europu <sup>(7)</sup>, Japan, šire područje Kine i preostali prostor Azije i Pacifika.
- (43) Društvo Apple zabilježilo je 2015. globalnu neto prodaju u iznosu od 233,7 milijardi USD i neto dohodak u iznosu od 53,4 milijarde USD <sup>(8)</sup>. Društvo Apple držalo je 26. rujna 2015. preko inozemnih društava kćeri 186,9 milijardi USD u novcu, novčanim ekvivalentima i utrživim vrijednosnim papirima <sup>(9)</sup>. Taj iznos u biti odgovara inozemnoj dobiti koja nije podlijeerala oporezivanju <sup>(10)</sup>.
- (44) Poslovanje društva Apple u svijetu organizirano je prema ključnim funkcionalnim područjima uz središnje upravljanje i usmjeravanje iz SAD-a, koje provode direktori koji se nalaze u Cupertino u SAD-u. Ključna su funkcionalna područja u grupi Apple sljedeća: istraživanje i razvoj, marketing, poslovanje, prodaja te opći poslovi i administracija.

#### 2.1.2 STRUKTURA DRUŠTVA APPLE U IRSKOJ

- (45) Grupa Apple uključuje društva osnovana u Irskoj. Među društvima grupe Apple osnovanima u Irskoj mogu se razlikovati društva osnovana u Irskoj koja su i porezno rezidentna u Irskoj, kao što su ADI, Apple Operations i Apple Sales Ireland, te društva koja su osnovana u Irskoj, ali nisu porezno rezidentna u Irskoj, kao što su AOI, ASI i AOE.

<sup>(7)</sup> Segment Europe uključuje zemlje Europe te Bliski istok, Indiju i Afriku, koje se u daljnjem tekstu zajednički naziva „regija EMEIA”.

<sup>(8)</sup> Računovodstvena i fiskalna godina završila je 26. rujna 2015. Fiskalna godina društva Apple obuhvaća razdoblje od 52 ili 53 tjedna koje završava zadnje subote u rujnu.

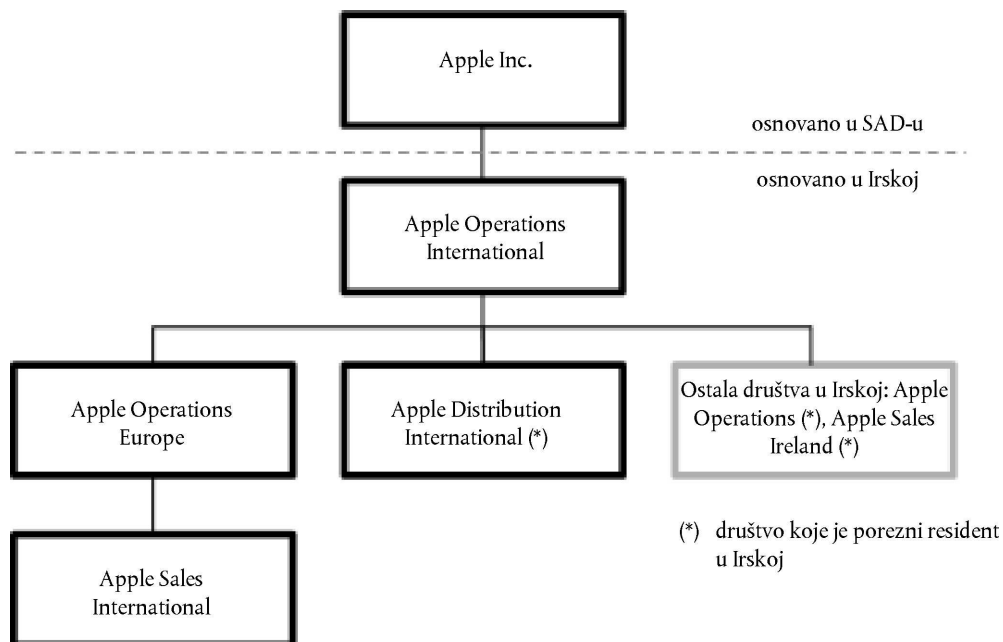
<sup>(9)</sup> U javnim financijskim izvještajima društva Apple Inc. nije točno navedeno koja društva kćeri drže taj novac, novčane ekvivalente i utržive vrijednosne papire.

<sup>(10)</sup> Vidjeti bilješku 5. uz godišnje financijske izvještaje društva Apple za 2015. (javni obrazac K-10 američke Komisije za vrijednosne papire i burzu), prema čemu je *sva neraspodijeljena međunarodna dobit [društva Apple] u suštini namijenjena tome da se na neodređeno vrijeme ponovno ulaže u poslovanje izvan SAD-a ostvarena u društvima kćerima smještenima u Irskoj*. Društvo Apple je u svojim financijskim izvještajima rezerviralo sredstva za moguće oporezivanje dijela te dobiti u budućnosti.

- (46) Od društava grupe Apple koja su osnovana i porezno rezidentna u Irskoj i imaju zaposlenike u Irskoj, ADI ima sklopljen ugovor s ASI-jem o osiguranju distribucije proizvoda društva Apple izvan Sjeverne i Južne Amerike, Apple Operations nabavlja alat i opremu koje upotrebljavaju proizvođači te nabavlja komponente i dijelove od dobavljača kako bi ih prodavao proizvođačima, a Apple Sales Ireland lokalno podupire prodajne programe društva Apple u Irskoj.
- (47) Od društava grupe Apple koja su osnovana u Irskoj, ali nisu porezno rezidentna u Irskoj, ASI je društvo kći u stopostotnom vlasništvu AOE-a, koji je pak društvo kći u stopostotnom vlasništvu AOI-ja, koji je pak društvo kći u stopostotnom vlasništvu društva Apple Inc., koje je osnovano u SAD-u<sup>(1)</sup>. AOE i ASI posluju u Irskoj preko podružnica. Na slici 1. prikazana je ta korporativna struktura:

Slika 1.

## Korporativna struktura društva Apple u Irskoj



## 2.1.3 NEPOSTOJANJE POREZNE REZIDENTNOSTI DRUŠTAVA ASI I AOE

- (48) Za društvo koje je osnovano u skladu s irskim pravom ili koje podliježe središnjem upravljanju i nadzoru u Irskoj ili oboje smatra se da je porezno rezidentno u Irskoj i stoga je ondje obvezno plaćati porez na dobit trgovačkih društava ostvarenu diljem svijeta. To znači da su društva osnovana u Irskoj u načelu obvezna plaćati porez u Irskoj, čak i ako se njima upravlja i nadzire ih se izvan Irske.
- (49) Međutim, prije njegove izmjene Zakonom o financijama iz 2013. (engl. *Finance Act 2013*) i Zakonom o financijama iz 2014. (engl. *Finance Act 2014*), odjeljkom 23.A Zakona o konsolidaciji poreza iz 1997. (eng. *Taxes Consolidation Act 1997*, dalje u tekstu: „zakon TCA iz 1997.”) bile su predviđene dvije iznimke od tog pravila kojima se društvima osnovanima u Irskoj omogućavalo da ih se smatra nerezidentnim društvima. U skladu s odjeljkom 23.A zakona TCA iz 1997. društvo se nije smatralo poreznim rezidentom i. ako ga se

<sup>(1)</sup> Društvo Apple osnovalo je 2006. Baldwin Holdings Unlimited (dalje u tekstu: „Baldwin”), društvo rezidentno na Britanskim Djevičanskim Otcima. Baldwin Holdings Unlimited drži jedan udjel kao nominalni dioničar u društvima AOI, ASI, AOE i ADI. Društvo Apple navodi da je Baldwin osnovan kako bi držao jedan udjel u irskim društvima kćerima jer se irskim pravom zahtijeva da društvo s potpunom odgovornošću ima najmanje dva dioničara. Društvo Apple navodi da je Baldwin osnovan na Britanskim Djevičanskim Otcima jer se od društva s potpunom odgovornošću čiji je dioničar društvo s potpunom odgovornošću koje podliježe zakonima države koja nije članica EU-a ne zahtijeva da javno podnosi svoje financijske izvještaje.

smatralo poreznim rezidentom u drugoj zemlji na temelju primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (takozvano ugovorno izuzeće, engl. *treaty exception*) ili ii. ako je društvo bilo uvršteno na priznatu burzu ili ga je u konačnici nadzirala osoba koja je rezidentna u državi članici ili zemlji obuhvaćenoj poreznim ugovorom (takozvano izuzeće relevantnih društava, engl. *relevant companies exception*), a ta su relevantna društva ili njihova društva kćeri obavljala poslovnu djelatnost u Irskoj (takozvano izuzeće zbog poslovne djelatnosti, engl. *trading exception*)<sup>(12)</sup>. Drugo od tih izuzeća značilo je da se relevantna društva osnovana u Irskoj koja obavljaju poslovnu djelatnost u Irskoj i podliježu središnjem upravljanju i nadzoru izvan Irske nisu smatrala porezno rezidentnima u Irskoj. Međutim, nije postojao zahtjev da društva moraju biti porezno rezidentna u drugoj poreznoj jurisdikciji.

- (50) ASI i AOE osnovani su u Irskoj. U vrijeme tijekom kojeg su sporna porezna rješenja bila na snazi ASI i AOE smatrali su se „relevantnim društvima” u smislu odjeljka 23.A zakona TCA iz 1997. jer su oba društva u konačnici bila pod nadzorom društva koje je rezidentno u zemlji obuhvaćenoj poreznim ugovorom, odnosno društva Apple Inc., koje je porezni rezident SAD-a<sup>(13)</sup> i, budući da su ASI i AOE obavljali poslovnu djelatnost u Irskoj preko svojih podružnica te se njima upravljalo i nadziralo ih se izvan Irske, smatralo se da su ta društva nerezidentna društva u Irskoj na temelju izuzeća zbog poslovne djelatnosti iz odjeljka 23.A zakona TCA iz 1997.
- (51) ASI i AOE nisu bili dužni plaćati porez u nekoj drugoj poreznoj jurisdikciji osim u Irskoj u razdoblju u kojem su sporna rješenja bila na snazi<sup>(14)</sup>. Točno je da je svako društvo poslovalo preko jedne podružnice u Irskoj i, što je još važnije, da društva nisu bila dužna plaćati porez u SAD-u<sup>(15)</sup>, zemlji za koju je irska porezna uprava na temelju primjene odjeljka 23.A zakona TCA iz 1997. smatrala da se u njoj upravlja tim društvima te ih se ondje nadzire<sup>(16)</sup>. Sjedišta ASI-ja i AOE-a nemaju fizičku prisutnost ili zaposlenike te se ne nalaze ni u jednoj jurisdikciji.
- (52) Ukratko, ASI i AOE osnovani su u Irskoj, ali nisu bili porezno rezidentni u Irskoj u vrijeme kad su sporna porezna rješenja bila na snazi. Osim toga, ta društva u tom razdoblju nisu bila porezno rezidentna ni u kojoj drugoj poreznoj jurisdikciji jer zbog svojih djelatnosti u drugim jurisdikcijama i, posebno, zbog djelatnosti svojih sjedišta, koja nisu imala fizičku prisutnost ni zaposlenike, nisu bila dužna plaćati porez u SAD-u ili nekoj drugoj jurisdikciji na temelju primjenjivih poreznih pravila. Stoga se u razdoblju u kojem su sporna porezna rješenja bila na snazi ASI i AOE za potrebe porezne rezidentnosti mogu najbolje opisati kao „apatridi”.

#### 2.1.4 FUNKCIJE IRSKIH PODRUŽNICA ASI-ja I AOE-a KAKO SU IH PRIKAZALI IRSKA I DRUŠTVO APPLE

- (53) Irska i društvo Apple dostavili su opise funkcija koje obavljaju irske podružnice ASI-ja i AOE-a<sup>(17)</sup> na temelju kojih su prikazali i podržali procjene društva Apple u pogledu oporezive dobiti tih društava za potrebe plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj. Ti su opisi navedeni u uvodnim izjavama (54) do (57).

<sup>(12)</sup> U odjeljku 23.A pododjeljku 2. zakona TCA iz 1997. prethodno je bilo predviđeno sljedeće: „Uzimajući u obzir pododjeljke 3. i 4., za društvo osnovano u Državi smatra se da je rezidentno u Državi za potrebe poreznih zakona (engl. Tax Acts) i zakona o porezu na kapitalnu dobit (engl. Capital Gains Tax Acts).” Pododjeljak 3. glasi: „Pododjeljak 2. ne primjenjuje se na društvo osnovano u Državi ako je društvo relevantno društvo i (a) obavlja poslovnu djelatnost u Državi ili (b) povezano je s društvom koje obavlja poslovnu djelatnost u Državi.” Odjeljak 23.A revidiran je Zakonom o financijama iz 2013 (engl. Finance Act 2013). U skladu s njegovom novom verzijom nije više moguće da društvo osnovano u Irskoj nema poreznu rezidentnost jer će se društvo osnovano u Irskoj smatrati porezno rezidentnim ako se društvo ne smatra porezno rezidentnim u nekoj drugoj poreznoj jurisdikciji. Odjeljak 23.A u novoj se verziji primjenjuje od 1. siječnja 2015. Zakonom o financijama iz 2014. uvedena je dodatna izmjena odjeljka 23.A na temelju koje se sva društva osnovana u Irskoj smatraju porezno rezidentnima u Irskoj, osim ako je društvo porezno rezidentno u drugoj jurisdikciji na temelju primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. To se pravilo primjenjuje od 1. siječnja 2015. Međutim, za društva osnovana prije 1. siječnja 2015. primjenjuje se prijelazno razdoblje do 31. prosinca 2020.

<sup>(13)</sup> Kako navodi društvo Apple, što je prihvatila i irska porezna uprava, oba društva podliježu središnjem upravljanju i nadzoru izvan Irske.

<sup>(14)</sup> Uz iznimku podružnice AOE-a u Singapuru, vidjeti uvodnu izjavu (111).

<sup>(15)</sup> U okviru saslušanja pred Senatom SAD-a društvo Apple navelo je da ASI nije porezno rezidentan ni u Irskoj ni u SAD-u, vidjeti dokaze sa saslušanja o prijenosu dobiti u porezne oaze i Poreznom zakonu SAD-a dijelu 2. (Apple Inc.) (*Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)*) Stalnog pododboru za istražne postupke Senata SAD-a (*Permanent Subcommittee on Investigations of the US Senate*), 21. svibnja 2013., str. 24.

<sup>(16)</sup> Irska je u točki 12. svojih primjedaba na odluku o pokretanju postupka navela da su „sve ključne strateške poslovne odluke u pogledu AOE-a i ASI-ja donesene izvan Irske i [...] dva su društva podlijezala funkcionalnom upravljanju i nadzoru u SAD-u”. Vidjeti i Cookeovo mišljenje u kojem je navedeno sljedeće: „Na temelju činjeničnog opisa poslovanja društava ASI i AOE u Irskoj koji mi je dostavljen smatram da nije sporno da u slučaju tih društava središnje upravljanje i nadzor provode direktori matične grupe u Sjedinjenim Američkim Državama koji sami donose sve strateške odluke o načinu provedbe djelatnosti u Irskoj, na primjer o tome koje će ugovore sklopiti, s kim i pod kojim uvjetima.”

<sup>(17)</sup> Apple navodi da se „dobit podružnice ostvarena u Irskoj određuje s obzirom na djelatnosti koje obavlja ta podružnica”. Dopis društva Apple od 4. svibnja 2015., str. 5.

- (54) Irska podružnica ASI-ja uglavnom je odgovorna za obavljanje djelatnosti nabave, prodaje i distribucije povezanih s prodajom proizvoda društva Apple povezanim osobama <sup>(18)</sup> i trećim osobama u regijama EMEIA i APAC <sup>(19)</sup>. Ključne funkcije irske podružnice ASI-ja uključuju: nabavu gotovih proizvoda društva Apple od trećih proizvođača i povezanih proizvođača <sup>(20)</sup>; djelatnosti distribucije povezane s prodajom proizvoda povezanim osobama u regijama EMEIA i APAC <sup>(21)</sup>; pomoćne djelatnosti u prodaji i djelatnosti distribucije povezane s prodajom proizvoda trećim osobama diljem regije EMEIA <sup>(22)</sup>; djelatnosti timova za prodaju i distribuciju <sup>(23)</sup>, internetsku prodaju <sup>(24)</sup>; logistiku <sup>(25)</sup>; i upravljanje uslugom AppleCare, službom društva Apple za podršku kupcima nakon prodaje, koja uključuje odgovornost za jamstva, upravljanje programima popravaka i mrežu za popravke, uključujući telefonsku podršku.
- (55) Irska podružnica ASI-ja ispunjuje i narudžbe lokalnih subjekata za distribuciju u zemljama regije APAC. Mnoge djelatnosti povezane s distribucijom u tu regiju provode povezane osobe (na primjer logističku podršku) na temelju ugovora o uslugama sklopljenih s irskom podružnicom ASI-ja. Osim toga, irska podružnica ASI-ja odgovorna je za praćenje svakodnevnog upravljanja rizicima distribucije, konkretno rizicima povezanim sa zalihama, jamstvima i kreditnim ograničenjima. Od 1. siječnja 2012. irska podružnica ASI-ja odgovorna je i za funkcije lokalizacije proizvoda koje je prije toga obavljala irska podružnica AOE-a.
- (56) Irska podružnica AOE-a odgovorna je za proizvodnju i sastavljanje specijaliziranog asortimana računalnih proizvoda u svojim objektima u Irskoj, uključujući stolna računala iMac, prijenosna računala MacBook i drugu računalnu opremu, koji se svi proizvode za regiju EMEIA <sup>(26)</sup>. Irska podružnica AOE-a sve svoje gotove proizvode isporučuje povezanim osobama. Glavne djelatnosti irske podružnice AOE-a uključuju stalnu provedbu postupaka potrebnih za proizvodnju proizvoda, osmišljavanje postupaka i konfiguriranje novih proizvoda. Ključne funkcije u okviru irske podružnice AOE-a uključuju: planiranje i određivanje vremenskog rasporeda proizvodnje <sup>(27)</sup>; procesni inženjering <sup>(28)</sup>; proizvodnju i poslovanje <sup>(29)</sup>; osiguranje i kontrolu kvalitete <sup>(30)</sup>; i poslovi dorade <sup>(31)</sup>.

<sup>(18)</sup> Povezane osobe definiraju se za računovodstvene potrebe kao subjekti koje u konačnici nadzire ista osoba ili subjekt ili na koje isti subjekt ili osoba ima značajan utjecaj, vidjeti MRS 24.

<sup>(19)</sup> EMEIA označava Europu, Bliski istok, Indiju i Afriku. APAC označava područje Azije i Pacifika.

<sup>(20)</sup> Irska podružnica ASI-ja kupuje proizvode društva Apple od prethodno određenih proizvođača [...]. Irska podružnica ASI-ja predviđa očekivanu potražnju prikupljanjem i analizom regionalnih podataka koje unosi u postupak predviđanja svjetske prodajne potražnje kojim upravlja SAD.

<sup>(21)</sup> Te povezane osobe mogu biti lokalni subjekti za distribuciju u zemlji ili lokalni maloprodajni subjekti u zemlji. Irska podružnica ASI-ja ispunjuje narudžbe tih povezanih osoba i organizira djelatnosti distribucije za potrebe izvoza ili isporuke proizvoda tim subjektima.

<sup>(22)</sup> Četiri ključna načina za distribuciju proizvoda kupcima na tržištu (eng. *route to market*) preko trećih osoba jesu: pružatelj komercijalnih, maloprodajnih, obrazovnih i telefonskih usluga (koje se zajednički naziva kupcima u distribucijskom kanalu). Irska podružnica ASI-ja sklapa ugovore s drugim povezanim subjektima o pružanju usluga podrške u prodaji, marketinga i drugih usluga podrške kupcima u distribucijskom kanalu na lokalnim tržištima regije EMEIA. Na temelju ulaznih podataka i usluga podrške koje pružaju subjekti društva Apple na lokalnom tržištu ASI sklapa ugovore s partnerima u distribucijskom kanalu te prihvaća i ispunjuje narudžbe nakon ocjene čimbenika kao što su dostupnost zaliha, potražnja po svim zemljama i kreditni rizik na temelju globalnih smjernica društva Apple.

<sup>(23)</sup> Djelatnosti povezane s prodajom preko povezanih i trećih osoba uključuju upravljanje postupkom ispunjavanja narudžbi kupaca u cilju maksimalne učinkovitosti u djelatnosti distribucije ASI-jeve irske podružnice, raspodjeli proizvoda i upravljanju narudžbama, izvršenju prodaje i upravljanju ključnim kupcima radi dogovaranja o zahtjevima narudžbe.

<sup>(24)</sup> Timovi za prodaju i distribuciju usmjereni su i na izravnu prodaju preko i s pomoću internetskih trgovina. Djelatnosti timova za prodaju i distribuciju povezane s internetskim trgovinama uključuju olakšavanje postupka prodaje i narudžbe za kupce, male i srednje poduzetnike te kupce iz područja obrazovanja.

<sup>(25)</sup> To uključuje prijevoz proizvoda prvenstveno od trećih proizvođača u Kini na određena tržišta diljem regije EMEIA. Djelatnosti funkcije logistike uključuju upravljanje odlaznim pošiljkama proizvoda društva Apple koje se isporučuju kupcima u distribucijskom kanalu, kupcima u internetskoj trgovini i povezanim osobama. Neke logističke poslove obavljaju povezane osobe na temelju ugovora o uslugama sklopljenih s irskom podružnicom ASI-ja.

<sup>(26)</sup> U skladu s *ad hoc* izvješćem [poreznog savjetnika društva Apple] proizvodi koje proizvodi irska podružnica AOE-a čine samo mali postotak ukupnog obujma prodaje društva Apple u regiji EMEIA.

<sup>(27)</sup> Tom se funkcijom osiguravaju djelatnosti koje obavljaju radnici u proizvodnji i tijekom postupka kako bi se održala redovita i učinkovita upotreba resursa i očekivana razina proizvodnje.

<sup>(28)</sup> Procesni inženjering povezan je s upravljanjem, nadzorom i optimizacijom postupaka u okviru djelatnosti proizvodnje. Tim uspostavlja i poboljšava postupke za postojeće i nove proizvode.

<sup>(29)</sup> Djelatnosti uključuju sve postupke potrebne za transformaciju različitih dijelova u gotove proizvode u skladu sa standardima koje je uspostavilo društvo Apple Inc. u SAD-u.

<sup>(30)</sup> Funkcija osiguranja i kontrole kvalitete uključuje sve djelatnosti kojima irska podružnica AOE-a preispituje kvalitetu svih čimbenika uključenih u proizvodnju.

<sup>(31)</sup> To se odnosi na proizvode koji su vraćeni društvu Apple zbog različitih razloga. Irska podružnica AOE-a osigurava da dorade ni proizvod društva Apple prije nego što se vrati u prodaju prođe postupak dorade kako bi se osiguralo da ispunjuje standarde kvalitete društva Apple.

- (57) Uz svoje ključne djelatnosti proizvodnje irska podružnica AOE-a pruža i zajedničke usluge drugim društvima grupe Apple u regiji EMEIA u vezi s financijama (usluge računovodstva te upravljanja plaćama i dugovanjima), informacijskim sustavima te tehnološkim i ljudskim resursima. Irska podružnica AOE-a razvija postupke i stručno znanje o proizvodnji specifične za društvo Apple <sup>(32)</sup> te povremeno upotrebljava to stručno znanje u svrhu potpore trećim proizvođačima i distribucijskim centrima društva Apple. Irska podružnica AOE-a odgovorna je i za praćenje svakodnevnog upravljanja rizicima u pogledu proizvodnje i zaliha. Do 1. siječnja 2012. inženjerski tim irske podružnice AOE-a bio je odgovoran i za lokalizaciju proizvoda društva Apple za lokalna tržišta i provedbu inženjerskih testnih programa povezanih s proizvodima i softverom društva Apple (na primjer za izdavanje novih verzija softvera) <sup>(33)</sup>. Od siječnja 2012. tu funkciju obavlja irska podružnica ASI-ja.

#### 2.1.5 POSLOVANJE ASI-ja U REGIJI EMEIA

- (58) ASI prodaje robu u regiji EMEIA. ASI nije prijavio stalnu poslovnu jedinicu <sup>(34)</sup> u poreznim jurisdikcijama u regiji EMEIA u kojima se ta roba prodaje. Transakcije prodaje sklapaju klijenti u različitim poreznim jurisdikcijama država članica s ASI-jem (i ADI-jem) preko trećih preprodavatelja te maloprodajnih i internetskih trgovina društva Apple. ASI sklapa ugovore o prodaji pribavljanjem ovlaštenih potpisa, a zaposlenici irske podružnice ASI-ja izvršavaju prodaju te s kupcima rješavaju pitanja ponude i druga pitanja <sup>(35)</sup>. ASI sklapa transakcije prodaje na temelju potpisa ovlaštenog zastupnika <sup>(36)</sup>. Radi boljeg prikaza, [80 – 85] % ukupnih prihoda ASI-ja i ADI-ja od prodaje preko trećih osoba 2014., kako su određeni za potrebe unutarnjeg izvješćivanja društva Apple <sup>(37)</sup>, ostvareno je od prodaje unutar Unije, dok je prodaja u ukupnoj regiji Europe činila [90 – 95] % ukupnih prihoda od prodaje preko trećih osoba, a prodaja na Bliskom istoku činila je [5 – 10] % ukupnih prihoda od prodaje preko trećih osoba.

### 2.2 SPORNA POREZNA RJEŠENJA

#### 2.2.1 SPORNA POREZNA RJEŠENJA U KONTEKSTU ASI-ja

- (59) Društvo Apple predložilo je 1991. metodu za određivanje neto dobiti irske podružnice društva Apple Computer Accessories Ltd. (koje je poslije postalo ASI) koju je irska porezna uprava odobrila poreznim rješenjem. U skladu s tim rješenjem neto dobit koja se raspodjeljuje na irsku podružnicu ASI-ja računa se kao 12,5 % svih operativnih troškova <sup>(38)</sup> podružnice, isključujući materijal za preprodaju.
- (60) Irska porezna uprava novim je rješenjem 2007. prihvatila izmijenjenu metodu određivanja neto dobiti irske podružnice ASI-ja. U skladu s tim rješenjem neto dobit koja se raspodjeljuje na irsku podružnicu ASI-ja računa se kao iznos od [10 – 15] % operativnih troškova podružnice, isključujući troškove kao što su iznosi plaćeni povezanim društvima društva Apple i troškovi materijala.

#### 2.2.2 SPORNA POREZNA RJEŠENJA U KONTEKSTU AOE-a

- (61) Apple je 1991. predložio metodu za određivanje neto dobiti irske podružnice društva Apple Computer Ltd. (koje je kasnije postalo AOE) s kojom se irska porezna uprava složila u poreznom rješenju. U skladu s tim rješenjem neto dobit pripisiva irskoj podružnici AOE-a izračunala bi se kao iznos od 65 % operativnih izdataka te podružnice do godišnjeg iznosa od [60 – 70] milijuna USD i kao iznos od 20 % operativnih izdataka koji premašuju iznos od [60 – 70] milijuna USD. Primjena te metode temeljila se na odredbi da bi se, ako je ukupna

<sup>(32)</sup> [...].

<sup>(33)</sup> Jedan je od glavnih zadataka lokalizacijskog tima bila prilagodba proizvoda i usluga različitim jezicima, regionalnim razlikama i tehničkim zahtjevima lokalnih tržišta.

<sup>(34)</sup> Stalna poslovna jedinica podrazumijeva dužnost plaćanja poreza u nekoj jurisdikciji.

<sup>(35)</sup> Dopis Irske od 15. travnja 2015., Dodatak, str. 19.

<sup>(36)</sup> *Ad hoc* izvješće PwC-a, Dodatak 1. Podružnica Apple Sales International (ASI), str. 11.

<sup>(37)</sup> Dopis društva Apple od 22. travnja 2016., str. 12. i tablica 10.

<sup>(38)</sup> U rješenju iz 1991. upućuje se na „operativne troškove” (engl. *operating costs*) u pogledu ASI-ja i na „operativne izdatke” (engl. *operating expense*) u pogledu AOE-a, iako se oba pojma odnose na istu vrstu plaćanja.

dobit irske podružnice AOE-a manja od iznosa koji proizlazi iz formule, za određivanje neto dobiti podružnice upotrijebio taj manji iznos. Operativni izdatci upotrijebljeni u metodi bili su svi operativni izdatci koji su nastali za irsku podružnicu AOE-a, uključujući amortizaciju, ali ne uključujući materijale za preprodaju i podjelu troškova za nematerijalnu imovinu plaćenih povezanim društvima društva Apple. Porezno priznati kapitalni odbitak iznad troška amortizacije (eng. *capital allowance*) može se zatražiti uz uvjet da ne premašuje amortizaciju obračunanu u financijskim izvještajima za više od [1 – 10] milijuna USD <sup>(39)</sup>.

- (62) Irska porezna uprava novim je rješenjem 2007. odobrila revidiranu metodu određivanja neto dobiti irske podružnice AOE-a. U skladu s metodom odobrenom tim rješenjem porezna osnovica irske podružnice bila je jednaka i. iznosu od [10 – 15] % operativnih troškova podružnice, isključujući troškove kao što su oni plaćeni povezanim društvima društva Apple i troškovi materijala, ii. povratu od intelektualnog vlasništva od [1 – 5] % prometa podružnice s obzirom na prikupljenu procesnu tehnologiju proizvodnje irske podružnice i iii. odbitku za porezno priznate kapitalne odbitke iznad troška amortizacije za postrojenja i zgrade „izračunane i priznate na uobičajeni način”.

### 2.2.3 DOKUMENTI DOSTUPNI IRSKOJ POREZNOJ UPRAVI PRI IZDAVANJU SPORNIH POREZNIH RJEŠENJA

- (63) Dokumenti koje je Irska dostavila i koji čine sve bitne elemente na kojima se temelji rješenje iz 1991. uključuju tri dopisa (od 12. listopada 1990., 5. prosinca 1990. i 16. siječnja 1991.) i dva telefaksa (od 2. siječnja 1991. i 24. siječnja 1991.) [poreznog savjetnika društva Apple] u svojstvu poreznog savjetnika društva Apple (dalje u tekstu: „porezni savjetnik društva Apple”); bilješke s razgovora od 30. studenoga 1990. i bilješke sa sastanka od 3. siječnja 1991. koje je sastavila irska porezna uprava; te dopis irske porezne uprave od 29. siječnja 1991. kojim se potvrđuje da se u dopisima poreznog savjetnika društva Apple pravilno odražava metoda određivanja dobiti koja se raspodjeljuje na irske podružnice ASI-ja i AOE-a, kako je dogovoreno na sastanku od 3. siječnja 1991. Ta metoda opisana je u uvodnim izjavama (59) i (61).
- (64) Sljedeći je ulomak preuzet iz bilješki s razgovora od 30. studenoga 1990.:

„[Porezni savjetnik društva Apple] u popratnim informacijama naveo je da je Apple trenutno najveći poslodavac u području Corka s 1 000 izravnih zaposlenika i 500 osoba zaposlenih na osnovi podugovaranja. Navedeno je da društvo trenutno preispituje svoje poslovanje diljem svijeta i želi uspostaviti profitnu maržu na svoje poslovanje u Irskoj. [Porezni savjetnik društva Apple] dostavio je financijske izvještaje sastavljene za irsku podružnicu za računovodstveno razdoblje koje je završilo 29. rujna 1989., u kojima je iskazana neto dobit od 270 milijuna USD na promet od 751 milijuna USD. Navedeno je da nijedno irsko društvo uvršteno na burzu nije imalo sličan omjer neto dobiti. [Porezni savjetnik društva Apple] smatra da je dobit ostvarena iz triju izvora: tehnologije, marketinga i proizvodnje. Jedino se element proizvodnje odnosi na irsku podružnicu.

[Irska porezna uprava] istaknula je da bi u predloženom programu razina naplaćene naknade bila ključna. [Porezni savjetnik društva Apple] naveo je da bi društvo bilo spremno prihvatiti dobit od 30 do 40 milijuna USD, pod pretpostavkom da će društvo Apple Computer Ltd. ostvariti takvu dobit. (Računalna industrija pod utjecajem je cikličnih promjena). Pod pretpostavkom da društvo Apple ostvari dobit od 100 milijuna GBP prihvatit će se da iznos od 30 do 40 milijuna USD (ili bilo koji drugi dogovoreni iznos) bude pripisiv djelatnosti proizvodnje. Međutim, kad bi društvo pretrpjelo krizu i ostvarilo dobit manju od 30 do 40 milijuna USD, sva bi dobit bila pripisiva djelatnosti proizvodnje. U biti se predlaže da sva dobit, pod pretpostavkom najvišeg iznosa od 30 do 40 milijuna USD, bude pripisiva djelatnosti proizvodnje.

[Irska porezna uprava] upitala je [poreznog savjetnika društva Apple] postoji li osnova za iznos od 30 do 40 milijuna USD, a on je priznao da za taj iznos ne postoji znanstvena osnova. Međutim, iznos je toliki da se nadao kako će ga se smatrati prijedlogom u dobroj vjeri. Budući da nije bilo moguće izolirano procijeniti iznos, [porezni savjetnik društva Apple] odlučio je izdvojiti pojedinosti o stvarnim troškovima pripisivima irskoj podružnici.”

<sup>(39)</sup> Vidjeti telefaks od 24. siječnja 1991. [poreznog savjetnika društva Apple] o porezno priznatom kapitalnom odbitku iznad troška amortizacije

(65) Sljedeći je ulomak preuzet iz bilješki sa sastanka od 3. siječnja 1991.:

„[porezni savjetnik društva Apple] smatra da je bilo jasno da društvo primjenjuje transferne cijene. U financijskim izvještajima podružnice za računovodstveno razdoblje koje je završilo 30. rujna 1989. iskazana je neto dobit od 269 000 000 USD na promet od 751 000 000 USD. Nijedno društvo na irskoj burzi nije ni približno ostvarilo jednak rezultat.

Irska porezna uprava nije bila spremna donijeti zaključak o tome primjenjuje li društvo transferne cijene, ali je bila spremna raspravljati o iznosu dobiti irske podružnice na temelju postotka stvarnih troškova pripisivih irskoj podružnici.

Prijedlog iznesen prije sastanka bio je da dobit pripisiva irskoj podružnici odgovara iznosu troška uvećanom za [30– 40] milijuna USD, a da porezno priznati kapitalni odbitci iznad troška amortizacije ne premašuju iznos od [10 – 20] milijuna USD, na temelju čega preostaje iznos od [20 – 30] milijuna USD koji bi irska porezna uprava trebala oporezovati. Na temelju financijskih izvještaja za računovodstveno razdoblje koje je završilo 30. rujna 1990. dobit od [30 – 40] milijuna USD činila je 46 % troškova pripisivih irskoj podružnici. Istaknuto je da je taj iznos znatno premašivao iznos od [10 – 15] % koji je obično pripisiv mjestu troška iako se odmah priznalo da je iznos od [10 – 15] % beznačajan u odnosu na računalnu industriju. Istaknuto je da se u nekim industrijama može postići i marža od 100 %, posebno u farmaceutskoj industriji. Međutim, priznalo se da farmaceutska i računalna industrija nisu izravno usporedive. Nakon dodatnih razgovora dogovoreno je da će se prihvatiti marža u iznosu od 65 % troškova pripisivih irskoj podružnici pod uvjetom da se ostvari zadovoljavajući ishod u pogledu porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije. Osim toga, dogovoreno je da će se prihvatiti marža od 20 % na troškove koji premašuju iznos od [60 – 70] milijuna USD kako se ne bi onemogućilo širenje poslovanja u Irskoj.

[...] Na temelju dodatnih razgovora dogovoreno je da će se izračuni porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije ponovno provesti u irskim funtama <sup>(40)</sup> i da će se uobičajena stopa amortizacije <sup>(41)</sup> primijeniti za sve godine. Osim toga, dogovoreno je da će se potraživanje društva ograničiti na iznos od [1 – 10] milijuna USD koji premašuje iznos obračunan za amortizaciju u financijskim izvještajima. Time bi se, na temelju popisa troškova dostavljenog za razdoblje koje je završilo 30. rujna 1990., osiguralo da dobit koju bi trebala oporezovati irska porezna uprava iznosi [30 – 40] milijuna USD.

[...] Zatim se razgovaralo o obliku financijskih izvještaja koji se dostavljaju. Nije prihvaćen prijedlog da se dostavi popis troškova. Dogovoreno je da će se sastaviti cjelovit račun dobiti i gubitka te će se za tehnološke i marketinške usluge koje pruža grupa obračunavati naknada za licenciju/sjedište. Osim toga, dostavit će se potpuni financijski izvještaji društva nad kojima je provedena revizija.

[...] U okviru drugog pitanja [porezni savjetnik društva Apple] želio je dogovoriti maržu za novo društvo čije bi se djelatnosti ograničile na dobavljanje sirovina u Državi. Predložena je marža od 10 %, a nakon rasprava dogovoreno je da će se prihvatiti marža od 12,5 %.”

(66) Dopis poreznog savjetnika društva Apple od 16. siječnja 1991. sadržava primjer obrasca za ispunjavanje financijskih izvještaja za irsku podružnicu društva Apple Computer Ltd. i popis porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije za društvo Apple Computer Ltd. za razdoblje od 1985. do 1990. U telefaksu poreznog savjetnika društva Apple od 24. siječnja 1991. potvrđuje se suglasnost društva Apple sa sljedećim tekstom o porezno priznatom kapitalnom odbitku iznad troška amortizacije kojim se zamjenjuje tekst o porezno priznatom kapitalnom odbitku iznad troška amortizacije koji je prije toga dostavio porezni savjetnik društva Apple u dopisu od 16. siječnja 1991.: „Iznos traženog porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije neće biti za [1 – 10] milijuna USD veći od iznosa amortizacije obračunane u financijskim izvještajima.”

(67) Dokumenti koje je Irska dostavila i koji čine sve bitne elemente kojima se podupire rješenje iz 2007. sastoje se od dopisa poreznog savjetnika društva Apple od 16. svibnja 2007. i dopisa irske porezne uprave od 23. svibnja 2007., u kojem ona potvrđuje da odobrava metodu određivanja dobiti koja se raspodjeljuje na irske podružnice ASI-ja i AOE-a kako je objašnjeno u dopisu poreznog savjetnika društva Apple. Ta metoda opisana je u uvodnim izjavama (60) i (62). Ni u jednom od dvaju dostavljenih dokumenata ne nudi se objašnjenje za iznose „[10 – 15] % [operativnih troškova nastalih u Irskoj]/[1 – 5] % [godišnjeg prometa AOE-a ostvarenog od proizvoda proizvedenih u Irskoj]/[10 – 15] % [operativnih troškova ASI-ja]” odobrene tim rješenjem, niti se

<sup>(40)</sup> Dodana bilješka: funta se odnosi na irsku valutu u vrijeme donošenja rješenja.

<sup>(41)</sup> Dodana bilješka: amortizacija se odnosi na umanjenje vrijednosti materijalne imovine.

upućuje na to kako se došlo do tih iznosa. Dopis poreznog savjetnika društva Apple sadržava nekoliko pojedinosti o tome kako će se primjenjivati dogovorena metoda. Konkretno, u njemu je, kako bi se izbjegle sumnje, utvrđeno da operativni troškovi ASI-ja i „operativni troškovi” AOE-a „nastali u Irskoj” isključuju sve troškove plaćene povezanim društvima društva Apple diljem svijeta, „dodatne troškove” kao što su troškovi materijala, carine, vozarine itd., jednokratne troškove restrukturiranja i kapitalne troškove.

- (68) Nijedan od dokumenata dostavljenih u potporu spornim poreznim rješenjima ne sadržava studiju raspodjele dobiti ili izvješće o određivanju transfernih cijena iz tog razdoblja.

### 2.3 OPIS RELEVANTNOG NACIONALNOG PRAVNOG OKVIRA

- (69) U skladu s odjeljkom 21.1. zakona TCA iz 1997. porez na dobit trgovačkih društava u Irskoj plaća se na dobit društava. U skladu s odjeljkom 76.3. zakona TCA iz 1997. za potrebe poreza na dobit trgovačkih društava računa se dohodak i izvršava se procjena na temelju istih sustava i predmeta oporezivanja (eng. *Schedules and Cases*) koji se primjenjuju za potrebe poreza na dohodak i u skladu s odredbama primjenjivima na te sustave i predmete oporezivanja. U Irskoj se porez na dohodak na temelju zakonâ o izravnom oporezivanju plaća na temelju sustava C, D, E i F te na temelju predmeta I. do V. u okviru sustava D. Odjeljkom 12. zakona TCA iz 1997. predviđeno je da se „porez na dohodak, na temelju zakonâ o porezu na dohodak, plaća u pogledu sve imovine, dobiti ili dobitaka koji su opisani u sustavima [C – F] [...] i u skladu s odredbama zakonâ o porezu na dohodak primjenjivima na te sustave” <sup>(42)</sup>. U odjeljku 18. zakona TCA iz 1997. utvrđeno je područje primjene obračuna iz sustava D, a u njegovu pododjeljku 2.2. navedeni su predmeti i njihova područja primjene. Iz tih odredaba proizlazi da se porez na dobit trgovačkih društava u Irskoj plaća na dobit (dohodak i kapitalne dobitke) društva neovisno o tome kako je ostvarena, uz primjenu određenih iznimki <sup>(43)</sup>.
- (70) Početna je točka za određivanje porezne osnovice za potrebe izračuna poreza na dobit trgovačkih društava koji je potrebno platiti računovodstvena dobit trgovačkog društva koje je porezni obveznik <sup>(44)</sup>. Računovodstvena dobit trgovačkog društva zatim se prilagođava za potrebe oporezivanja općenitim uvećanjima i umanjjenima predviđenima zakonom <sup>(45)</sup>, na primjer umanjjenjem za porezno priznati kapitalni odbitak iznad troška amortizacije <sup>(46)</sup>. Računovodstveno razdoblje obično je razdoblje od 12 mjeseci za koje društvo sastavlja svoje financijske izvještaje <sup>(47)</sup>.
- (71) Irska primjenjuje drukčiju poreznu stopu na dohodak od poslovne djelatnosti, dohodak koji nije ostvaren poslovnom djelatnošću i kapitalne dobitke. Odjeljkom 21. zakona TCA iz 1997. opća stopa poreza na dobit trgovačkih društava određena je na 12,5 % <sup>(48)</sup>. Ta se stopa primjenjuje na dohodak od poslovne djelatnosti <sup>(49)</sup> društava koja se oporezuju u skladu s predmetom I. sustava D. Dohodak koji nije ostvaren poslovnom djelatnošću oporezuje se po stopi od 25 % <sup>(50)</sup>. Irska porezna uprava pruža smjernice za klasifikaciju djelatnosti kao poslovnu djelatnost u svojim „Smjernicama o mišljenjima porezne uprave kojima se djelatnosti klasificiraju kao poslovna djelatnost” <sup>(51)</sup>. U skladu s tim smjernicama obavljanje poslovne djelatnosti podrazumijeva da se predmetno društvo bavi poslovanjem od kojeg ostvaruje dohodak. Djelatnosti se razlikuju s obzirom na narav

<sup>(42)</sup> Dohodak iz sustava C odnosi se na dobit koja proizlazi iz dividende javnih prihoda koja se plaća u Irskoj (odjeljak 17. zakona TCA iz 1997.); dohodak iz sustava D podijeljen je na pet predmeta: i. dobit od poslovne djelatnosti; ii. dobit od obavljanja profesija; iii. neoporezovane kamate i inozemni dohodak; iv. sav ostali dohodak ili dobit koji nisu oporezivi na drugi način; v. dohodak od iznajmljivanja zemljišta u Irskoj (odjeljak 18. zakona TCA iz 1997.); sustav E odnosi se na dohodak od javne službe, zaposlenja, rente i mirovine (odjeljak 19. zakona TCA iz 1997.), a sustav F odnosi se na dividende od irskih društava (odjeljak 20. zakona TCA iz 1997.).

<sup>(43)</sup> Odjeljak 21.1. Primjeri su takvih posebnih izuzeća dobit nerezidentnog društva koja se ne može raspodijeliti na podružnicu, vidjeti odjeljak 25. zakona TCA iz 1997., ili većina raspodjela primljenih od drugih društava rezidentnih u Irskoj, vidjeti odjeljak 129. zakona TCA iz 1997.

<sup>(44)</sup> Odjeljak 76.A zakona TCA iz 1997.

<sup>(45)</sup> Na primjer, u skladu s odjeljkom 81.2. zakona TCA iz 1997., izdatci se općenito mogu odbiti od poreza ako nisu kapitalni i ako su nastali u potpunosti i isključivo za potrebe poslovne djelatnosti.

<sup>(46)</sup> Odjeljci 307. i 308. zakona TCA iz 1997.

<sup>(47)</sup> Odjeljci 27.1 i 27.2. zakona TCA iz 1997.

<sup>(48)</sup> Odjeljak 18. stavci 1. i 2.(a) zakona TCA 1997. u vezi s odjeljkom 21.1. zakona TCA iz 1997.

<sup>(49)</sup> U odjeljku 3.1. „poslovna djelatnost” opisana je kao pojam koji obuhvaća „svaku trgovinu, proizvodnju, pothvat ili interes s karakterom poslovne djelatnosti”.

<sup>(50)</sup> U skladu s odjeljkom 21.A zakona TCA iz 1997. porezna stopa od 25 % primjenjuje se na dohodak oporeziv na temelju sustava D, predmeta III., IV. i V. Ti predmeti, među ostalim, uključuju pasivni dohodak kao što su kamatni prihodi, dohodak od naknada za licencije i dohodak od iznajmljivanja.

<sup>(51)</sup> Irska porezna uprava, Smjernice o mišljenjima porezne uprave kojima se djelatnosti klasificiraju kao poslovna djelatnost, dostupno na: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>

poslovne djelatnosti i za njihovo obavljanje potrebni su ljudi s nužnim vještinama i ovlaštenjima <sup>(52)</sup>. Kapitalni dobitci oporezuju se po stopi od 33 %, uz izuzeće na temelju sudjelovanja u kapitalu za dobitke od otuđenja određenih udjela od 5 % ili više u društvima rezidentnima u Uniji ili zemljama obuhvaćenima ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

(72) U skladu s odjeljkom 26. zakona TCA iz 1997. društva koja su rezidentna u Irskoj podliježu porezu na dobit trgovačkih društava u pogledu dobiti i kapitalnih dobitaka ostvarenih diljem svijeta, isključujući većinu raspodjela primljenih od drugih društava rezidentnih u Irskoj <sup>(53)</sup>.

(73) U odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. utvrđeno je područje primjene plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u slučaju nerezidentnih društava. Odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997., ako je primjenjiv, predviđeno je sljedeće:

„1. Društvo koje nije rezidentno u Državi nije obuhvaćeno plaćanjem poreza na dobit trgovačkih društava osim ako obavlja poslovnu djelatnost u Državi preko podružnice ili agencije, ali ako to čini ono je, uz primjenu svih iznimki predviđenih zakonima o porezu na dobit trgovačkih društava, dužno plaćati porez na dobit trgovačkih društava za svu svoju oporezivu dobit neovisno o tome gdje je ta dobit ostvarena.

2. Za potrebe poreza na dobit trgovačkih društava oporezivom dobiti društva koje nije rezidentno u Državi, ali obavlja poslovnu djelatnost u Državi preko podružnice ili agencije smatraju se:

(a) sav dohodak od poslovne djelatnosti ostvaren izravno ili neizravno preko podružnice ili agencije ili od nje te sav dohodak od imovine ili prava koje upotrebljava ili koje drži podružnica ili agencija ili koji se drže za nju, pri čemu ovaj stavak ne uključuje raspodjele primljene od društava koja su rezidentna u Državi [...].”

(74) Iz te odredbe proizlazi da nerezidentno društvo nije obuhvaćeno plaćanjem poreza na dobit trgovačkih društava osim ako obavlja poslovnu djelatnost u Irskoj preko podružnice ili agencije. Ako nerezidentno društvo obavlja takvu poslovnu djelatnost, to je društvo obuhvaćeno plaćanjem poreza na dobit trgovačkih društava za <sup>(54)</sup>:

— sav dohodak od poslovne djelatnosti ostvaren izravno ili neizravno preko ili iz podružnice odnosno agencije;

— sav dohodak od imovine ili prava koje upotrebljava ili koje drži podružnica odnosno agencija ili koji se drže za nju; i

— kapitalne dobitke koji se mogu pripisati podružnici odnosno agenciji.

(75) Odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. prethodili su odjeljci 8.1. i 8.2. Zakona o porezu na dobit trgovačkih društava iz 1967. u kojima je navedeno sljedeće:

„8. 1. Društvo koje nije rezidentno u Državi nije dužno plaćati porez na dobit trgovačkih društava, osim ako obavlja poslovnu djelatnost u Državi preko podružnice ili agencije, ali, ako to čini, uz primjenu svih iznimki predviđenih ovim Zakonom, dužno je plaćati porez na dobit trgovačkih društava na svu svoju oporezivu dobit neovisno o tome gdje je ta dobit ostvarena.

2. Za potrebe poreza na dobit trgovačkih društava oporezivom dobiti društva koje nije rezidentno u Državi, ali ondje obavlja poslovnu djelatnost preko podružnice ili agencije smatraju se:

(a) sav dohodak od poslovne djelatnosti ostvaren izravno ili neizravno preko podružnice ili agencije ili od nje (ali na način da ovaj stavak ne uključuje raspodjele primljene od društava rezidentnih u Državi); [...].”

<sup>(52)</sup> Smjernice o mišljenjima porezne uprave kojima se djelatnosti klasificiraju kao poslovna djelatnost, str. 3.

<sup>(53)</sup> Vidjeti odjeljak 129. zakona TCA iz 1997.

<sup>(54)</sup> Smjernice – Zakon o konsolidaciji poreza iz 1997. – Zakon o financijama, izdanje iz 2014. – dio 2., str. 24.

- (76) Društva koja nisu rezidentna u Irskoj i ne obavljaju poslovnu djelatnost preko podružnice ili agencije u Irskoj dužna su plaćati porez na dohodak samo na sav dohodak ostvaren u Irskoj, a porez na kapitalne dobitke samo na dobitke ostvarene na temelju raspolaganja određenom imovinom u Irskoj (prvenstveno zemljištima u Irskoj) <sup>(55)</sup>, uz primjenu svih raspoloživih ugovornih oslobođenja.
- (77) Kako bi se spriječilo dvostruko oporezivanje istog dohotka nekog društva (jednom porezom na dohodak i jednom porezom na dobit trgovačkih društava), odjeljkom 21.2. zakona TCA iz 1997. predviđeno je da se porez na dohodak ne plaća na dohodak društva ako je društvo rezidentno u Irskoj ili, u slučaju društva koje nije rezidentno u Irskoj, ako dohodak podliježe plaćanju poreza na dobit trgovačkih društava.
- (78) Odjeljkom 42. Zakona o financijama iz 2010. dio 35.A umetnut je u zakon TCA iz 1997. Irska navodi da je tim umetanjem prvi put u irskom poreznom pravu službeno prepoznata primjena „načela tržišnih uvjeta” kako je utvrđeno člankom 9. predložka konvencije OECD-a o porezu na dohodak i kapital (dalje u tekstu: „predložak porezne konvencije OECD-a”) i dodatno obrazloženo u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave (dalje u tekstu: „Smjernice OECD-a o transfernim cijenama”). Dio 35.A primjenjuje se na dogovore koje su sklopile povezane osobe (društva). Međutim, na temelju definicije „osobe” u domaćem poreznom zakonodavstvu Irske dogovori koje su sklopili sjedište i njegova podružnica ne pripadaju području primjene dijela 35.A.

## 2.4 SMJERNICE ZA ODREĐIVANJE TRANSFERNIH CIJENA I RASPODJELU DOBITI NA STALNE POSLOVNE JEDINICE

### 2.4.1 OKVIR OECD-a I NAČELO TRŽIŠNIH UVJETA OECD-a

- (79) OECD je sastavio nekoliko neobvezujućih dokumenata sa smjernicama o međunarodnom oporezivanju. Zbog njihove neobvezujuće prirode porezne uprave država članica OECD-a, među kojima je i Irska <sup>(56)</sup>, samo se potiče da slijede okvir OECD-a. Međutim, okvir OECD-a ipak služi kao referentna točka i znatno utječe na porezne prakse država članica OECD-a (pa čak i država nečlanica). Štoviše, u mnogim državama članicama OECD-a smjernice koje čine dio tog okvira dobile su snagu zakona ili služe kao referentni dokument za tumačenje domaćeg poreznog prava. Stoga Komisija u ovoj Odluci upućuje na okvir OECD-a zato što je taj okvir rezultat rasprava stručnjaka unutar OECD-a i u njemu su obrazložene tehnike namijenjene rješavanju čestih izazova u pogledu međunarodnog oporezivanja.
- (80) Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi 15. odluke o pokretanju postupka, multinacionalna društva mogu raspodijeliti dobit unutar grupe društava primjenom transfernih cijena između različitih društava iste grupe društava. Određivanje transfernih cijena odnosi se na cijene koje su obračunane za poslovne transakcije između različitih društava iste grupe društava. Međutim, određivanje transfernih cijena može se provesti i unutar jednog društva ako društvo ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj jurisdikciji. To zahtijeva raspodjelu dobiti tog društva između njegove stalne poslovne jedinice i drugih dijelova društva.
- (81) Predložak porezne konvencije OECD-a, koji je temelj mnogih bilateralnih poreznih ugovora između država članica OECD-a i sve većeg broja država nečlanica, sadržava odredbe o određivanju transfernih cijena između povezanih društava jedne grupe i raspodjeli dobiti unutar društva.
- (82) Člankom 9. stavkom 1. predložka porezne konvencije OECD-a o „povezanim poduzećima” predviđeno je sljedeće: „[Ako] su dva [povezana] poduzeća u svojim poslovnim ili financijskim odnosima povezana ugovorenim ili

<sup>(55)</sup> Nerezidentno društvo koje ne obavlja poslovnu djelatnost u Državi preko podružnice ili agencije dužno je plaćati porez na dohodak u pogledu dohotka ostvarenog iz izvora unutar Države. Ako nerezidentno društvo ima podružnicu ili agenciju unutar Države, za dohodak koji se ne može pripisati podružnici ili agenciji dužno je plaćati porez na dohodak, a ne porez na dobit trgovačkih društava. Slično tomu, porez na kapitalne dobitke ubire se iz oporezivih dobitaka nerezidentnog društva ako ono nema podružnicu ili agenciju u Državi ili ako, u slučaju da ima podružnicu ili agenciju u Državi, dobitci nisu pripisivi podružnici ili agenciji.

<sup>(56)</sup> Irska je članica OECD-a od 17. kolovoza 1961.

nametnutim uvjetima koji se razlikuju od uvjeta koje bi ugovorila neovisna poduzeća, dobit koju bi jedno od poduzeća ostvarilo bez tih uvjeta, ali je ipak nije ostvarilo zbog tih uvjeta, može biti uključena u dobit tog poduzeća i oporezovana na odgovarajući način". Smatra se da se tom odredbom utvrđuje mjerodavna izjava za potrebe međunarodnog oporezivanja u skladu s „načelom tržišnih uvjeta” OECD-a za određivanje transfernih cijena između povezanih društava jedne grupe.

- (83) U skladu s tim načelom porezne uprave trebale bi prihvaćati samo transferne cijene između društava iste grupe koje se plaćaju kao da su utvrđene pregovorima između neovisnih društava u usporedivim okolnostima po tržišnim uvjetima. Na taj se način multinacionalna društva sprječava u manipulaciji transfernim cijenama tako da što manje dobiti raspodjeljuju u jurisdikcije u kojima ta dobit podliježe većim porezima i što više dobiti raspodjeljuju u jurisdikcije u kojima ta dobit podliježe manjim porezima <sup>(57)</sup>. OECD je pružio smjernice za primjenu načela tržišnih uvjeta u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, čija je najnovija verzija objavljena 2010. (dalje u tekstu: „Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.”) <sup>(58)</sup>.
- (84) U članku 7. stavku 2. predložka porezne konvencije OECD-a o „dobiti od poslovanja” riječ je o raspodjeli dobiti unutar jednog društva. Njime je predviđeno sljedeće: „[...] dobit koja se u svakoj ugovornoj državi može pripisati stalnoj poslovnoj jedinici [...] dobit je čije bi se ostvarenje moglo očekivati, posebno u poslovanju s drugim dijelovima poduzeća, da je ona odvojeno i neovisno poduzeće koje obavlja iste ili slične djelatnosti u istim ili sličnim uvjetima, uzimajući u obzir funkcije koje poduzeće obavlja, imovinu koju upotrebljava i rizike koje preuzima preko stalne poslovne jedinice i preko ostalih dijelova poduzeća.” Smjernice za primjenu članka 7. nalaze se u Izvješću OECD-a o pripisivanju dobiti stalnim poslovnim jedinicama čija je najnovija verzija objavljena 2010. (dalje u tekstu: „Izvješće OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010.”) <sup>(59)</sup>.
- (85) U izvješću OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. opisane su poteškoće u pogledu raspodjele dobiti unutar jednog društva u usporedbi s raspodjelom dobiti između dvaju pravno odvojenih društava. Dva pravno odvojena društva određuju koje društvo ima vlasništvo nad imovinom, a koje društvo snosi rizik u odnosu između tih dvaju društava na temelju pravno obvezujućih ugovora ili drugih pravnih dogovora koji se mogu utvrditi. To vrijedi i ako su dva odvojena društva dio iste grupe društava dok god se u ugovorima i pravnim dogovorima odražavaju stvarne činjenice. Za razliku od toga činjenica da stalna poslovna jedinica ne čini pravni subjekt odvojen od društva kojem pripada znači da između različitih dijelova istog društva ne postoji jedan dio društva za koji bi se moglo reći da ima pravno „vlasništvo” nad imovinom, da preuzima rizike i posjeduje kapital ili ugovore s odvojenim društvima <sup>(60)</sup>. U pogledu te razlike u izvješću OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. određen je zajednički pristup raspodjeli dobiti na stalne poslovne jedinice nerezidentnih društava. Taj se pristup naziva „mjerodavni pristup OECD-a”. Tim se pristupom na stalne poslovne jedinice raspodjeljuje ona dobit koju bi stalna poslovna jedinica ostvarila po tržišnim uvjetima da je „odvojeno i posebno” poduzeće koje obavlja iste ili slične funkcije u istim ili sličnim uvjetima, uzimajući u obzir funkcije koje nerezidentno društvo obavlja, imovinu koju upotrebljava i rizike koje preuzima preko stalne poslovne jedinice i preko ostalih dijelova društva, kako je navedeno u članku 7. stavku 2. predložka porezne konvencije OECD-a.

#### 2.4.2 RASPODJELA DOBITI PODRUŽNICE NA TEMELJU VAŽNIH FUNKCIJA ZAPOSLENIKA U MJERODAVNOM PRISTUPU OECD-a U DVA KORAKA

- (86) U izvješću OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. opisan je mjerodavni pristup OECD-a za primjenu načela tržišnih uvjeta navedenog u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama u kontekstu raspodjele dobiti na stalnu poslovnu jedinicu. U skladu sa Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama raspodjela dobiti među povezanim

<sup>(57)</sup> Porezne uprave i zakonodavci svjesni su tog problema te je poreznim zakonodavstvom općenito omogućeno poreznim upravama da porezne prijave integriranih društava koja pogrešno primjenjuju transferne cijene ispravljaju zamjenskim cijenama koje odgovaraju pouzdanju približnoj vrijednosti cijena koje su prihvatila neovisna društva pregovarajući u usporedivim okolnostima po tržišnim uvjetima.

<sup>(58)</sup> Vidjeti *Smjernice o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave*, OECD, 22. srpnja 2010. Prethodnu verziju tih smjernica odobrilo je Vijeće OECD-a 13. srpnja 1995. (dalje u tekstu: „Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995.”).

<sup>(59)</sup> Vidjeti *Izvješće o pripisivanju dobiti stalnim poslovnim jedinicama iz 2010.* koje je odobrilo Vijeće OECD-a 22. srpnja 2010.

<sup>(60)</sup> Točka 14. odjeljka B-3.i., str. 14. Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010.

društvima ovisi o funkcijama koje se obavljaju, nastalim rizicima i imovini koju upotrebljava svako pojedino društvo <sup>(61)</sup>. Za raspodjelu dohotka između društva i njegove stalne poslovne jedinice, mjerodavnim pristupom OECD-a dopunjuje se funkcionalna analiza iz članka 9. stavka 1. predložka porezne konvencije OECD-a prvim korakom kojim se uzima u obzir činjenica da, pravno gledajući, imovina, rizici, kapital te prava i obveze koji nastaju iz transakcija između različitih dijelova istog društva pripadaju društvu u cjelini, a ne samo jednom dijelu društva, te da ne postoje transakcije između pravno odvojenih društava koja pripadaju istoj grupi društava <sup>(62)</sup>.

- (87) Stoga se mjerodavni pristup OECD-a sastoji od analize u dva koraka u skladu s kojom se dohodak raspodjeljuje na stalnu poslovnu jedinicu.
- (88) Prvi korak tog pristupa obuhvaća pretpostavku da je stalna poslovna jedinica zasebno poduzeće „koje obavlja iste ili slične djelatnosti u istim ili sličnim uvjetima, uzimajući u obzir funkcije koje poduzeće obavlja, imovinu koju upotrebljava i rizike koje preuzima preko stalne poslovne jedinice i preko ostalih dijelova poduzeća” <sup>(63)</sup>. U tom se kontekstu uvodi pojam „važnih funkcija zaposlenika”. U prvom koraku mjerodavnog pristupa OECD-a na stalnu poslovnu jedinicu raspodjeljuje se gospodarsko vlasništvo nad imovinom u pogledu koje zaposlenici u stalnoj poslovnoj jedinici obavljaju važne funkcije relevantne za gospodarsko vlasništvo nad imovinom te se na stalnu poslovnu jedinicu raspodjeljuju oni rizici u pogledu kojih važne funkcije relevantne za preuzimanje rizika i/ili upravljanje njima (nakon prijenosa) obavljaju zaposlenici u stalnoj poslovnoj jedinici <sup>(64)</sup>.
- (89) U drugom koraku mjerodavnog pristupa OECD-a na odgovarajući se način primjenjuju Smjernice OECD-a o transfernim cijenama na poslovanje stalne poslovne jedinice s drugim dijelovima društva kako bi se osiguralo da se obavljanje svih njezinih funkcija povezanih s tim poslovanjem dodjeljuje po tržišnim uvjetima <sup>(65)</sup>.

#### 2.4.3 RAZMATRANJA O PRIMJENI MJERODAVNOG PRISTUPA OECD-a NA NEMATERIJALNU IMOVINU

- (90) Odjeljak D-2.iii.(c) Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. odnosi se na raspodjelu nematerijalne imovine na stalne poslovne jedinice. Kad je riječ o nematerijalnoj imovini nastaloj poslovnom djelatnošću unutar društva, u točki 86. Izvješća navodi se da se, ovisno o modelu organizacije poslovanja poduzeća, „aktivno donošenje odluka i upravljanje često mogu decentralizirati unutar poduzeća. Javlja se pitanje hoće li se slično dogoditi i s obzirom na razvoj nematerijalne imovine ili je vjerojatnije da važne funkcije zaposlenika relevantne za određivanje gospodarskog vlasništva nad nematerijalnom imovinom provodi više rukovodstvo na visokoj strateškoj razini ili se provode kombinacijom centraliziranih i prenesenih funkcija donošenja odluka”. U točki 87. objašnjava se da „ne postoje čvrsti dokazi da je postupak donošenja odluka za razvoj nematerijalne imovine općenito toliko centraliziran, posebno jer je određivanje važnih funkcija zaposlenika relevantnih za određivanje gospodarskog vlasništva usmjereno na aktivno donošenje odluka i upravljanje, a ne na isključivo odobravanje ili odbijanje nekog prijedloga. Zbog toga bi se gospodarsko vlasništvo, jednako kao u slučaju financijske imovine, često moglo odrediti na temelju funkcija koje se obavljaju ispod strateške razine višeg rukovodstva. To je razina na kojoj bi se provodilo aktivno upravljanje programom usmjerenim na razvoj nematerijalne imovine i gdje leži sposobnost aktivnog upravljanja rizicima svojstvenima takvom programu.”

<sup>(61)</sup> U točki 1.42. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. navedeno je sljedeće: „U transakcijama između dvaju neovisnih poduzeća u naknadi će se obično odražavati funkcije koje svako poduzeće obavlja (uzimajući u obzir upotrijebljenu imovinu i preuzete rizike). Stoga je u određivanju usporedivosti kontroliranih i nekontroliranih transakcija ili subjekata nužna funkcionalna analiza. Tom se funkcionalnom analizom nastoje utvrditi i usporediti gospodarski važne djelatnosti i odgovornosti koje su stranke u transakcijama preuzele, imovina koju su upotrebljavale te rizici koje su preuzele.” Vidjeti točku 1.20. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 1995.: „U poslovanju između dvaju neovisnih poduzeća u naknadi će se obično odražavati funkcije koje obavlja svako poduzeće (uzimajući u obzir upotrijebljenu imovinu i preuzete rizike). Stoga je u određivanju usporedivosti kontroliranih i nekontroliranih transakcija ili subjekata nužna usporedba funkcija koje su preuzele stranke. Ta se usporedba temelji na funkcionalnoj analizi kojom se nastoje utvrditi i usporediti gospodarski važne djelatnosti i odgovornosti koje su preuzela ili koje će preuzeti neovisna i povezana poduzeća.” (isticanje je naknadno dodano)

<sup>(62)</sup> Točka 15. odjeljka B-3.i., str. 14. Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010.

<sup>(63)</sup> Točka 13. odjeljka B-3.i., str. 14. Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010.

<sup>(64)</sup> Točka 15. odjeljka B-3.i., str. 14. Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010.

<sup>(65)</sup> Točka 17. odjeljka B-3.i., str. 14. Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010.

- (91) U pogledu stečene nematerijalne imovine iz poslovanja u točki 94. odjeljka D-2.iii.(c) 3.A.ii. objašnjava se da je „kao i u slučaju nematerijalne imovine nastale poslovnom djelatnošću unutar društva za određivanje gospodarskog vlasništva nad stečenom nematerijalnom imovinom ključno pitanje gdje se unutar poduzeća obavljaju važne funkcije zaposlenika povezane s aktivnim donošenjem odluka o preuzimanju rizika i upravljanju njima”<sup>(66)</sup>.

#### 2.4.4 SMJERNICE OECD-a O TRANSFERNIM CIJENAMA

- (92) U Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama opisano je pet metoda za utvrđivanje približne vrijednosti cijena po tržišnim uvjetima za transakcije i raspodjelu dobiti između društava iste grupe društava: i. metoda usporedive cijene na slobodnom tržištu; ii. metoda uvećanog troška; iii. metoda preprodajne cijene; iv. metoda transakcijske neto marže i v. transakcijska metoda podjele dobiti. U Smjernicama se određuje razlika između tradicionalnih metoda utemeljenih na transakcijama (prve tri metode) i transakcijskih metoda utemeljenih na dobiti (zadnje dvije metode). U Smjernicama se daje prednost tradicionalnim metodama utemeljenima na transakcijama, kao što je metoda usporedive cijene na slobodnom tržištu, nad transakcijskim metodama utemeljenima na dobiti, kao što je metoda transakcijske neto marže, kao načinima za utvrđivanje toga jesu li transakcijske cijene određene po tržišnim uvjetima<sup>(67)</sup>. U Smjernicama se nadalje objašnjava da multinacionalna društva zadržavaju slobodu primjene metoda koje nisu opisane u tim smjernicama kako bi odredile transferne cijene, pod uvjetom da te cijene ispunjuju načelo tržišnih uvjeta.
- (93) Spornim poreznim rješenjima odobrava se raspodjela dobiti za ASI i AOE na temelju jednostranih metoda raspodjele dobiti koje u primjeni podsjećaju na metodu transakcijske neto marže kako je opisana u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama. Metoda transakcijske neto marže jedna je od „neizravnih metoda” za utvrđivanje približne vrijednosti cijena u skladu s načelom tržišnih uvjeta za transakcije i raspodjelu dobiti među društvima iste grupe društava. Metoda transakcijske neto marže može se usporediti s metodom usporedive cijene na slobodnom tržištu, koja je „izravna metoda” kojom se uspoređuje cijena plaćena za prijenos imovine ili usluga u kontroliranoj transakciji (to jest u transakciji između dvaju poduzeća koja su međusobno povezana) s cijenom plaćenom za prijenos imovine ili usluga u usporedivoj transakciji na slobodnom tržištu (to jest u transakciji između međusobno neovisnih poduzeća) provedenoj u usporedivim okolnostima. Metodom transakcijske neto marže utvrđuje se približna vrijednost dobiti u skladu s načelom tržišnih uvjeta za cijelu djelatnost, a ne za utvrđene transakcije. Njome se ne namjerava utvrditi cijena prodane robe, već se procjenjuje dobit za koju bi se moglo očekivati da će je neovisna društva ostvariti na temelju neke djelatnosti, kao što je djelatnost prodaje robe. To se čini uzimanjem osnove („pokazatelja razine dobiti”), kao što su troškovi, promet ili fiksno ulaganje, na koju se primjenjuje omjer dobiti u kojem se odražavaju opažanja iz usporedivih transakcija na slobodnom tržištu s tom osnovom.
- (94) Upotreba metode transakcijske neto marže kao jednostrane metode određivanja transfernih cijena, odnosno ispitivanje profitabilnosti samo jedne od stranaka u kontroliranoj transakciji, često se opravdava na temelju stavka 3.18. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. u skladu s kojim bi „ispitana stranka”, odnosno stranka u transakciji za koju se ispituje financijski pokazatelj (marža u odnosu na troškove, bruto marža ili pokazatelj neto dobiti), u načelu trebalo biti društvo koje obavlja manje složenu funkciju<sup>(68)</sup>. Konkretno, u slučajevima u kojima je jedna od stranaka u kontroliranoj transakciji nositelj prava intelektualnog vlasništva za

<sup>(66)</sup> U pogledu nematerijalne marketinške imovine u točki 97. odjeljka D-2.iii.(c) 3.A.iii. Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. navedeno je da su „temeljna načela u pogledu nematerijalne marketinške imovine jednaka načelima u pogledu nematerijalne imovine nastale poslovnom djelatnošću.”

<sup>(67)</sup> U točki 2.3. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. predviđeno je sljedeće: „Rezultat je taj da se, uzimajući u obzir kriterije opisane u točki 2.2., u slučajevima u kojima se tradicionalna metoda utemeljena na transakcijama i transakcijska metoda utemeljena na dobiti mogu primijeniti na jednako pouzdan način, daje prednost tradicionalnoj metodi utemeljenoj na transakcijama nad transakcijskom metodom utemeljenoj na dobiti.” U točki 3.49. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. predviđeno je sljedeće: „Tradicionalnim metodama utemeljenima na transakcijama daje se prednost nad transakcijskim metodama utemeljenima na dobiti kao načinu za određivanje ispunjuje li transakcijska cijena načelo tržišnih uvjeta, odnosno postoji li poseban uvjet koji utječe na razinu dobiti između povezanih poduzeća. Praktično iskustvo do danas pokazalo je da je u većini slučajeva moguće primijeniti tradicionalne metode utemeljene na transakcijama.”

<sup>(68)</sup> Točnije, u stavku 3.18. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. daje se sljedeća preporuka: „Pri primjeni metode uvećanog troška, metode prodajne cijene ili metode transakcijske neto marže kako su opisane u poglavlju II. nužno je odabrati stranku u transakciji za koju se ispituje financijski pokazatelj (marža u odnosu na troškove, bruto marža ili pokazatelj neto dobiti). Odabir ispitane stranke trebao bi biti usklađen s funkcionalnom analizom transakcije. Opće je pravilo da je ispitana stranka ona na koju se može primijeniti metoda određivanja transfernih cijena na najpouzdaniji način i za koju se mogu utvrditi najpouzdanije usporedive vrijednosti, tj. najčešće će to biti stranka koja ima manje složenu funkcionalnu analizu.” Točka 3.43. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. sadržava sličan opis.

koje daje licenciju drugoj ugovornoj stranci kako bi obavljala funkcije kao što su proizvodnja ili distribucija, porezni savjetnici često se pozivaju na složenost određivanja povrata na to intelektualno vlasništvo kako bi odredili da je druga ugovorna stranka stranka koja obavlja manje složenu funkciju, utvrdili povrat za funkcije koje obavlja ta druga ugovorna stranka te raspodijelili svu preostalu dobit nakon oduzimanja tog povrata, odnosno svu „reziidualnu dobit“, na stranku koja je nositelj prava intelektualnog vlasništva kao naknadu za licenciju za upotrebu tog prava intelektualnog vlasništva.

## 2.5 DODATNE INFORMACIJE KOJE JE DOSTAVILA IRSKA KAO ODGOVOR NA ODLUKU O POKRETANJU POSTUPKA I TIJEKOM SLUŽBENOG ISTRAŽNOG POSTUPKA

- (95) U svojoj odluci o pokretanju postupka Komisija je zatražila od Irske da dostavi sve informacije koje bi mogle biti korisne u ocjeni spornih poreznih rješenja <sup>(69)</sup>. Konkretno, Komisija je zatražila od Irske da dostavi financijske izvještaje ASI-ja i AOE-a za razdoblje od 2004. do 2013., broj zaposlenika u ekvivalentu punog radnog vremena (dalje u tekstu: „EPRV“) u ASI-ju i AOE-u tijekom istog razdoblja (na kraju svakog izvještajnog razdoblja), EPRV u irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a te informacije o ugovorima o podjeli troškova čije su ASI i AOE stranke. Komisija je od Irske zatražila i da izdvoji iznos pasivnog dohotka ASI-ja u računima dobiti i gubitka te da navede dolazi li taj pasivni dohodak iz Irske.

### 2.5.1 FINACIJSKI PODATCI DRUŠTAVA ASI I AOE

- (96) Dohodak obaju društava u njihovim se financijskim izvještajima smatra dohotkom ostvarenim od prodaje proizvoda, kako je prikazano u izvancima na slikama 2. i 3. U tim financijskim izvještajima upućuje se na to da se promet sastoji od neto prodaje kupcima. U financijskim izvještajima ASI-ja i AOE-a (na primjer za 2006. i 2007. godinu) utvrđeno je da se „neto prodaja u prvom redu sastoji od prihoda od prodaje proizvoda (hardver, softver i periferni uređaji) te od ugovora o produljenju jamstva i uslugama podrške“. U pogledu ASI-ja nisu zabilježene nikakve druge važne vrste dohotka osim prometa i razmjerno malih iznosa kamate. Konkretno, ne čini se da je ASI zabilježio prihode od naknada za licenciju. Kad je riječ o AOE-u, to je društvo uz promet i razmjerno male iznose kamate prijavilo velike iznose dividendi koje je ASI isplatio AOE-u za neka računovodstvena razdoblja.

Slika 2.

### Izvadak iz financijskih izvještaja ASI-ja za 2007.

#### Apple Sales International

**Izjava o računovodstvenim politikama (nastavak)**  
za godinu koja je završila 29. rujna 2007.

#### Priznavanje prihoda

Neto prodaja prvenstveno se sastoji od prihoda od prodaje proizvoda (hardver, softver i periferni uređaji) te od ugovora o produljenju jamstva i uslugama podrške. Društvo priznaje prihode u skladu s primjenjivim računovodstvenim standardima.

<sup>(69)</sup> Vidjeti operativni dio odluke o pokretanju postupka (odjeljak 4.).

## Slika 3.

## Izvadak iz financijskih izvještaja AOE-a za 2006.

**Apple Operations Europe****Izjava o računovodstvenim politikama (nastavak)**

za godinu koja je završila 30. rujna 2006.

**Priznavanje prihoda**

Neto prodaja prvenstveno se sastoji od prihoda od prodaje proizvoda (hardver, softver i periferni uređaji) te od ugovora o produljenju jamstva i uslugama podrške. Društvo priznaje prihode u skladu s primjenjivim računovodstvenim standardima.

(97) Odabrani financijski podaci koje je Irska dostavila prikazani su u tablici 1. za ASI i u tablici 2. za AOE.

Tablica 1.

**Financijski podatci ASI-ja (u milijunima USD)**

Godina	Promet društva ASI	Dobit prije oporezivanja	Od toga kamatni prihodi i prihodi od ulaganja umanjeni za troškove kamata	Porez prijavljen u zakonom propisanim financijskim izvještajima
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]

Tablica 2.

**Financijski podatci AOE-a (u milijunima USD)**

Godina	Promet društva AOE	Dobit prije oporezivanja	Od toga kamatni prihodi i prihodi od ulaganja umanjeni za troškove kamata	Porez prijavljen u zakonom propisanim financijskim izvještajima
2003.	350	11	27,7	7,5
2004.	417	25	14,1	2,5

Godina	Promet društva AOE	Dobit prije oporezivanja	Od toga kamatni prihodi i prihodi od ulaganja umanjeni za troškove kamata	Porez prijavljen u zakonom propisanim financijskim izvještajima
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]

(\*) Objava podataka: uključuje dividendu od 1 250 milijuna USD koju je ASI isplatio AOE-u i AOE isplatio AOI-ju za 2006., dohodak od poduzeća grupe u iznosu od 6 575 milijuna USD za 2010., 6 253 milijuna USD za 2011., [14 500 – 15 000] milijuna USD za 2012., [5 000 – 5 500] milijuna USD za 2013. odnosno [1 500 – 2 000] milijuna USD za 2014.

(1) Podatci o prometu tijekom 2008. preinačeni su sa 116 696 USD za promet i 19 587 USD za trošak prodane robe na promet od 411 802 USD i trošak prodane robe od 314 693 USD.

- (98) Financijski podatci prikazani u tablicama 1. i 2. temelje se na zakonom propisanim financijskim izvještajima društava ASI i AOE kako su predani u Irskoj. ASI i AOE u Irskoj predaju potpune financijske izvještaje jer su osnovani u Irskoj. Komisija je od Irske <sup>(70)</sup> zatražila da pojasni postoje li odvojeni financijski izvještaji za sjedišta ASI-ja i AOE-a i njihove irske podružnice i, ako postoje, da dostavi te odvojene financijske izvještaje. Irska je navela da financijski izvještaji za ASI i AOE ispunjuju zahtjeve zakonom propisanog financijskog izvještavanja u skladu s irskim pravom i da se irskim pravom od ASI-ja i AOE-a ne zahtijeva da sastavljaju odvojene izvještaje za svoje irske podružnice.
- (99) Porez koji je ASI prijavio u zakonom propisanim financijskim izvještajima većinom se sastoji od poreza koji se plaća Irskoj na dobit njegovih irskih podružnica, utvrđen u skladu s metodama raspodjele dobiti odobrenima spornim poreznim rješenjima <sup>(71)</sup> jer ASI nije smatrao da je dužan plaćati porez u bilo kojoj drugoj poreznoj jurisdikciji. Međutim, nakon procjena koje su provele porezne uprave [...] i Italije za ASI se smatralo da ima poreznu obvezu u tim dvjema jurisdikcijama. Za 2013. i 2014. ASI je postao dužan plaćati porez po odbitku u [...] jer je [...] porezna uprava odredila da je naknada koju plaća [...] društvo grupe Apple ASI-ju naknada za licenciju i odlučila da to plaćanje podliježe porezu po odbitku <sup>(72)</sup>. Za godine od 2009. do 2012. ASI je postao obavezan plaćati porez na dobit trgovačkih društava u Italiji nakon procjene talijanske porezne uprave koja je odredila da je ASI bio dužan plaćati porez u Italiji u tom razdoblju <sup>(73)</sup>. Kad je riječ o porezu koji je prijavio AOE u svojim zakonom propisanim financijskim izvještajima, to je društvo imalo podružnicu u Singapuru i bilo je obavezno plaćati porez na dobit trgovačkih društava u Singapuru za 2009., 2010. i 2011. <sup>(74)</sup>

<sup>(70)</sup> Vidjeti dopis Komisije od 11. studenoga 2015., uvodna izjava (27).

<sup>(71)</sup> Porez koji je ASI bio dužan plaćati irskim poreznim tijelima bio je iskazan u eurima i iznosio je oko 4,8 milijuna EUR 2009., 4,8 milijuna EUR 2010., 7,3 milijuna EUR 2011., [1 – 10] milijuna EUR 2012., [0,7 – 0,8] milijuna EUR 2013. i [0,9 – 1] milijuna EUR 2014., vidjeti dopis društva Apple od 22. travnja 2016., str. 8. – 9.

<sup>(72)</sup> Taj porez iznosi oko [...] za 2013. odnosno [...] za 2014., vidjeti dopis društva Apple od 22. travnja 2016., str. 10.

<sup>(73)</sup> Iz toga je proizašla obveza ASI-ja da plaća porez na dobit trgovačkih društava u Italiji u iznosu od oko [20 – 30] milijuna EUR 2009., [40 – 50] milijuna EUR 2010., [50 – 60] milijuna EUR 2011. i [30 – 40] milijuna EUR 2012., vidjeti dopis društva Apple od 22. travnja 2016., str. 10. Međutim, ti iznosi nisu zabilježeni u financijskim izvještajima ASI-ja prikazanim u tablici 1. jer su financijski izvještaji izdani prije ocjene talijanskih poreznih tijela. Irska nije obavijestila Komisiju o preinakama financijskih izvještaja koje su provedene do danas.

<sup>(74)</sup> Obveza AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Singapuru iznosila je 42 136 SGD za 2009., 1 810 SGD za 2010. i 535 SGD za 2011., vidjeti dopis društva Apple od 22. travnja 2016., str. 10.

- (100) Irska je dostavila i sastavnicu kamatnih prihoda prijavljenih u zakonom propisanim financijskim izvještajima ASI-ja i AOE-a koja se odnosi na vlasništvo irskih podružnica dvaju društava <sup>(75)</sup>. Irska je dostavila raščlambu kamatnih prihoda ASI-ja na „kamate uplaćene na financijski račun ASI-ja” i „kamate od imovine”. Na primjer, kamate uplaćene na financijske račune ASI-ja 2012. iznosile su [500 – 600] milijuna USD, a kamatni prihodi od imovine podružnica iznosili su [1 – 10] milijuna USD. U svojim dopisima od 15. travnja 2015. Irska je navela da se kamate pripisive irskoj podružnici ASI-ja i irskoj podružnici AOE-a ostvaruju na zasebnim bankovnim računima ili fondovima. Svakodnevno poslovanje na tim bankovnim računima nadziru zaposlenici odjela za financije i riznicu u Corku u Irskoj <sup>(76)</sup>.
- (101) U spornim poreznim rješenjima oporeziva dobit irske podružnice ASI-ja određuje se upućivanjem na operativne troškove. Međutim, odvojeno izvještavanje o operativnim troškovima za podružnicu nije dostupno jer Apple Irskoj nikad nije dostavio odvojene financijske izvještaje. Izvadak iz operativnih troškova ASI-ja kao cjeline za 2011. i 2012., kako su prijavljeni u zakonom propisanim financijskim izvještajima ASI-ja, nalazi se na slici 4. radi boljeg prikaza.

Slika 4.

**Operativni troškovi ASI-ja u godišnjim financijskim izvještajima za 2012.**

Operativni troškovi	2012.	2011.
	u tisućama USD	u tisućama USD
Troškovi marketinga, prodaje i distribucije	[400 000 – 500 000]	604 888
Administrativni troškovi	[100 000 – 200 000]	139 870
Istraživanje i razvoj	[1 500 000 – 2 000 000]	1 538 036

- (102) U spornim poreznim rješenjima oporeziva dobit irske podružnice AOE-a određuje se upućivanjem na operativne troškove i promet. Račun dobiti i gubitka AOE-a kao cjeline za 2011. i 2012. nalazi se na slici 5. radi boljeg prikaza.

Slika 5.

**Račun dobiti i gubitka AOE-a u godišnjim financijskim izvještajima za 2012.****Račun dobiti i gubitka**

za godinu koja je završila 29. rujna 2012.

	Napomena	2012.	2011.
		u tisućama USD	u tisućama USD
<b>Promet – poslovanje koje se nastavlja</b>	1	<b>[400 000 – 500 000]</b>	518 505
Troškovi prodaje		[(300 000 – 400 000)]	(426 594)
<b>Bruto dobit</b>		<b>[90 000 – 100 000]</b>	91 911
Operativni troškovi	2	[(10 000 – 20 000)]	(42 654)
<b>Operativna dobit – poslovanje koje se nastavlja</b>		<b>[70 000 – 80 000]</b>	49 257

<sup>(75)</sup> Ta sastavnica iznosi [20 – 30] tisuća USD za AOE tijekom razdoblja 2003. – 2013., vidjeti dopis Irske od 15. travnja 2015., str. 4. Kad je riječ o ASI-ju, ta sastavnica kamatnih prihoda od imovine irske podružnice iznosi [70 – 80] milijuna USD tijekom razdoblja 2003. – 2013., vidjeti dopis Irske od 15. travnja 2015., str. 2., i primjedbe Irske na odluku o pokretanju postupka od 5. rujna 2014., datoteku 3. Irska je navela da iznosi za 2014. još nisu utvrđeni do datuma dopisa Irske od 15. travnja 2015.

<sup>(76)</sup> Dopis Irske od 15. travnja 2015., str. 3.

		2012.	2011.
	Napomena	u tisućama USD	u tisućama USD
Dohodak od poduzeća grupe		[14 500 000 – 15 000 000]	6 252 591
Drugi kamatni i slični prihodi	3	[1 000 – 10 000]	122
Kamatni i slični rashodi	4	[(30 – 40)]	(2 505)
Iznosi otpisane financijske imovine	11	[(50 – 60)]	—
<b>Dobit od redovnih djelatnosti prije oporezivanja</b>	5 – 8	[14 500 000 – 15 000 000]	6 299 465
Porez na dobit od redovnih djelatnosti	9	[(1 000 – 10 000)]	(2 966)
<b>Dobit za financijsku godinu</b>		[14 500 000 – 15 000 000]	6 296 499

- (103) U pogledu obveze ASI-ja i AOE-a da plaćaju porez na dobit trgovačkih društava u Irskoj, u financijskim izvještajima tih društava upućuje se na „stopu manju od standardne porezne stope u Irskoj” za razdoblja do 2007. Izvadak iz revidiranih financijskih izvještaja ASI-ja kako su prikazani u njegovim godišnjim financijskim izvještajima za 2007. nalazi se na slici 6.

Slika 6.

#### Izvadak iz godišnjih financijskih izvještaja ASI-ja za 2007.

##### Porez na dobit od redovnih djelatnosti

Trenutačno porezno opterećenje manje je od standardne porezne stope u Irskoj. Razlike su objašnjene na sljedeći način:

	2007.	2006.
	u tisućama USD	u tisućama USD
Dobit od redovnih djelatnosti prije poreza	1 843 933	1 179 637
Trenutačni porez po stopi od 12,5 % (2006.: 12,5 %)	230 492	147 455
<i>Učinci:</i>		
kamatnih prihoda za koje se plaća viša stopa (25 %)	2 485	1 610
prilagodbi poreznog opterećenja s obzirom na prethodna razdoblja	—	(131)
dohotka koji se oporezuje po manjim stopama	(224 049)	(142 450)
<b>Ukupno trenutačno porezno opterećenje</b>	8 928	6 484

- (104) U razdobljima nakon 2007. izračun poreznog opterećenja prikazan je u financijskim izvještajima uz primjenu porezne stope od [1 – 5] %. Porezna stopa u tim je financijskim izvještajima opisana kao „prosječna porezna stopa za sve jurisdikcije u kojima [AOE] posluje”. Izvadak iz revidiranih financijskih izvještaja ASI-ja kako su prikazani u njegovim godišnjim financijskim izvještajima za 2012. nalazi se na slici 7.

## Slika 7.

## Izvadak iz godišnjih financijskih izvještaja ASI-ja za 2012.

## Porez na dobit od redovnih djelatnosti

Društvo nije porezno rezidentno ni u jednoj jurisdikciji. Obavlja djelatnosti u različitim zemljama. Prosječna porezna stopa u svim jurisdikcijama u kojima posluje iznosi približno [1 – 5] %.

	2012.	2011.
	u tisućama USD	u tisućama USD
Dobit od redovnih djelatnosti prije poreza	[35 000 000 – 35 500 000]	[22 000 000 – 22 500 000]
Porez po stopi od [1 – 5] %	[1 000 000 – 1 500 000]	[800 000 – 900 000]
Učinci:		
kamatnih prihoda za koje se plaća viša stopa (25 %)	[600 – 700]	620
(manje)/veće stope oporezivanja prihoda	[(1 000 000 – 1 500 000)]	(876 117)
<b>Ukupno trenutačno porezno opterećenje</b>	<b>[1 000 – 10 000]</b>	<b>9 862</b>

- (105) Porezi koje ASI stvarno duguje u Irskoj, u skladu s njegovim poreznim prijavama za razdoblje od 25. rujna 2011. do 24. rujna 2012., iznosili su [1 – 10] milijuna EUR za dohodak od poslovne djelatnosti (odgovarajući dohodak od poslovne djelatnosti iznosio je [30 – 40] milijuna EUR) na što je dodan porez na kamatne prihode u iznosu od [0,6 – 0,7] milijuna EUR, iz čega proizlazi porezna obveza od [1 – 10] milijuna EUR<sup>(7)</sup>. Za isto razdoblje porez koji AOE stvarno duguje u Irskoj iznosio je [1 – 10] milijuna EUR za dohodak od poslovne djelatnosti (što odgovara dohotku od poslovne djelatnosti u iznosu od [10 – 20] milijuna EUR), na što je dodano oslobođenje plaćanja poreza po odbitku na poslovnu djelatnost na izvoru, iz čega proizlazi porezna obveza od [1 – 10] milijuna EUR.
- (106) Irska je navela da se sredstva za koja je utvrđeno da premašuju potrebe ASI-ja i AOE-a u pogledu obrtnog kapitala prenose na bankovne račune i u investicijske fondove ASI-ja i AOE-a izvan Irske koje se vodi, kojima se upravlja i koje se nadzire u SAD-u.
- (107) U pogledu bankovnih računa ASI-ja koji se upotrebljavaju za prikupljanje prihoda od prodaje kupcima u regiji EMEIA Irska je navela da se novčani tok razlikuje ovisno o tome je li kupac partner u distribucijskom kanalu, korisnik internetske trgovine društva Apple ili se prodaja obavlja u maloprodajnoj trgovini društva Apple. Ako je kupac partner u distribucijskom kanalu<sup>(8)</sup>, Apple prima novac ili elektroničkim prijenosom ili izravnim terećenjem na bankovni račun ASI-ja u mjesnoj jurisdikciji kupca ili na zajednički bankovni račun ASI-ja u SAD-u ili Europi na koji se primaju sredstva od prodaje u većem broju zemalja. Međutim, u skladu s pregledom koji je Irska dostavila u pogledu lokacije bankovnih računa ASI-ja, od ožujka 2009. u SAD-u se nije nalazio nijedan bankovni račun na kojem se prikupljaju prihodi od prodaje u regiju EMEIA, a od ožujka 2012. na bankovnim računima koji se nalaze u SAD-u prikupljaju se samo prihodi od prodaje u Island, Rusiju, Tursku te dijelove Bliskog istoka i Afrike. Svi ostali prihodi od prodaje prikupljaju se na bankovnim računima koji se nalaze u Europi. Irska je navela i da skupina društva Apple za riznicu regije EMEIA, koja se sastoji od triju zaposlenika koji se nalaze u Irskoj, redovito objedinjuje novac koji se drži na lokalnim računima u regiji EMEIA na „koncentracijske račune“ (engl. *concentration accounts*) koji se drže u ASI-jevo ime. Irska navodi da se ti računi nalaze u Ujedinjenoj Kraljevini, SAD-u i Švicarskoj.
- (108) Kad je riječ o investicijskim fondovima, u skladu s informacijama koje je dostavio Apple, društvo koje ASI-ju i AOE-u pruža usluge upravljanja novcem i investicijskim uslugama na temelju ugovora o uslugama upravljanja ulaganjima sklopljenima s ASI-jem i AOE-om zove se Braeburn Capital Inc. (dalje u tekstu: „Braeburn“) i nalazi se

<sup>(7)</sup> Mogu se primijetiti male razlike između poreza prijavljenog u financijskim izvještajima kako su prikazani u tablicama 1. i 2. te onog u poreznim prijavama, što može biti posljedica promjena valute ili razlika u izvještajnim razdobljima.

<sup>(8)</sup> Apple definira partnere u distribucijskom kanalu kao treće distributere i trgovce u maloprodaji koji kupuju proizvode društva Apple kako bi ih dalje preprodavali.

u SAD-u. Usluge uključuju upravljanje ulaganjima i novcem [...]. Tijekom sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a 24. srpnja 2006. odlučeno je da će Braeburn i dalje pomagati ASI-ju i AOE-u u upravljanju novčanim rezervama <sup>(79)</sup>. Irska navodi da se izvori ukupnog dohotka ostvarenog iz tih ulaganja nalaze izvan Irske i da, u skladu s tim, kamata na ta ulaganja ne podliježe poreznoj obvezi u Irskoj.

#### 2.5.2 INFORMACIJE O ZAPOSLENICIMA ASI-ja I AOE-a

- (109) U svojem odgovoru na odluku o pokretanju postupka Irska je navela da su do 31. prosinca 2011. svi zaposlenici društva Apple u Irskoj bili službeno zaposleni u AOE-u, pri čemu je irska podružnica AOE-a vodila jedinstveni obračun plaća u Irskoj. Irska navodi da takvi aranžmani za grupe nisu rijetki u Irskoj. Postojao je mehanizam prebacivanja naknada u okviru kojeg su troškovi zaposlenika AOE-a koji su radili na djelatnostima irske podružnice ASI-ja raspodijeljeni na tu podružnicu na mjesečnoj razini. Od 1. siječnja 2012. sustavi zapošljavanja reorganizirani su na način da su zaposlenici bili izravno zaposleni u onom subjektu na djelatnostima čije su irske podružnice radili.
- (110) Irska je Komisiji dostavila podatke o EPRV-u <sup>(80)</sup> koje je dobila od društva Apple. Za razdoblje prije 1. siječnja 2012. zaposlenici u EPRV-u irske podružnice AOE-a bili su podijeljeni između irskih podružnica ASI-ja i AOE-a u skladu s mjestom nastanka troškova.

Tablica 3.

#### EPRV u irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a

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

- (111) Osim zaposlenika u irskoj podružnici, Apple je obavijestio Irsku da je AOE imao i zaposlenike u EPRV-u u Singapuru, gdje je imao podružnicu koja je u početku obavljala djelatnosti proizvodnje, a kasnije je pružala usluge za grupu povezane s djelatnostima distribucije <sup>(81)</sup>. Te djelatnosti podružnice prestale su 2009., a imovina te podružnice prodana je povezanom društvu društva Apple u Singapuru. Otad je podružnica u Singapuru neaktivna podružnica AOE-a. Prosječan broj zaposlenika u singapurskoj podružnici AOE-a bio je 185 u 2004., 189 u 2005., 257 u 2006., 300 u 2007. i 352 u 2008.

<sup>(79)</sup> Vidjeti pregled zapisnikâ sa sjednica upravnog odbora održanih tijekom razdoblja u kojem je Tim Cook direktor društva Apple koje je Apple dostavio Stalnom pododboru Senata SAD-a za istražne postupke tijekom saslušanja o društvu Apple, APL-PSI-000342/000343.

<sup>(80)</sup> Ekvivalent punog radnog vremena (EPRV) sati su koje odrađuje jedan zaposlenik u okviru punog radnog vremena; taj podatak upućuje na broj zaposlenika, uključujući zaposlenike na pola radnog vremena, razmjerno broju odrađenih sati.

<sup>(81)</sup> U skladu s informacijama koje je Apple dostavio Stalnom pododboru Senata SAD-a glavna je djelatnost singapurske podružnice i njezinih prethodnika do 2003. bila proizvodnja mikroračunala, računalnih komponenti i perifernih uređaja. Singapurska podružnica bila je stranka ugovora o podjeli troškova radi dobivanja i zadržavanja prava na proizvodnju i distribuciju proizvoda društva Apple. Nakon 2003. i do 2009. podružnica u Singapuru djelovala je kao pružatelj usluga povezanim društvima društva Apple u regiji APAC. Te su usluge uključivale financijsku potporu, potporu u pogledu informacijskih sustava i tehnologije te upravljanje lancem opskrbe i logistikom, vidjeti APL-PSI-000234.

- (112) Irska je navela da ju je Apple obavijestio da u ASI-ju ili AOE-u nije bilo zaposlenika u EPRV-u osim onih zaposlenih u njihovim irskim podružnicama i u singapurskoj podružnici AOE-a. Apple navodi da su ASI i AOE podlijevali funkcionalnom upravljanju i nadzoru iz SAD-a te da su se sve važne poslovne odluke (uključujući odluke o pitanjima kao što su intelektualno vlasništvo, razvoj proizvoda, odluke o tome koji će se proizvodi i komponente proizvoditi te prodajne i marketinške strategije) donosile u SAD-u, a ne u irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a.

### 2.5.3 DJELATNOST UPRAVNIH ODBORA ASI-ja I AOE-a

- (113) Irska <sup>(82)</sup> i Apple <sup>(83)</sup> tvrde da se ključne poslovne djelatnosti koje obavljaju ASI i AOE ili se obavljaju za njih obavljaju izvan Irske, na primjer preko zaposlenika društva Apple Inc. ili upravnih odbora ASI-ja i AOE-a, za koje Apple navodi da su odlučili, među ostalim, sklopiti različite izmjene ugovora o podjeli troškova <sup>(84)</sup> s društvom Apple Inc. Apple je nadalje naveo da su „upravljanje i nadzor ASI-ja i AOE-a koji se provode iz SAD-a razvidni ne samo na sjednicama upravnih odbora nego i na mnoge druge načine” <sup>(85)</sup>, bez dodatnih pojašnjenja.
- (114) Upravni odbor ASI-ja sastoji se od triju direktora i jednog tajnika. Od tih četiriju članova tri se člana upravnog odbora nalaze u SAD-u i zapošljava ih Apple Inc. Četvrti član upravnog odbora nalazi se u Irskoj i zapošljava ga ADI. Upravni odbor AOE-a sastoji se od dvaju direktora i jednog tajnika, od čega su tajnik i jedan od direktora i u upravnom odboru ASI-ja. Od tih triju članova dva se člana upravnog odbora nalaze u SAD-u i zapošljava ih Apple Inc. Treći član upravnog odbora nalazi se u Irskoj i zapošljava ga ADI. U skladu s financijskim izvještajima ASI-ja ASI <sup>(86)</sup> nijednom od svojih direktora nije isplatio naknadu ni u jednom trenutku u razdoblju od 2004. do 2014., za koje su dostavljeni financijski izvještaji. Za razliku od njih, direktori AOE-a primali su naknadu tijekom tog razdoblja. Na primjer, to je društvo platilo [...] USD 2012. i [...] USD 2011. za naknadu svojim direktorima.
- (115) Komisija je zatražila sve zapisnike sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a, koje je Apple i dostavio. Prva sjednica upravnog odbora ASI-ja održana je 5. travnja 1990. u Dublinu u Irskoj. Prva sjednica upravnog odbora AOE-a održana je 15. rujna 1980. u Dublinu u Irskoj. Radi boljeg prikaza, u tablici 4. sažet je rad upravnog odbora ASI-ja između siječnja 2009. i rujna 2011. (16 sjednica upravnog odbora, 3 godišnje glavne skupštine i 9 pisanih odluka), a u tablici 5. sažet je rad upravnog odbora AOE-a između prosinca 2008. i rujna 2011. (13 sjednica upravnog odbora, 4 godišnje glavne skupštine i 12 pisanih odluka).

Tablica 4.

#### Odluke direktora ASI-ja i zapisnici sa sjednica upravnog odbora

Datum	Vrsta dokumenta	Sažetak zapisnikâ ASI-ja
30.1.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Odluka o ovlaštenju određenih imenovanih pojedinaca za otvaranje, održavanje, zatvaranje bankovnih, investicijskih, brokerskih i drugih računa ASI-ja ili za upravljanje njima.
11.2.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Odluka o ovlaštenju određenih imenovanih pojedinaca za otvaranje, održavanje, zatvaranje bankovnih, investicijskih, brokerskih i drugih računa ASI-ja ili za upravljanje njima.

<sup>(82)</sup> Dopis Irske od 4. svibnja 2015.

<sup>(83)</sup> Dopis društva Apple od 4. svibnja 2015.

<sup>(84)</sup> Dopis društva Apple od 4. svibnja 2015.

<sup>(85)</sup> Dopis društva Apple od 4. svibnja 2015.

<sup>(86)</sup> Bilješka 6., 7. ili 8. uz godišnje financijske izvještaje ASI-ja za financijske godine 2004. – 2013.

Datum	Vrsta dokumenta	Sažetak zapisnikâ ASI-ja
18.3.2009.	Pisana odluka direktorâ (Jae Allen i Cathy Kearney)	Davanje punomoći.
20.7.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen i Tim Cook)	Odluka o odobrenju nacrtâ izvješća direktora i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2008. te naknade za revizora, odluka o održavanju godišnje glavne skupštine 3. kolovoza 2009. i odluka o imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom umjesto [...].
3.8.2009.	Zapisnik s godišnje glavne skupštine (Peter Oppenheimer kao predsjednik i kao zastupnik društava AOI i AOE te Gene Levoff kao zastupnik društva Baldwin Holdings Unlimited)	Odluka o prihvaćanju izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2008., odluka o imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom, odluka o ovlaštenju direktora da odrede naknadu revizora i odluka o tome da bi se sljedeća godišnja glavna skupština mogla održati izvan Irske.
23.10.2009.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik i Jae Allen)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u iznosu od 3 482 850 781,21 USD 27. listopada 2009. i odluka o isplati dodatnog predujma dividendi AOE-u u iznosu kamate ostvarene na iznose glavnice na dan 27. listopada 2009.
10.12.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney i Jae Allen)	Davanje punomoći društvu [...] registriranom u Ukrajini uz 100 % stranih ulaganja da djeluje u ime ASI-ja kao distributer društva Apple s dodanom vrijednošću.
10.12.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer i Cathy Kearney, Jae Allen)	Pisana odluka i zahtjev direktorâ da Tim Cook odstupi kao direktor ASI-ja te odluka da Tim Cook <i>ipso facto</i> napušta svoju funkciju direktora ASI-ja.
31.1.2010.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Odluka o imenovanju Elisabeth S. Rafael direktoricom ASI-ja.
3.3.2010.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Odluka o ponovnom imenovanju Tima Cooka direktorom ASI-ja.
31.3.2010.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u iznosu od 800 000 000 USD 8. travnja 2010.
12.5.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Jae Allen kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u iznosu od 1 000 000 000 USD 20. svibnja 2010.

Datum	Vrsta dokumenta	Sažetak zapisnikâ ASI-ja
16.6.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u iznosu od 600 000 000 USD 17. lipnja 2010.
22.6.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Odobrenje davanja punomoći Garyju Wipfleru, Cathy Kearney i Michaelu O'Sullivanu da djeluju u ime ASI-ja. Punomoć se odnosi na sljedeće aspekte: i. korespondenciju društva, ii. odnose s vladom i drugim javnim službama, iii. revizije, iv. osiguranje, v. ugovore o kupnji, kupnji na otplatu i financiranju u pogledu imovine i usluga, vi. ugovore o najmu, opskrbi, depozitu te ugovore o upotrebi imovine, vii. prijenos osobnog vlasništva, viii. isporuku robe i izdavanje odgovarajućih potvrda, ix. vijeće zaposlenika i x. komercijalne ugovore.
23.7.2010.	Zapisnik s godišnje glavne skupštine (Peter Oppenheimer kao predsjednik i kao zastupnik društava AOI i AOE te Gene Levoff kao zastupnik društva Baldwin Holdings Unlimited)	Odluka o prihvaćanju izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2009., odluka o ponovnom imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom, odluka o ovlaštenju direktora da odrede naknadu revizora, primanje na znanje da je predujam dividendi u ukupnom iznosu od 5 884 972 906,56 USD prijavljen i isplaćen AOE-u od kraja financijske godine 2009., i odluka o tome da bi se sljedeća godišnja glavna skupština mogla održati izvan Irske.
23.7.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael kao predsjednica)	Odluka o održavanju godišnje glavne skupštine 23. srpnja 2010.
20.9.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Jae Allen)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u iznosu od 690 000 000 USD 21. rujna 2010.
17.11.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u iznosu od 1 750 000 000 USD 18. studenoga 2010.
21.12.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael kao predsjednica)	Odluka o davanju privremene punomoći Gerardu Lanu za to da nastavi svakodnevno poslovanje ASI-ja zbog redovnih godišnjih odmora direktorâ ASI-ja.
4.3.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Odluka o isplati predujma dividende AOE-u u iznosu od 1 000 000 000 USD 7. ožujka 2011., primanje na znanje ostavke Jaea Allena na mjesto direktora i imenovanje Marka Stevensa direktorom s učinkom od 15. ožujka 2011. te odobrenje nove odluke o poslovanju s bankama.

Datum	Vrsta dokumenta	Sažetak zapisnikâ ASI-ja
21.3.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u iznosu od 1 000 000 000 USD 24. ožujka 2011.
21.4.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Mark Stevens, Elisabeth Rafael kao predsjednica)	Odluka o ovlaštenju određenih imenovanih pojedinaca za otvaranje, održavanje, zatvaranje bankovnih, investicijskih, brokerskih i drugih računa ASI-ja ili za upravljanje njima.
11.5.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u iznosu od 1 000 000 000 USD 12. svibnja 2011.
29.6.2011.	Zapisnik s godišnje glavne skupštine (Audrey Fernandez-Elliott kao predsjednica i kao zastupnica društava AOI i AOE te Gene Levoff kao zastupnik društva Baldwin Holdings Unlimited)	Odluka o prihvaćanju izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2010., odluka o ponovnom imenovanju Elisabeth Rafael, Tima Cooka i Marka Stevensa kao direktorâ ASI-ja, odluka o ponovnom imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom, odluka o ovlaštenju direktora da odrede naknadu revizora, odluka o primanju na znanje i odobrenju činjenice da je predujam dividendi u ukupnom iznosu od 11 324 972 906,56 USD prijavljen i isplaćen AOI-ju od kraja financijske godine 2009., i odluka o tome da bi se sljedeća godišnja glavna skupština mogla održati izvan Irske.
29.6.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Mark Stevens, Elisabeth Rafael kao predsjednica)	Odobrenje nacrtâ izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2010. te naknade za revizora, primanje na znanje činjenice da je predujam dividendi u ukupnom iznosu od 11 324 972 906,56 USD prijavljen i isplaćen AOE-u od kraja financijske godine 2009., odluka o održavanju godišnje glavne skupštine 29. lipnja 2011., primanje na znanje ostavke Petera Oppenheimera na mjesto direktora i tajnika ASI-ja te imenovanje Genea Levoffa direktorom i tajnikom ASI-ja na njegovo mjesto.
27.7.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Gene Levoff kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Davanje punomoći.
7.9.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Gene Levoff kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Primanje na znanje kako bi bilo praktičnije i u najboljem poslovnom interesu da se članovima ASI-ja predloži isplata dividendi u obliku ulaganja s fiksnim prinosom. Odluka da će se članovima preporučiti isplata predujma dividendi AOE-u u obliku ulaganja s fiksnim prinosom s ukupnom predviđenom vrijednošću od 1 502 298 132 USD 8. rujna 2011.
7.9.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Gene Levoff kao predsjednik, Elisabeth Rafael)	Odluka o isplati predujma dividendi AOE-u u obliku ulaganja s fiksnim prinosom s ukupnom predviđenom vrijednošću od 1 502 298 132 USD 8. rujna 2011.

Tablica 5.

**Odluke direktorâ AOE-a i zapisnici sa sjednica upravnog odbora**

Datum	Vrsta dokumenta	Sažetak zapisnikâ AOE-a
17.12.2008.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kao predsjednik)	Odluka o sklapanju ugovora o dodjeli bespovratnih sredstava za zapošljavanje.
14.1.2009.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kao predsjednik)	Odluka o ovlaštenju određenih imenovanih pojedinaca za otvaranje, održavanje, zatvaranje bankovnih, investicijskih, brokerskih i drugih računa AOE-a ili za upravljanje njima.
25.2.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Odluka o sklapanju ugovora o punomoći i pravilima za mirovinski plan AOE-a.
20.7.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Odluka o odobrenju nacrtâ izvješća direktora i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2008. te naknade za revizora, odluka o imenovanju Petera Oppenheimera i Cathy Kearney da djeluju kao zastupnici društva AOE za potrebe sudjelovanja na godišnjoj glavnoj skupštini ASI-ja 2009., odluka o održavanju godišnje glavne skupštine 3. kolovoza 2009. i odluka o imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom umjesto [...].
22.7.2009.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Gary Wipfler)	Odluka o sklapanju ugovora o prijenosu poslovanja radi prijenosa poslovanja podružnice AOE-a u Singapuru na društvo Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009.	Zapisnik s godišnje glavne skupštine (Peter Oppenheimer kao predsjednik i kao zastupnik društva AOI te Gene Levoff kao zastupnik društva Baldwin Holdings Unlimited)	Odluka o prihvaćanju izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2008., odluka o imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom, odluka o ovlaštenju direktora da odrede naknadu revizora i odluka o tome da bi se sljedeća godišnja glavna skupština mogla održati izvan Irske.
23.10.2009.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Gary Wipfler)	Primanje na znanje predstojećeg primitka dividende od ASI-ja u iznosu od 3 482 850 781,21 USD 27. listopada 2009., odluka o isplati dividende AOI-ju u iznosu od 4 607 274 666,29 USD, odluka o isplati dodatnog predujma dividendi AOI-ju u iznosu ostvarenih kamata na dan 27. listopada 2009.
21.12.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Odluka o sklapanju dopunskog ugovora o prijenosu poslovanja radi prijenosa poslovanja podružnice AOE-a u Singapuru na društvo Apple South Asia Pte.Ltd i o davanju punomoći.

Datum	Vrsta dokumenta	Sažetak zapisnikâ AOE-a
21.12.2009.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Pisana odluka i zahtjev direktorâ da Tim Cook odstupi kao direktor AOE-a te odluka da Tim Cook <i>ipso facto</i> napušta svoju funkciju direktora AOE-a.
31.3.2010.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Odluka o primitku predujma dividendi od ASI-ja u iznosu od 800 000 000 USD 8. travnja 2010. i isplati istog iznosa AOI-ju.
23.4.2010.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Odluka o podnošenju zahtjeva za zamjenu vlasničkih listova za određenu registriranu imovinu u Singapuru.
14.5.2010.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Odluka o primitku predujma dividendi od ASI-ja u iznosu od 1 000 000 000 USD 20. svibnja 2010. i isplati tog iznosa AOI-ju.
14.6.2010.	Zapisnik s godišnje glavne skupštine (Peter Oppenheimer kao predsjednik i kao zastupnik društva AOI te Gene Levoff kao zastupnik društva Baldwin Holdings Unlimited)	Odluka o prihvaćanju izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2009., odluka o ponovnom imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom, odluka o ovlaštenju direktora da odrede naknadu revizora, primanje na znanje činjenice da je predujam dividendi u ukupnom iznosu od 5 284 972 906,56 USD isplaćen AOI-ju od kraja financijske godine 2009., i odluka o tome da bi se sljedeća godišnja glavna skupština mogla održati izvan Irske.
16.6.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Gary Wipfler)	Primanje na znanje predstojećeg primitka dividende od ASI-ja u iznosu od 600 000 000 USD 17. lipnja 2010. i odluka o isplati istog iznosa AOI-ju.
23.7.2010.	Zapisnik s godišnje glavne skupštine (Peter Oppenheimer kao predsjednik i kao zastupnik društva AOI te Gene Levoff kao zastupnik društva Baldwin Holdings Unlimited)	Odluka o prihvaćanju izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2009., odluka o ponovnom imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom, odluka o ovlaštenju direktora da odrede naknadu revizora, primanje na znanje činjenice da je predujam dividendi u ukupnom iznosu od 5 884 972 906,56 USD prijavljen i isplaćen AOI-ju od kraja financijske godine 2009., i odluka o tome da bi se sljedeća godišnja glavna skupština mogla održati izvan Irske.
23.7.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kao predsjednik)	Odluka o održavanju godišnje glavne skupštine 23. srpnja 2010.
20.9.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kao predsjednik)	Primanje na znanje predstojećeg primitka dividende od ASI-ja u iznosu od 690 000 000 USD 21. rujna 2010. i odluka o isplati dividende u iznosu od 900 000 000 USD AOI-ju.

Datum	Vrsta dokumenta	Sažetak zapisnikâ AOE-a
15.11.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kao predsjednik)	Odluka o odobrenju sklapanja ugovora o zakupu nekretnine za dodatne skladišne prostore kako bi se omogućilo širenje proizvodnje.
17.11.2010.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kao predsjednik)	Primanje na znanje predstojećeg primitka dividende od ASI-ja u iznosu od 1 750 000 000 USD 18. studenoga i odluka o isplati istog iznosa AOI-ju.
3.12.2010.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Odobrenje davanja punomoći Cathy Kearney i Michaelu O'Sullivanu da djeluju u ime AOE-a. Punomoći se odnose na sljedeće aspekte: i. korespondenciju društva, ii. odnose s vladom i drugim javnim službama, iii. revizije, iv. osiguranje, v. ugovore o kupnji, kupnji na otplatu i financiranju u pogledu imovine i usluga, vi. ugovore o najmu, opskrbi, depozitu te ugovore o upotrebi imovine, vii. prijenos osobnog vlasništva, viii. isporuku robe i izdavanje odgovarajućih potvrda, ix. vijeće zaposlenika i x. komercijalne ugovore.
4.3.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Gary Wipfler)	Primanje na znanje predstojećeg primitka dividende u iznosu od 1 000 000 000 USD 7. ožujka 2011. i odluka o isplati tog iznosa AOI-ju.
21.3.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer kao predsjednik, Gary Wipfler)	Primanje na znanje predstojećeg primitka dividende u iznosu od 1 000 000 000 USD 24. ožujka 2011. i odluka o isplati istog iznosa AOI-ju.
26.4.2011.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Odluka o ovlaštenju određenih imenovanih pojedinaca za otvaranje, održavanje, zatvaranje bankovnih, investicijskih, brokerskih i drugih računa AOE-a ili za upravljanje njima.
11.5.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler kao predsjednik)	Primanje na znanje predstojećeg primitka dividende u iznosu od 1 000 000 000 USD 12. svibnja 2011. i odluka o isplati istog iznosa AOI-ju.
23.6.2011.	Pisana odluka direktorâ (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Odluka o odobrenju nacрта izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2010. te naknade za revizora, odluka o imenovanju Audrey Fernandez-Elliott i Cathy Kearney da djeluju kao zastupnice društva AOE za potrebe sudjelovanja na godišnjoj glavnoj skupštini ASI-ja 2011., primanje na znanje činjenice da je predujam dividendi u ukupnom iznosu od 12 659 796 428,08 USD prijavljen i isplaćen AOI-ju od kraja financijske godine 2009., odluka o održavanju godišnje glavne skupštine 27. lipnja 2011., primanje na znanje ostavke Petera Oppenheimera na mjesto direktora i tajnika AOE-a s učinkom od 1. srpnja 2011. te imenovanje Genea Levoffa direktorom i tajnikom ASI-ja na njegovo mjesto.

Datum	Vrsta dokumenta	Sažetak zapisnikâ AOE-a
27.6.2011.	Zapisnik s godišnje glavne skupštine (Audrey Fernandez-Elliott kao predsjednica i kao zastupnica društva AOI te Gene Levoff kao zastupnik društva Baldwin Holdings Unlimited)	Odluka o prihvaćanju izvješća direktorâ i financijskih izvještaja za financijsku godinu 2010., odluka o ponovnom imenovanju [poreznog savjetnika društva Apple] revizorom, odluka o ovlaštenju direktora da odrede naknadu revizora, odluka o primanju na znanje i odobrenju činjenice da je predujam dividendi u ukupnom iznosu od 12 659 796 428,08 USD prijavljen i isplaćen AOI-ju od kraja financijske godine 2009., i odluka o tome da bi se sljedeća godišnja glavna skupština mogla održati izvan Irske.
7.9.2011.	Zapisnik sa sjednice upravnog odbora (Gene Levoff kao predsjednik i Gary Wipfler)	Primanje na znanje kako bi bilo praktičnije i u najboljem poslovnom interesu da se članovima AOE-a predloži isplata dividendi u obliku ulaganja s fiksnim prinosom. Odluka da će se članovima preporučiti isplata predujma dividendi AOI-ju u obliku ulaganja s fiksnim prinosom s ukupnom predviđenom vrijednošću od 1 502 298 132 USD 8. rujna 2011. Odluka o isplati dodatnog predujma dividendi AOI-ju u iznosu ostvarene kamate.
7.9.2011.	Pisana odluka članova (AOI i Baldwin Holding Unlimited)	Odluka o isplati predujma dividendi AOI-ju u obliku ulaganja s fiksnim prinosom s ukupnom predviđenom vrijednošću od 1 502 382 564 USD 8. rujna 2011.
7.9.2011.	Imenovanje zastupnika društva za donošenje pisanih odluka	AOI kao član AOE-a imenuje Genea Levoffa kao zastupnika AOI-ja za donošenje pisanih odluka u ime AOI-ja u pogledu prijave preporučenog predujma dividendi i usmjeravanje njihove isplate <i>in specie</i> . Baldwin Holding Unlimited kao drugi član AOE-a u tu je svrhu imenovao Garyja Wipflera.

#### 2.5.4 UGOVOR O PODJELI TROŠKOVA KOJI SU SKLOPILI APPLE INC., ASI I AOE

- (116) Irska je 8. prosinca 2015. dostavila primjerke ugovora o podjeli troškova i svih ugovora o prijenosu (podprijenosu) nematerijalne imovine koje su sklopili Apple Inc., AOI, ASI i AOE (i njihovi prethodnici) od uspostave poslovnog nastana društva Apple u Irskoj <sup>(87)</sup>.
- (117) U skladu s dostavljenim informacijama Apple Inc. sklopio je ugovor o podjeli troškova s AOE-om (koji se u to vrijeme zvao Apple Computer Limited) u prosincu 1980. Otad je ugovor o podjeli troškova izmijenjen 16 puta, a zadnji je put izmijenjen 2013. ASI (koji se u to vrijeme zvao Apple Computer International) isto je tako postao stranka ugovora o podjeli troškova 1999. Istodobno sa sklapanjem ugovora o podjeli troškova u prosincu 1980. Apple Inc. sklopio je „ugovor o prijenosu nematerijalne imovine” s AOI-jem. AOI je, s druge strane, sklopio „ugovor o podprijenosu nematerijalne imovine” s AOE-om na temelju kojeg je AOE-u dodijeljena isključiva licencija oslobođena plaćanja autorske naknade za upotrebu trgovačkih naziva, žigova, poslovnih tajni i patenata, najprije u zapadnoj Europi, a zatim i u regiji EMEIA, te za podlicenciranje tih prava i licencija <sup>(88)</sup>. Za taj prvi prijenos nematerijalne imovine društva Apple koja je tada postojala prethodnik AOE-a nije izvršio plaćanje svojeg udjela (eng. *buy-in*).

<sup>(87)</sup> Irska je 5. rujna 2014. dostavila ugovor o podjeli troškova koji su sklopili Apple Inc., ASI i AOE s učinkom od 30. rujna 2007.

<sup>(88)</sup> Odjeljak B.5 Ugovora o podprijenosu nematerijalne imovine od 1. prosinca 1980.

- (118) U skladu s ugovorom o podjeli troškova Apple Inc., s jedne strane, i ASI i AOE, s druge strane, dogovorili su da će objediniti svoj rad na istraživanju i razvoju te podijeliti troškove i prava u pogledu „Razvojnog programa”. Razvojni program odnosi se na sljedeće: i. razvoj nove nematerijalne imovine, ii. stvaranje poboljšanja, ažuriranja, prilagodbi, prijevoda, lokalizacija ili drugih izmjena postojeće nematerijalne imovine, iii. razvoj i poboljšanje postupaka proizvodnje za sve proizvode i iv. razvoj, stjecanje i zaštitu nematerijalne imovine povezane s marketingom.
- (119) U ugovoru o podjeli troškova nematerijalna imovina definirana je kao „sve tehnologije, procedure, postupci, dizajni i prava na dizajne, izumi, otkrića, stručno znanje, patenti (uključujući patentne zahtjeve itd.), autorska (i slična) prava, poslovne tajne, računalni programi (u obliku izvornog i objektnog kôda), dijagrami tijeka, formule, poboljšanja, ažuriranja, prijevodi, prilagodbe, informacije, specifikacije, procesna tehnologija, zahtjevi u pogledu proizvodnje, standardi za kontrolu kvalitete, nematerijalna imovina povezana s marketingom i sva druga nematerijalna imovina kako je definirana u skladu s propisom Ministarstva financija SAD-a br. 1.482-4(b) razvijena na temelju Razvojnog programa”<sup>(89)</sup>. Nematerijalna imovina povezana s marketingom definirana je kao „svi žigovi, uslužni žigovi, trgovački nazivi, poslovne tajne, vanjski izgled proizvoda, nazivi domena, poslovni žigovi, dizajni, marketinške strategije, registracije, registracije koje su u tijeku i autorska prava na logotipe ili slikovne prikaze, goodwill i nematerijalna vrijednost povezana sa svim žigovima te sva druga slična nematerijalna imovina povezana s marketingom koja se upotrebljava za komercijalno iskorištavanje proizvoda.”<sup>(90)</sup>
- (120) U skladu s ugovorom o podjeli troškova stranke ugovora dijele pravo na upotrebu nematerijalne imovine društva Apple radi proizvodnje i prodaje proizvoda društva Apple. Apple Inc. drži prava na proizvodnju i prodaju proizvoda društva Apple u svim zemljama Sjeverne i Južne Amerike (dalje u tekstu zajedno: „Sjeverna i Južna Amerika”). ASI i AOE drže prava na proizvodnju i prodaju proizvoda društva Apple na tržištima izvan Sjeverne i Južne Amerike. Isključivo pravo vlasništva nad svom nematerijalnom imovinom postoji na ime društva Apple Inc. ASI i AOE korisnici su stvarnog prava na nematerijalnu imovinu razvijenu na temelju istraživanja i razvoja provedenih u skladu s ugovorom o podjeli troškova.<sup>(91)</sup> Način na koji se stvarno pravo na nematerijalnu imovinu dodjeljuje ASI-ju i AOE-u promijenio se različitim izmjenama ugovora o podjeli troškova. Do 1988. društvo Apple Inc. dodjeljivalo je AOE-u na temelju ugovora o podjeli troškova isključivu licenciju za upotrebu intelektualnog vlasništva društva Apple na svojem teritoriju. U ugovorima o podjeli troškova koji su sklopljeni i izmijenjeni nakon 1988. prava na poboljšanja tog intelektualnog vlasništva i novorazvijenog intelektualnog vlasništva dodjeljuju se na „neisključivoj ili djelomično isključivoj” osnovi<sup>(92)</sup>. Od 2007. Apple dodjeljuje ASI-ju i AOE-u isključivu licenciju za intelektualno vlasništvo društva Apple, dok ASI i AOE istu licenciju dodjeljuju društvu Apple u obliku neisključivog prava<sup>(93)</sup>.
- (121) U skladu s ugovorom o podjeli troškova stranke dijele troškove istraživanja i razvoja za proizvode društva Apple. Kako bi se izračunao udjel svake stranke, Apple Inc., ASI i AOE plaćaju po dio ukupnih troškova na temelju postotka prodanih proizvoda u teritorijima svakog od njih. Na primjer, troškovi društva Apple za istraživanje i razvoj 2012. iznosili su [3 – 3,5] milijarde USD diljem svijeta. Te je godine približno 45 % globalne prodaje društva Apple izvršeno u Sjevernoj i Južnoj Americi. U skladu s tim, Apple Inc. platio je 45 % troškova istraživanja i razvoja u skladu s ugovorom o podjeli troškova, dok su ASI i AOE platili preostalih 55 % tih troškova u skladu s ugovorom o podjeli troškova. Raspodjela troškova u godinama od 2008. do 2014. prikazana je u tablici 6.

Tablica 6.

**Razvojni troškovi društva Apple obuhvaćeni ugovorom o podjeli troškova i dio tih troškova koji financiraju ASI i AOE**

(u USD)

	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
Ukupni razvojni troškovi društva Apple obuhvaćeni ugovorom o podjeli troškova	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]

<sup>(89)</sup> Odjeljak 1.7. ugovora o podjeli troškova od 30. rujna 2007.<sup>(90)</sup> Odjeljak 1.12. ugovora o podjeli troškova od 30. rujna 2007.<sup>(91)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu F ugovora o podjeli troškova od 26. rujna 1999. i uvodnu izjavu G ugovora o podjeli troškova od 30. rujna 2007.<sup>(92)</sup> Odjeljak IV.(A) ugovora o podjeli troškova od 26. rujna 1992. i 1999.<sup>(93)</sup> Odjeljci 5.2. i 5.3. ugovora o podjeli troškova od 30. rujna 2007., 5. siječnja 2009. i 29. rujna 2013.

(u USD)

	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
Dio koji financira ASI	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000 – 2 000 000 000]	[2 000 000 000 – 2 500 000 000]	[4 000 000 000 – 4 500 000 000]
Dio koji financira AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 000 000 – 20 000 000]	[10 000 000 – 20 000 000]	[30 000 000 – 40 000 000]
Postotak razvojnih troškova društva Apple koji financiraju ASI i AOE %	37	40	50	57	[50 – 55]	[55 – 60]	[55 – 60]

(122) U ugovorima o podjeli troškova iz 2009. i 2013. navedene su funkcije i rizici raspodijeljeni na stranke ugovora o podjeli troškova <sup>(94)</sup>. Funkcije i rizici raspodijeljeni u skladu s ugovorom o podjeli troškova na Apple Inc. (koji se naziva „Apple” u ugovoru o podjeli troškova) te na ASI i AOE (koje se skupno naziva „međunarodni sudionik” u ugovoru o podjeli troškova) sažeti su u ugovoru o podjeli troškova i prikazani na slici 8. odnosno na slici 9.

Slika 8.

**Funkcije koje obavljaju Apple i međunarodni sudionik (ASI i AOE) u skladu s ugovorom o podjeli troškova**

FUNKCIJE	APPLE	MEĐUNARODNI SUDIONIK
Istraživanje i razvoj nematerijalne imovine za koju se dijele troškovi	X	X
Kontrola kvalitete nematerijalne imovine za koju se dijele troškovi	X	X
Predviđanje, financijsko planiranje i analiza u pogledu djelatnosti razvoja nematerijalne imovine	X	
Upravljanje objektima za istraživanje i razvoj	X	X
Sklapanje ugovora s povezanim ili trećim osobama u pogledu djelatnosti razvoja nematerijalne imovine	X	X
Upravljanje ugovorima u pogledu djelatnosti razvoja nematerijalne imovine	X	X
Odabir, zapošljavanje i nadzor zaposlenikâ, ugovarateljâ i podugovarateljâ za obavljanje bilo koje djelatnosti razvoja nematerijalne imovine	X	X
Registracija i zaštita intelektualnog vlasništva	X	
Razvoj tržišta	X	X

<sup>(94)</sup> Dodatak B uz ugovor o podjeli troškova iz 2009. i Dodatak B uz ugovor o podjeli troškova iz 2013.

Slika 9.

**Rizici koje preuzimaju Apple i međunarodni sudionik (ASI i AOE) u skladu s ugovorom o podjeli troškova**

RIZICI	APPLE	MEĐUNARODNI SUDIONIČNIK
Rizik razvoja proizvoda	X	X
Rizik kontrole kvalitete i kvalitete proizvoda	X	X
Rizik razvoja tržišta	X	X
Tržišni rizik	X	X
Politički rizik	X	X
Valutni rizik	X	X
Rizik odgovornosti za proizvode	X	X
Rizik imovine (dugotrajna/materijalna imovina)	X	X
Rizici povezani s promjenama u regulatornim režimima	X	X
Rizici zaštite i povrede intelektualnog vlasništva	X	X
Rizici razvoja i prepoznatljivosti robne marke	X	X

- (123) Komisija je od Irske zatražila da pojasni koje djelatnosti označavaju specifične funkcije i rizici prikazani na slikama 8. i 9. te da dostavi konkretne primjere djelatnosti koje ASI i AOE obavljaju u okviru tih funkcija. Komisija je Irsku zamolila i da u zapisnicima sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a utvrdi svako upućivanje na djelatnosti povezane s djelatnostima navedenima na slikama 8. i 9. za koje Irska ili Apple smatraju da ih obavljaju upravni odbori ASI-ja i AOE-a.
- (124) Kao odgovor na ta dva zahtjeva Irska i Apple naveli su kako ne tvrde su u tablicama iz ugovora o podjeli troškova iz 2009. i 2013. prikazanim na slikama 8. i 9. prikazane djelatnosti koje stvarno obavljaju stranke ugovora o podjeli troškova, nego da su u njima samo sažete djelatnosti koje je svaka stranka ovlaštena obavljati u skladu s tim ugovorom. Apple je nadalje objasnio da su tablice iz ugovora o podjeli troškova iz 2009. i 2013., prikazane na slikama 8. i 9., dodane u ugovor o podjeli troškova kako bi se zadovoljili zahtjevi u skladu s privremenim propisima koje je izdalo Ministarstvo financija SAD-a, s učinkom od 5. siječnja 2009., o tome da se u ugovoru o podjeli troškova između povezanih stranaka odražavaju funkcije i rizici stranaka <sup>(95)</sup>.
- (125) Apple je nadalje naveo da su djelatnosti istraživanja i razvoja navedene u tablici prikazanoj na slici 8. – nematerijalnu imovinu za koju se dijele troškovi, kontrolu kvalitete nematerijalne imovine za koju se dijele troškovi, upravljanje objektima za istraživanje i razvoj, sklapanje ugovora s povezanim ili trećim osobama s obzirom na djelatnosti razvoja nematerijalne imovine te odabir, zapošljavanje i nadzor zaposlenika te izvođača i podizvođača za obavljanje bilo koje djelatnosti povezane s razvojem nematerijalne imovine – gotovo isključivo obavljali zaposlenici društva Apple Inc. u SAD-u. Zaposlenici irske podružnice sudjelovali su u tim djelatnostima samo u mjeri u kojoj su povezane s rutinskom lokalizacijom i ispitivanjem proizvoda.

<sup>(95)</sup> Dopis društva Apple od 22. travnja 2016., str. 15. – 16.

- (126) Irska i Apple nadalje su naveli da ASI i AOE ne sudjeluju u upravljanju intelektualnim vlasništvom društva Apple i da imaju samo ograničenu ulogu u pregovorima o trgovačkim ugovorima određenu strogim parametrima koje su odredili direktori društva Apple Inc. u SAD-u. Naveli su i da nijedan zaposlenik ASI-ja ili AOE-a nije uključen u stvaranje, stjecanje i/ili zaštitu intelektualnog vlasništva društva Apple i upravljanje njime. Svim funkcijama kojima se generira dobit društva Apple upravljaju direktori društva Apple Inc. u SAD-u i one se većinom provode u SAD-u. Osim toga, nijedno intelektualno vlasništvo koje je Apple stvorio ili stekao nije u pravnom vlasništvu ASI-ja ili AOE-a ili registrirano na njihovo ime. ASI i AOE u vlastito su ime sklopili samo sljedeće trgovačke ugovore: i. ugovore o nabavi s dobavljačima komponenti, ii. ugovore o ugovornoj proizvodnji s proizvođačima originalne opreme kojima se uređuje nabava gotovih proizvoda i iii. ugovore o terminskoj prodaji.
- (127) Kad je riječ o uključenosti ASI-ja i AOE-a u upravljanje intelektualnim vlasništvom društva Apple, intelektualno vlasništvo prvi se put u bilo kojem obliku u zapisnicima sa sjednica upravnih odbora tih dvaju društava dostavljenima Komisiji za razdoblje nakon osnivanja ASI-ja i AOE-a (od 1980. do 2015.) spominje u zapisnicima sa sjednica upravnog odbora ASI-ja od 13. kolovoza 2013. i upravnog odbora AOE-a od 16. kolovoza 2013. na kojima su oba upravna odbora dali punomoći zaposlenicima društva Apple Inc. u pogledu zaštite intelektualnog vlasništva <sup>(96)</sup>.
- (128) Tijekom tog istog razdoblja ugovor o podjeli troškova u zapisnicima sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a prvi se put spominje u zapisnicima sa sjednica u kolovozu 2014., na kojima se razgovaralo o novoj korporativnoj strukturi društva Apple u Irskoj [...] i na kojima je ona dogovorena. Sjednica upravnog odbora AOE-a održana je [...] kolovoza 2014.,; za nju se navodi da je „održana telefonom” i da se tijekom nje [...] razgovaralo o [...]. Sjednica upravnog odbora ASI-a održana je [...] kolovoza 2014. u [...]. U skladu sa zapisnikom s te sjednice ASI-jevi direktori na toj su sjednici obaviješteni i da su Apple Inc., ASI i AOE održali razgovore o ugovoru o podjeli troškova. Upravni odbor na toj je sjednici odlučio sklopiti ugovor o podjeli troškova iz 2013. <sup>(97)</sup>
- (129) Sljedeća sjednica upravnog odbora ASI-ja održana je nakon završetka ASI-jeve financijske godine 2014., [...] prosinca 2014., u [...] <sup>(98)</sup>. Na toj je sjednici odlučeno da će [...] jurisdikcija porezne rezidentnosti biti u [...], a ne u [...], kako je predloženo prije toga.

#### 2.5.5 INFORMACIJE O DRUŠTVU APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

- (130) ADI je osnovan u Irskoj 2009. Od 2012. ADI je preuzeo određene odgovornosti za distribucijske djelatnosti društva Apple u regiji EMEA. Od 2014. ADI je odgovoran za prodaju, distribuciju i djelatnosti internetske trgovine društva Apple diljem regije EMEA i u Kini. ADI prima narudžbe od kupaca, bavi se predviđanjem potražnje i prodaje te osigurava upravljanje ugovorima za kupce u distribucijskom kanalu. ADI upravlja logističkim djelatnostima povezanim s isporukom proizvoda kupcima.
- (131) ADI je odgovoran za pružanje podrške kupcima nakon prodaje tijekom trajanja jamstva i nakon isteka jamstva. Te se usluge pružaju preko ADI-jeve službe za podršku AppleCare. ADI pruža i podršku nakon prodaje preko trećih pozivnih centara i mreža pružatelja usluga koje je odobrio Apple.
- (132) Unatoč tome što je iskazao dobit <sup>(99)</sup>, ADI nije prijavio obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava za 2009., 2010. i 2011. To je zato što je ADI izvorno izračunao svoju obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava primjenom metoda raspodjele dobiti odobrenih poreznim rješenjem iz 2007. jer je to rješenje sadržavalo „klauzulu o restrukturiranju” <sup>(100)</sup> u skladu s kojom bi se ta metoda raspodjele dobiti primjenjivala i na novo društvo kći u slučaju restrukturiranja korporativne strukture društva Apple u Irskoj. Međutim, irska porezna uprava zauzela je stav da se metode raspodjele dobiti odobrene tim rješenjem nisu primjenjivale na određivanje

<sup>(96)</sup> Apple je naveo da je u skladu s odjeljkom 5.4. ugovora o podjeli troškova iz 2007. i sličnim odredbama drugih ugovora o podjeli troškova Apple Inc. zadržao isključivo pravo i odgovornost za to da nadzire sve mjere zaštite intelektualnog vlasništva društva Apple. Stoga se sve mjere za zaštitu intelektualnog vlasništva pokreću, njima se upravlja i provodi ih se iz SAD-a (vidjeti dopis društva Apple od 22. travnja 2016., str. 7.). S obzirom na tu činjenicu nije jasno zašto su upravni odbori ASI-ja i AOE-a davali punomoć u pogledu zaštite intelektualnog vlasništva jer ta dva društva već na temelju ugovora o podjeli troškova ne bi imala takvo pravo.

<sup>(97)</sup> Upravni odbor AOE-a pristao je na sklapanje ugovora o podjeli troškova iz 2013. na sjednici od [...] kolovoza 2014. održanoj telefonom.

<sup>(98)</sup> Financijske godine ASI-ja i AOE-a traju do kraja rujna svake godine.

<sup>(99)</sup> [100 – 200] milijuna USD 2011., [10 – 20] milijuna USD 2010. i [1 000-10 000] USD 2009., vidjeti zakonom propisane financijske izvještaje ADI-ja za pojedina razdoblja.

<sup>(100)</sup> Podnesak Irske od 29. siječnja 2016., str. 8. – 9.

oporezive dobiti rezidentnog društva. ADI je 2014. prihvatio stav irske porezne uprave i ostvarena je nagodba [...] za sva računovodstvena razdoblja do 2012., uključujući i tu godinu. Iz toga je proizašla nagodba u iznosu od [...] EUR, koji se sastojao od poreza [...], kamata i ugovornih kazni. [...]

#### 2.5.6 UGOVORI O USLUGAMA I DISTRIBUCIJI KOJE JE SKLOPIO ASI

- (133) ASI je 2008. sklopio ugovor o marketinškim uslugama s društvom Apple Inc. U skladu s tim ugovorom Apple Inc. raspodjeljuje dio marketinških troškova nastalih za Apple Inc. na ASI s obzirom na usluge koje je Apple Inc. obavio u ime ASI-ja <sup>(101)</sup>. Irska je objasnila da se taj dio marketinških troškova raspodjeljuje na sjedište ASI-ja <sup>(102)</sup>. Međutim, ugovor su sklopili Apple Inc. i ASI, bez upućivanja na sjedište ASI-ja. U ugovoru se čak navodi poštanska adresa ASI-ja u Corku u Irskoj kao adresa druge ugovorne stranke. Nadalje, prema navodima Irske, lokalni marketinški troškovi irske podružnice ASI-ja nastaju izravno na temelju ugovora s trećim marketinškim društvima.
- (134) ASI i ADI sklopili su 2010. ugovor o distribuciji. U skladu s tim ugovorom ASI je imenovao ADI-ja kao neisključivog globalnog distributera za prodaju proizvoda društva Apple i ADI-ju je odobrena neisključiva licencija na određena vlasnička prava radi promicanja prodaje proizvoda društva Apple. Na temelju ugovora o distribuciji ADI je dobio pravo kupovati proizvode društva Apple od ASI-ja ili izravno od trećih proizvođača. ASI i ADI složili su se da bi zbroj svih naknada za proizvode i usluge isporučene na temelju ugovora o distribuciji iznosio toliko da bi ADI ostvario neto dobit prije oporezivanja u iznosu od približno [1 – 5] % od [...].
- (135) Kako bi ADI obavljao usluge distribucije za ASI u regiji EMEIA, u memorandumu o suglasnosti od 23. travnja 2012. dogovoreno je da će ADI steći imovinu i preuzeti obveze ASI-ja povezane s distribucijom u regiji EMEIA s učinkom od 1. travnja 2012. Na strani aktive, najveća stavka bilance koju je ASI 1. travnja 2012. prenio na ADI odnosila se na potraživanja prema kupcima [...]. Na strani pasive, najveća stavka bilance koju je ASI prenio na ADI odnosila se na [...] obračunane troškove jamstava [...] <sup>(103)</sup>.

#### 2.5.7 NOVA KORPORATIVNA STRUKTURA DRUŠTVA APPLE U IRSKOJ OD 2015.

- (136) Na sastanku od 9. siječnja 2015. <sup>(104)</sup> Apple je Komisiji predstavio svoju novu korporativnu strukturu u Irskoj. Ta je nova korporativna struktura uspostavljena kao posljedica izmjene odjeljka 23.A zakona TCA iz 1997. od 1. siječnja 2015. <sup>(105)</sup> na temelju koje društvo osnovano u Irskoj više nije moglo prijaviti da je porezno rezidentno izvan Irske dok nije porezno rezidentno na nekom drugom mjestu, kao što je to bio slučaj za ASI i AOE. [...]. Apple je naveo da se u skladu s novom korporativnom strukturom rješenje iz 2007. više neće primjenjivati za određivanje porezne osnove ASI-ja i AOE-a u Irskoj. [...]. Na temelju informacija koje je dostavio Apple, zadnja financijska godina na koju se primjenjuje rješenje iz 2007. jest 2014., koja završava 27. rujna 2014. u skladu sa zakonom propisanim financijskim izvještajima ASI-ja i AOE-a.
- (137) U skladu s novom korporativnom strukturom [...].
- (138) U skladu s informacijama koje je Apple dostavio Komisiji 19. siječnja 2015. <sup>(106)</sup> [...].

<sup>(101)</sup> Irska navodi da se raspodjela provodi po tržišnim uvjetima u skladu s primjenjivim zakonima i propisima SAD-a o određivanju transfernih cijena, vidjeti podnesak Irske od 29. siječnja 2016., str. 3. U skladu s ugovorom o marketinškim uslugama naknada za usluge koju ASI plaća društvu Apple Inc. na temelju ugovora u načelu je jednaka iznosu od [100 – 150] % „opravdanih nastalih troškova”, a u nekim slučajevima i iznosu od [50 – 100] % tih troškova, vidjeti ugovor o marketinškim uslugama, str. 3.

<sup>(102)</sup> Podnesak Irske od 29. siječnja 2016., str. 3.

<sup>(103)</sup> Troškovi jamstava koji su obračunani [...] Podrška je još jedna velika stavka bilance [...].

<sup>(104)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (12).

<sup>(105)</sup> Vidjeti odjeljak 39. Zakona o financijama (br. 2) iz 2013. od 18. prosinca 2013., izmjenu odjeljka 23.A Osnovnog zakona (rezidentnost društva).

<sup>(106)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (12).

- (139) U svojem dopisu od 25. veljače 2015. <sup>(107)</sup> Irska je dostavila dodatna pojašnjenja u pogledu nove strukture društva Apple. Konkretno, u skladu s bilješkama s telefonske konferencije od [...] prosinca 2014. koju su održali irska porezna uprava i Apple, irska porezna uprava zatražila je od društva Apple da [...]. U skladu s tim bilješkama dodatno se pojasnilo da [...].
- (140) Dopisom od 11. studenoga 2015. <sup>(108)</sup> Komisija je zatražila informacije o [...], kako je navedeno u podnesku društva Apple od 19. siječnja 2015. <sup>(109)</sup>, te sve temeljne dokumente, kao što su izvješća o određivanju transfernih cijena. U svojem podnesku od 29. siječnja 2016. Irska je [...]. U svojem dopisu od 8. ožujka 2016. Komisija je [...]. U dopisu od 23. ožujka 2016. Irska je navela da je Apple obavijestio Irsku da [...].
- (141) U zapisnicima sa sjednica [...] upravnog odbora dostavljenima Komisiji 24. svibnja 2016. nalaze se informacije o [...].
- (142) Konkretno, u zapisniku sa sjednice [...] upravnog odbora održane u [...] [...] kolovoza 2015. navodi se da [...].
- (143) U zapisniku sa sjednice [...] upravnog odbora održane u Cupertino, u SAD-u [...] travnja 2016. zabilježeno je da [...].
- (144) Prilog 1. uz zapisnik sa sjednice od [...] travnja 2016. sadržava zapisnik sa sjednice upravnog odbora od [...] kolovoza 2015., u koji su unesene izmjene i dodana isticanja, kao što je precrtavanje [...].

### 3. RAZLOZI ZA POKRETANJE SLUŽBENOG ISTRAŽNOG POSTUPKA

- (145) Komisija je odlučila pokrenuti službeni istražni postupak jer je došla do privremenog zaključka da sporna porezna rješenja čine državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora, koju je Irska dodijelila društvima Apple, ASI i AOE, te da je ta potpora nespojiva s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavcima 2. i 3. Ugovora.
- (146) Konkretno, Komisija je izrazila sumnje u pogledu toga odražavaju li metode raspodjele dobiti odobrene tim rješenjima radi određivanja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj naknadu za irske podružnice ASI-ja i AOE-a koju bi prihvatio razboriti neovisni subjekt koji djeluje u uobičajenim tržišnim uvjetima.
- (147) Komisija je, konkretno, istaknula da se čini da je porezna osnovica u rješenju iz 1991. rezultat pregovora, a ne potkrijepljena upućivanjem na usporedive transakcije, te da se ne čini da je irska porezna uprava imala namjeru uspostave raspodjele dobiti na temelju određivanja transfernih cijena.
- (148) Komisija je, nadalje, primijetila da irskoj poreznoj upravi nije dostavljena nikakva studija o raspodjeli dobiti ili izvješće o određivanju transfernih cijena u vrijeme kad je zatraženo ijedno od spornih poreznih rješenja i da se ne čini da je metodologija koju je prihvatila irska porezna uprava potkrijepljena na ikoli način. Uputila je kritiku i na odobrenje jednostrane metode raspodjele dobiti u oba rješenja u skladu s kojom su operativni troškovi koji ne uključuju troškove koje su naplatila povezana društva pokazatelj razine dobiti, što nigdje nije objašnjeno, iako su njezini rezultati u ovom slučaju bitno drukčiji. Komisija je stoga dvojila o primjerenosti metode određivanja transfernih cijena odabrane za rješenje iz 2007.
- (149) Komisija je primijetila i nekoliko nedosljednosti u primjeni odabrane metode pri određivanju raspodjele dobiti na AOE i ASI za koje se ne čini da su u skladu s načelom tržišnih uvjeta. Kad je riječ o rješenju iz 1991., te se nedosljednosti odnose na maržu na troškove pripisivu irskoj podružnici AOE-a, iznos kapitala oslobođenog od

<sup>(107)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (13).

<sup>(108)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (27).

<sup>(109)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (138).

poreza dogovorenog za AOE te trajanje rješenja iz 1991. koje je Apple primjenjivao 15 godina. Kad je riječ o rješenju iz 2007., Komisija je izrazila sumnje u pogledu marže od [10 – 15] % na operativne troškove podružnice AOE-a, dok je za ASI dogovorena niža marža od [10 – 15] % na operativne troškove<sup>(110)</sup>. Osim toga, pri raspodjeli dobiti na irsku podružnicu ASI-ja dogovorenoj u rješenju iz 2007. nije se uzimao u obzir razvoj prodaje. Budući da dobit koju je zabilježio ASI dolazi iz aktivnog dohotka, Komisija je smatrala da bi porast prodaje koji nije popraćen povećanjem operativnog kapaciteta izvan Irske mogao upućivati na nedosljednost u raspodjeli prometa između ASI-ja i njegove irske podružnice.

- (150) Ukratko, smatralo se da je rezultat metoda raspodjele dobiti dogovorenih za raspodjelu dobiti ASI-ja i AOE-a na njihove irske podružnice naknada za te irske podružnice koju ne bi prihvatio razboriti neovisni subjekt koji djeluje u uobičajenim tržišnim uvjetima, zbog čega ta metoda odstupa od načela tržišnih uvjeta. Na temelju toga Komisija je došla do privremenog zaključka da iz tih rješenja proizlazi manje porezno opterećenje za ta društva koje čini prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Komisija je tu prednost smatrala selektivnom jer je dodijeljena samo ASI-ju i AOE-u te su zbog nje ti poduzetnici stavljeni u povoljniji položaj od drugih poduzetnika u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju. Komisija je, nadalje, smatrala da se taj povoljniji položaj koji je selektivno dodijeljen dvama poduzetnicima temelji na diskrecijskoj odluci irske porezne uprave koja je premašila granice isključivog upravljanja poreznim prihodima prema objektivnim kriterijima.
- (151) Budući da su ispunjeni svi drugi uvjeti iz članka 107. stavka 1. Ugovora i da ne postoji očita osnova za spojivost u skladu s člankom 107. stavcima 2. ili 3. Ugovora, Komisija je došla do privremenog zaključka da sporna porezna rješenja čine državnu potporu koja je nespojiva s unutarnjim tržištem.

#### 4. PRIMJEDBE IRSKE NA ODLUKU O POKRETANJU POSTUPKA

- (152) U svojim primjedbama na odluku o pokretanju postupka Irska je navela nekoliko argumenata koji su uglavnom povezani s primjenjivim nacionalnim pravilima za određivanje postojanja prednosti u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora, nepostojanjem selektivnog tretmana ASI-ja i AOE-a i nizom nedostataka u postupku.
- (153) S obzirom na nacionalna pravila koja su se primjenjivala u vrijeme donošenja spornih poreznih rješenja i kojima se određuje moguća prednost Irska tvrdi da, suprotno pretpostavci Komisije i s obzirom na to da ne postoji ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. čini jedinu osnovu za izračun porezne obveze za nerezidentna društva koja obavljaju poslovnu djelatnost preko podružnice u Irskoj. Irska navodi da ne postoji područje primjene za opća načela OECD-a osim ako su ta načela jasno ugrađena u irsko pravo što, prema navodima Irske, ovdje nije slučaj. U odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. ne upućuje se na načelo tržišnih uvjeta OECD-a, koje stoga ne čini odrednicu za raspodjelu dobiti na irsku podružnicu.
- (154) Međutim, čak i da je okvir OECD-a primjenjiv na ovaj predmet, tek je 2010., odnosno nakon donošenja spornih poreznih rješenja, postignut dogovor na razini OECD-a o raspodjeli dobiti na podružnicu nerezidentnog društva u skladu s člankom 7. predložka porezne konvencije OECD-a, a čak je i u tom slučaju postignut samo u kontekstu primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, što ovdje nije slučaj. Ni ASI ni AOE nisu porezno rezidentni u Irskoj ili u zemlji s kojom je Irska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- (155) Nadalje, praksa donošenja odluka na koju se Komisija poziva kako bi opravdala upućivanje na načelo tržišnih uvjeta u slučaju Irske nije primjenjiva jer se odnosi na slučajeve u kojima su države članice ugradile određena načela OECD-a u svoje nacionalno pravo u pogledu transakcija između društava, ali su zatim stvorile iznimke za određene porezne obveznike. Te odluke nisu relevantne za Irsku jer ona nije ugradila načelo tržišnih uvjeta u svoje nacionalno pravo te se ni u jednoj odluci nije uzelo u obzir načelo tržišnih uvjeta u kontekstu raspodjele dobiti na podružnicu nekog društva.

<sup>(110)</sup> Rezultati i profitabilnost često se mjere maržama u odnosu na prodajnu cijenu ili troškove. Za metodu dogovorenu u spornim poreznim rješenjima Irska navodi da se sastoji od marže na operativne troškove, pri čemu je porezna osnovica jednaka dogovorenom postotku. U svojim primjedbama na odluku o pokretanju postupka Apple na dodatak na operativne troškove upućuje kao na „maržu” u odnosu na prodajnu cijenu (engl. *margin*) umjesto na „maržu” u odnosu na troškove (engl. *mark-up*). U ovoj se Odluci naizmjenično upotrebljavaju oba pojma, osim ako je drukčije navedeno.

- (156) Osim toga, upućivanje na test ulagatelja u tržišnom gospodarstvu u odluci o pokretanju postupka nije uvjerljivo jer se miješaju dva pitanja koja bi trebalo razdvojiti: uloga države kao javnog tijela i njezino ponašanje na tržištu. Međutim, kad bi odluku o pokretanju postupka trebalo tumačiti kao da se njome uvodi test privatnim subjektima, to bi činilo novo proširenje načela subjekta u tržišnom gospodarstvu. Komisija bi u stvarnosti zahtijevala da se sâm porezni obveznik ponaša kao ulagatelj u tržišnom gospodarstvu, čak i ako se ta norma odnosi samo na mjere države.
- (157) U pogledu selektivnosti Irska navodi da, iako irska porezna uprava mora sama prosuđivati pri raspodjeli dobiti na podružnicu nerezidentnog društva, ta prosudba ne znači da se s poreznim obveznicima postupa na diskrecijskoj osnovi i da im se stoga daje selektivna prednost pred drugima. Iako se od irske porezne uprave zahtijeva da sama prosuđuje, mora to činiti nepristrano, pravedno i dosljedno. Irska navodi da je procjena u ovom slučaju bila potpuno usklađena s uobičajenom administrativnom praksom. Nije bilo odstupanja od uobičajene osnove za izračun porezne obveze irskih podružnica ASI-ja i AOE-a i, stoga, nije bilo selektivnog tretmana.
- (158) Irska navodi da postupak koji je prethodio spornim poreznim rješenjima nije uključivao povlašteni tretman društva Apple. Sa stajališta irske porezne uprave postupak nije postupak pregovaranja osmišljen kako bi doveo do toga da društvo plati fiksni iznos poreza. Stoviše, cilj je osigurati primjerenost osnove primijenjene za raspodjelu dobiti.
- (159) U pogledu raspodjele dobiti dogovorene u spornim poreznim rješenjima Irska smatra da se u pristupu irske porezne uprave u cijelosti odražava doprinos podružnice ukupnoj dobiti društva te da on čini pravilnu primjenu odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. Rezultat je dogovorenih metoda raspodjele dobiti razina oporezive dobiti razmjerna vrijednosti doprinosa koji je irska podružnica u svakom slučaju ostvarila za ukupnu profitabilnost društva. Konkretno, irska porezna uprava dala je ključnu važnost činjenici da irske podružnice nisu imale prava ni interese u pogledu licencija intelektualnog vlasništva društva Apple, koje su bile važan izvor dohotka društava. Stoga porezni upravitelj nije smatrao da je primjereno ili održivo vrijednost koja je proizašla iz jedinstvenog intelektualnog vlasništva društva Apple pripisati irskim podružnicama.
- (160) Irska je navela i nekoliko argumenata u pogledu postupka, i to da Komisija nije bila nepristrana pri izradi nacrtu odluke o pokretanju postupka upotrebljujući strog i previše deklarativan jezik za koji se čini da preduhitruje zaključak iz konačne odluke. Irska tvrdi i da je Komisija povrijedila pravo Irske na saslušanje time što je o pitanjima povezanim s predmetom razgovarala s OECD-om, a nije uključila Irsku. Osim toga, upućuje na vrijeme koje je prošlo od prve navodne mjere potpore (1991.) do prvih istražnih koraka Komisije (2013.), zbog čega je Irskoj navodno teško braniti se i zbog čega je situacija za porezne obveznike nepredvidiva. Naposlijetku, Irska tvrdi da bi povrat trebalo isključiti jer potpora ili čini postojeću potporu ili bi bilo vrlo teško izračunati iznos potpore.

## 5. PRIMJEDBE ZAINTERESIRANIH STRANA NA ODLUKU O POKRETANJU POSTUPKA

### 5.1 PRIMJEDBE DRUŠTVA APPLE

- (161) Primjedbe društva Apple na odluku o pokretanju postupka uvelike se preklapaju s primjedbama Irske, posebno u pogledu primjenjivog nacionalnog prava na temelju kojeg bi trebalo odrediti postojanje prednosti.
- (162) Apple navodi da se intelektualno vlasništvo društva Apple pretežno razvijalo te se i dalje razvija u SAD-u, i to u sjedištu društva Apple Inc. u Cupertino, u SAD-u. Tamo se nalazi većina inženjera društva Apple za istraživanje i razvoj. Direktori koji donose sve strateške i konačne odluke u pogledu istraživanja i razvoja te komercijalizacije ideja od osmišljavanja proizvoda do njegova stavljanja na tržište isto se tako nalaze u SAD-u. Apple Inc. isključivi je nositelj prava vlasništva na sve intelektualno vlasništvo društva Apple.
- (163) U Irskoj se ne donosi nijedna odluka o iskorištavanju intelektualnog vlasništva društva Apple ili razvoju proizvoda društva Apple (kao što su odluke o tome koje će se intelektualno vlasništvo komercijalizirati i kako će se proizvoditi). Nijedan zaposlenik irskih podružnica nije odgovoran za istraživanje i razvoj ili bilo koju odluku povezanu s pravom na upotrebu ili iskorištavanje intelektualnog vlasništva društva Apple. Sve takve odluke donose Apple Inc. u SAD-u i/ili upravni odbori ASI-ja i AOE-a, koji upravljaju tim društvima i nadziru ih izvan Irske.

- (164) Marketing društva Apple ključna je strateška komponenta za to društvo. I marketinšku strategiju nadzire se te se njome upravlja iz SAD-a, gdje se donose sve ključne odluke. Sve marketinške kampanje osmišljavaju se i razvijaju u SAD-u. Irske podružnice ne sudjeluju u stvaranju i razvoju marketinških kampanja, a irska podružnica ASI-ja plaća naknadu društvu Apple Inc. za pružanje marketinških usluga diljem svijeta.
- (165) U pogledu ocjene postojanja prednosti Komisija nije utvrdila pravilan protučinjenični scenarij za utvrđivanje takve prednosti koji se mora temeljiti na nacionalnim poreznim pravilima kojima se uređuje samo tretman društava s irskim podružnicama koja nisu porezno rezidentna (odnosno na odjeljku 25. zakona TCA iz 1997.), a ne na načelima OECD-a koja nemaju snagu zakona u Irskoj. Budući da su metode raspodjele dobiti dogovorene u spornim poreznim rješenjima bile u skladu s administrativnom praksom irske porezne uprave u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997., porezno opterećenje ASI-ja i AOE-a nije umanjeno tim rješenjima zbog kojih, stoga, za njih nije nastala prednost. Isto se tako test privatnog subjekta na tržištu ne može upotrijebiti kako bi se uvelo načelo tržišnih uvjeta radi utvrđivanja prednosti jer se taj test ne može primijeniti na državu, koja djeluje kao javno tijelo, ni na poreznog obveznika.
- (166) Nadalje, u ovom predmetu nema selektivnog tretmana jer se spornim poreznim rješenjima samo potvrdila raspodjela dobiti na irske podružnice u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. i povezanom administrativnom praksom te na isti način na koji bi irska porezna uprava primijenila odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. na sve druge porezne obveznike u sličnoj situaciji. Isto tako, nije bilo selektivnog tretmana na temelju diskrecijske odluke jer je ovlast irske porezne uprave u pogledu prosuđivanja bila ograničena na objektivne kriterije povezane s poreznim sustavom.
- (167) Osim toga, čak i da se načelo tržišnih uvjeta primjenjivalo na transakcije u ovom predmetu, u *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] koje je dostavio Apple zaključuje se da je raspodjela dobiti na irske podružnice u rasponu odgovarajućih rezultata čak i na temelju zahtjeva trenutačnih pravila o određivanju transfernih cijena, zbog čega na temelju spornih poreznih rješenja nije nastala prednost za ASI i AOE. U skladu s tim izvješćem ASI i AOE preuzeli su ključne rizike povezane s uspjehom proizvoda i neispravnosću proizvoda na međunarodnim tržištima. Distributeri i preprodavatelji proizvoda društva Apple (povezane i treće osobe) bili su zaštićeni od tih rizika ugovornim uvjetima, globalnim politikama i pristupima distribuciji (kao što je nadzor nad zalihama). Politike za upravljanje poslovnim rizicima i njihovo ublažavanje uspostavio je Apple Inc. u SAD-u. ASI i AOE imali su financijski kapacitet da snose sve poslovne rizike i donesu sve nužne strateške odluke radi ublažavanja izloženosti društva poslovnim rizicima. Konkretno, u izvješću su utvrđene gospodarski važne aktivnosti irskih podružnica s obzirom na njihove funkcije i činjenične okolnosti, u njemu se utvrđuje da je metoda transakcijske neto marže najprimjerenija metoda raspodjele dobiti radi određivanja oporezive dobiti te se u njemu utvrđuje da je najprimjereniji pokazatelj razine dobiti za irsku podružnicu ASI-ja omjer Berry <sup>(111)</sup>, a za irsku podružnicu AOE-a to je marža u odnosu na ukupne troškove.
- (168) [Porezni savjetnik društva Apple] navodi da je u slučaju distributera koji prodaje robu drugim povezanim distributerima jedina funkcija dodane vrijednosti logistika distribucije robe; trošak robe samo se prosljeđuje sljedećem kupcu proizvoda. Trošak provedbe distribucije trebao bi odgovarati operativnim troškovima društva. U tom bi slučaju društvo trebalo dobiti naknadu samo za te izdatke. Upotrebom omjera Berry distributeru bi se treba dati povrat distribucijskih troškova (troškova dodane vrijednosti) transakcije po metodi „troškovi plus”. U izvješću se zatim navode podatci o profitabilnosti koji proizlaze iz skupa odabranih trećih društava s funkcijama sličnima funkcijama irskih podružnica i ocjenjuje se stvarna raspodjela dobiti u skladu s rješenjima u kontekstu podataka o trećim osobama. U pogledu ocjene rezultata raspodjele dobiti na irske podružnice u skladu s rješenjem iz 1991. u izvješću se utvrđuje usporedivi skup podataka o profitabilnosti trećih osoba za godine 2004., 2005.

<sup>(111)</sup> Omjer Berry definiran je kao omjer bruto dobiti i ukupnih operativnih troškova. Porezni savjetnik upućuje na točke 2.100. – 2.102. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama. U slučaju distributera koji prodaje robu drugim povezanim distributerima jedina je funkcija dodane vrijednosti logistika distribucije robe; trošak robe samo se prosljeđuje sljedećem kupcu proizvoda. Trošak provedbe distribucije trebao bi odgovarati operativnim troškovima društva. U tom bi slučaju društvo trebalo dobiti naknadu samo za te izdatke. U biti se upotrebom omjera Berry na taj način distributeru daje povrat distribucijskih troškova (troškova dodane vrijednosti) transakcije po metodi „troškovi plus”.

i 2006. <sup>(112)</sup> te se uspoređuje stvarna dobit pripisana irskim podružnicama u godinama od 2004. do 2007. s tim usporedivim skupom. Ishod studije o usporedivim vrijednostima iz *ad hoc* izvješća [poreznog savjetnika društva Apple] provedene na temelju omjera Berry za ASI prikazana je na slici 10., a ishod primjene marže u odnosu na ukupne troškove za AOE prikazan je na slici 11.

Slika 10.

**Raspon omjera Berry po tržišnim uvjetima prema neovisnim subjektima za prodaju/distribuciju u skladu s navodima [poreznog savjetnika društva Apple]**

Trogodišnji ponderirani prosjek	Omjer Berry – 2004. do 2006.	Omjer Berry – 2009. do 2011.
Gornji kvartil	1,21	1,40
Medijan	1,10	1,17
Donji kvartil	1,01	1,06
Broj razmatranih elemenata	11	25

Slika 11.

**Raspon marže u odnosu na ukupne troškove po tržišnim uvjetima prema neovisnim proizvođačima u skladu s navodima [poreznog savjetnika društva Apple]**

Trogodišnji ponderirani prosjek	Marža u odnosu na ukupne troškove – 2004. do 2006.	Marža u odnosu na ukupne troškove – 2009. do 2011.
Gornji kvartil	9,3 %	10,1 %
Medijan	6,5 %	7,5 %
Donji kvartil	4,4 %	4,9 %
Broj razmatranih elemenata	8	13

- (169) Na temelju te studije u *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] zaključuje se da je dobit pripisana irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a bila potpuno usklađena s načelom tržišnih uvjeta OECD-a. Nadalje, u *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] predstavlja se „stvaran profil” irskih podružnica. [Porezni savjetnik društva Apple] nije definirao pojam „profila” marže. U slučaju AOE-a profil marže u odnosu na ukupne troškove predstavljen je u izvješću za godine 2011. i 2012., kako je prikazano na slici 12.

Slika 12.

**Stvarna marža u odnosu na ukupne troškove AOE-a u skladu s navodima [poreznog savjetnika društva Apple] za financijske godine („FG”) 2011. i 2012.**

Fiskalna godina	Marža u odnosu na ukupne troškove (%)
FG2011. stvarni iznos	[5 – 10]
FG2012. stvarni iznos	[5 – 10]

<sup>(112)</sup> U skladu s izvješćem za prethodne godine nije postojala dovoljno pouzdana baza podataka kojom bi se omogućila analiza potrebna na temelju Smjernica OECD-a o tarifnim cijenama.

- (170) Apple je 17. studenoga 2014. dostavio još jednu *ad hoc* studiju koju je sastavio [drugi savjetnik društva Apple] i koja je usmjerena na dva pitanja postavljena u odluci o pokretanju postupka: i. tvrdnju da pri raspodjeli dobiti primijenjenoj na irsku podružnicu ASI-ja nije uzet u obzir razvoj prodaje <sup>(113)</sup> i ii. tvrdnju da dvije različite marže (65 % i 20 %) dogovorene za AOE ne mogu biti u skladu s tržišnim uvjetima <sup>(114)</sup>. Zaključio je da se spornim poreznim rješenjima pravilno raspodijelila dobit irskim podružnicama na temelju marže u odnosu na troškove bez uzimanja u obzir razvoja prodaje.
- (171) U skladu s *ad hoc* studijom [drugog savjetnika društva Apple] očekuje se da će se troškovi uzeti kao osnova jer irske podružnice djeluju na konkurentnom tržištu, a trećim subjektima s kojima društvo Apple ugovara usluge slične onima koje pružaju irske podružnice obično se isto tako plaća naknada na temelju njihovih troškova. Kad je riječ o činjenici da raspodjela dobiti ne slijedi razvoj cijena, [drugi savjetnik društva Apple] tvrdi da djelatnosti koje obavlja irska podružnica ASI-ja obilježavaju ekonomije razmjera. Na troškove bitno ne utječe kupuju li kupci irske podružnice ASI-ja velike ili male količine proizvoda jer su djelatnosti koje obavlja irska podružnica ASI-ja (kao što su uspostava kontakta s kupcima, organizacija logistike) uglavnom fiksne s obzirom na količinu proizvoda koje kupci kupuju.
- (172) Osim toga, sustav umanjenja stope (eng. *step-down system*) osmišljen za AOE može se opravdati s ekonomskog i komercijalnog stajališta. S ekonomskog stajališta cilj je marže na operativne troškove pokriti fiksne troškove koji se ne ponavljaju. Početnom maržom od 65 % zatim bi se morali pokriti fiksni troškovi za cijelo poslovanje. Međutim, u jednom bi trenutku iznos marže u odnosu na prodajnu cijenu (engl. *margin*) ostvarene zahvaljujući marži u odnosu na troškove (engl. *mark-up*) bio i više nego dovoljan za potpuno pokrivanje nastalih početnih fiksnih troškova. Stoga nakon određene razine troškova više ne bi trebalo izvršiti daljnje plaćanje u pogledu fiksnih troškova koje bi, u skladu s *ad hoc* studijom [poreznog savjetnika društva Apple], čak opravdalo umanjenje stope sa 65 % na 0 %.
- (173) Naposljetku, kako navodi Apple, provedba propisa o državnim potporama nije odgovarajući alat za usklađivanje nacionalnih propisa o oporezivanju poduzetnika koje Komisija navodno želi provesti tako što će od država članica zahtijevati da poštuju standarde kao što je načelo tržišnih uvjeta koji nisu svojstveni poreznim sustavima nekih država članica, zbog čega bi porezna rješenja tih država članica bila osjetljiva na utvrđivanje državne potpore.

## 5.2 PRIMJEDBE OSTALIH ZAINTERESIRANIH STRANA

- (174) U primjedbama zaprimljenima od ostalih zainteresiranih strana, odnosno od udruženja Ibec, i u zajedničkom dopisu koji je potpisalo nekoliko trgovinskih udruženja (dalje u tekstu: „zajednički podnesak”) ne dotiču se sumnje izražene u odluci o pokretanju postupka, nego se usmjerava na posljedice pristupa koji se slijedi u toj odluci za poslovno okruženje. Konkretno, u tim se primjedbama navodi da bi inicijativa Komisije narušila pravnu sigurnost i prakse na temelju pravila o državnim potporama, dok su međunarodni forumi kao što je OECD ili drugi kanali politike prilagođeniji i primjereniji za rješavanje pitanja štetne porezne konkurencije. Komisija ne bi trebala nastojati uskladiti porezne sustave ondje gdje za to nije nadležna s pomoću postupaka za dodjelu državnih potpora.
- (175) U primjedbama se preispituje i pristup selektivnosti koji je Komisija primijenila u situacijama u kojima bi porezne uprave trebale imati određeno diskrecijsko pravo te se navodi da određivanje transfernih cijena nije egzaktna znanost. Ako Komisija zaključi da porezna rješenja čine nespojivu državnu potporu, povrat bi trebalo isključiti na temelju načela legitimnih očekivanja i toga što je riječ o novom pristupu.
- (176) Oxfam u svojim primjedbama izražava potporu istražnom postupku Komisije i potiče je da poveća svoj istražni kapacitet i s obzirom na činjenicu da bi ona mogla biti u boljem položaju od nacionalnih tijela za potrebe strukturne ocjene prakse donošenja rješenja država članica. Poziva Komisiju da osigura donošenje primjerenih sankcija u predmetima u kojima se potvrdi postojanje selektivne prednosti te brzo uklanjanje štetnih poreznih praksi. Upućuje i na to da su prijelazna razdoblja od šest godina u slučaju irskih pravila o poreznoj rezidentnosti kojima se omogućuju neusklađenosti hibridnih subjekata uistinu preduga.

<sup>(113)</sup> Odluka o pokretanju postupka, točka 67.

<sup>(114)</sup> Odluka o pokretanju postupka, točka 63.

## 6. PRIMJEDBE IRSKE NA PRIMJEDBE TREĆIH STRANA

- (177) U svojim primjedbama na primjedbe trećih strana kao odgovor na odluku o pokretanju postupka Irska je ponovila svoj argument da načelo tržišnih uvjeta OECD-a nije dio irskog prava kad je riječ o raspodjeli dobiti podružnice i da Komisija nije dokazala selektivan tretman ASI-ja i AOE-a jer je ocjena irske porezne uprave u ovom predmetu bila potpuno u skladu s uobičajenom administrativnom praksom, što je potvrđeno i u podnesku društva Apple. Osim toga, u *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] i u *ad hoc* studiji [drugog savjetnika društva Apple] dokazano je da je ishod primjene spornih poreznih rješenja usporediv s onim koji bi proizašao iz primjene načela tržišnih uvjeta.
- (178) Irska je navela primjedbe i u pogledu argumenata u zajedničkom podnesku koji se odnose na pravnu sigurnost. Irska navodi da se u zajedničkom podnesku pravilno ističe da razborit i pozoran porezni obveznik nije mogao predvidjeti Komisijin nalaz *prima facie* u pogledu nespojive državne potpore. Osim toga, Komisija uspoređuje irska porezna pravila s vanjskim referentnim okvirom, što je u suprotnosti s njezinom ustaljenom praksom da je jedino važeće mjerilo nacionalni porezni sustav. Svime što je navedeno povređuje se načelo pravne sigurnosti.
- (179) Kao odgovor na primjedbe organizacije Oxfam Irska navodi da bi Komisija trebala svoje istrage u pogledu praksi poreznih rješenja država članica provoditi na pravedan i jednako sveobuhvatan način, neovisno o veličini države članice. Nadalje, u pogledu primjedbe organizacije Oxfam o irskim pravilima o poreznoj rezidentnosti Irska navodi da njezina pravila o poreznoj rezidentnosti nisu osmišljena kako bi se omogućilo agresivno porezno planiranje u multinacionalnim društvima. Irska ističe da takozvana „dvostruka irska” porezna struktura nije, niti je ikad bila dio irskog poreznog režima, već je riječ o međunarodnom sustavu poreznog planiranja koji su osmislili i razvili porezni i pravni savjetnici.

## 7. OSTALE RAZMJENE PRIMJEDBI NAKON ODLUKE O POKRETANJU POSTUPKA

### 7.1 RAZMJENA DOPISA NAKON DOPISA OD 17. TRAVNJA 2015.

#### 7.1.1 DOPIS OD 17. TRAVNJA 2015.

- (180) Kao odgovor na zahtjev Irske od 25. veljače 2015. da Komisija detaljnije obrazloži svoju ocjenu koja je proizašla iz istrage spornih poreznih rješenja i za koju Irska smatra da se temeljila na zabludi Komisije u pogledu primjenjivog nacionalnog prava, službe Komisije Irskoj su poslale dopis od 17. travnja 2015. te od nje zatražile da jedan primjerak prosljedi društvu Apple.
- (181) Komisija je u dopisu pojasnila da je, u pogledu referentnog sustava za utvrđivanje selektivnosti, smatrala da su uobičajena porezna pravila irskog sustava poreza na dobit trgovačkih društava odgovarajući referentni sustav koji obuhvaća rezidentna društva i podružnice nerezidentnih društava, dok se odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. uređivalo samo oporezivanje podružnica. Nadalje, Komisija je na sljedeći način sažela svoje shvaćanje djelatnosti ASI-ja i AOE-a na temelju očitovanja koja je zaprimila od Irske i društva Apple kao odgovor na odluku o pokretanju postupka: „budući da ASI i AOE ne obavljaju gospodarske djelatnosti izvan svojih irskih podružnica, djelatnost koja se sastoji od nabave, proizvodnje, prodaje i distribucije proizvoda društva Apple izvan Sjeverne i Južne Amerike provode irske podružnice društava ASI i AOE. Čini se da se sve licencije intelektualnog vlasništva ASI-ja i AOE-a isključivo upotrebljavaju i drže za potrebe irskih podružnica jer su irske podružnice isključivo odgovorne za nabavu, proizvodnju, prodaju i distribuciju proizvoda društva Apple izvan Sjeverne i Južne Amerike. Čini se da to potvrđuje i činjenica da ASI i AOE zaposlenike imaju samo u irskoj podružnici ASI-ja i AOE-a i stoga nemaju operativni kapacitet izvan Irske.” Komisija je zatim objasnila, kao odgovor na tvrdnje društva Apple u njegovim primjedbama na odluku o pokretanju postupka<sup>(115)</sup>, da funkcije koje obavljaju zaposlenici društva Apple Inc. ne pripadaju području primjene ocjene spornih poreznih rješenja: „fiktivna naknada za usluge koje besplatno pružaju zaposlenici grupe u navodnu korist ASI-ja ili AOE-a ne mogu umanjiti dobit koja se raspodjeljuje između sjedišta ASI-ja i AOE-a i njihovih podružnica.”

<sup>(115)</sup> Vidjeti uvodne izjave (162) do (164).

- (182) Naposljetku, Komisija je odgovorila na konkretnu tvrdnju koju je Irska navela u svojim primjedbama na odluku o pokretanju postupka o tome da je Komisija odobrila činjenicu da nijedno pravo u pogledu intelektualnog vlasništva nije pripisano irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a. Komisija je objasnila da se u odluci o pokretanju postupka samo opisuju mehanizmi u okviru ugovora o podjeli troškova u pogledu raspodjele intelektualnog vlasništva kako su to prikazala irska tijela, ali da Komisija to nije odobrila u svojoj ocjeni. Komisija je pojasnila i da, suprotno tvrdnji Irske, nije primijenila načelo tržišnih uvjeta OECD-a kao izvor prava u odluci o pokretanju postupka.

#### 7.1.2 PRIMJEDBE IRSKE KAO ODGOVOR NA DOPIS OD 17. TRAVNJA 2015.

- (183) U dopisu od 4. svibnja 2015. Irska je navela da je Komisija dopisom od 17. travnja 2015. znatno promijenila svoju procjenu navodne potpore, posebno s obzirom na referentni okvir. Irska navodi da se tom promjenom ocjene krši pravo Irske na pošteno saslušanje. Irska je navela da se čini da je Komisija napustila načelo tržišnih uvjeta i da bi stoga trebala izdati novu ili dodatnu odluku o pokretanju postupka u kojoj se utvrđuje nova analiza.
- (184) U pogledu referentnog okvira Irska tvrdi da nije jasno koji je referentni okvir predložila Komisija. ASI i AOE nisu porezno rezidentni u Irskoj i podliježu poreznoj obvezi u skladu s općim pravilima o oporezivanju trgovačkih društava. Dok se dohodak osoba rezidentnih u Irskoj oporezuje bez obzira na to gdje je ostvaren, dohodak nerezidenata oporezuje se samo ondje gdje je nastao, u skladu s člankom 25. zakona TCA iz 1997.
- (185) Irska je dalje objasnila da je sav dohodak irskih podružnica ASI-ja i AOE-a dohodak od poslovne djelatnosti, osim kamatnih prihoda. Podružnice nemaju dohodak koji bi proizašao iz „upotrebe/iskorištavanja prava intelektualnog vlasništva” koji se može odvojiti od dohotka od poslovne djelatnosti podružnica. *De facto*, irske podružnice ASI-ja i AOE-a nemaju odvojen tok prihoda od intelektualnog vlasništva niti bi bilo pravilno ijedan dio dohotka podružnica smatrati prihodima od intelektualnog vlasništva. Nadalje, Irska je ponovila da se vrlo vrijedno intelektualno vlasništvo u pogledu tehnologije, dizajna i marketinga društva Apple stvara, razvija i da se njime upravlja u SAD-u te da ni na koji način nije pripisivo irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a. Osim toga, u tim se podružnicama ne obavljaju djelatnosti povezane s upravljanjem licencijama dodijeljenima u skladu s ugovorom o podjeli troškova. Stoga dobit ASI-ja i AOE-a ostvarena kao rezultat ugovora o podjeli troškova nije pripisiva irskim podružnicama.
- (186) Irska je navela da dohodak od poslovne djelatnosti čini neto dohodak od poslovne djelatnosti umanjen za odbitke, a ne bruto primitci od poslovne djelatnosti. Taj neto dohodak mora biti „ostvaren [...] preko podružnice ili u njoj”, što znači da je „podružnica uzročni izvor dohotka kojem se dohodak pravilno pripisuje”. Odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. ne može se tumačiti kao da se na temelju toka bruto primitaka u nekoj podružnici određuje pripisivanje ukupnog dohotka nekog društva toj podružnici. Irska je ponovila da bi takvo tumačenje dovelo do apsurdnih rezultata koji nemaju nikakve veze s ekonomskom stvarnošću. Irska navodi da velik dio dohotka ASI-ja i AOE-a nije podlijegao poreznoj obvezi zbog nesukladnosti među nacionalnim poreznim režimima koje se ne mogu ispraviti pravilima o državnim potporama.
- (187) Konačno, Irska i dalje tvrdi da načelo tržišnih uvjeta nije dio irskog poreznog režima i da „pojašnjenje” Komisije u dopisu kako pravila OECD-a u odluci o pokretanju postupka primjenjuje kao „neobvezujuću” preporuku ni približno ne odražava stajalište Komisije u odluci o pokretanju postupka. Irska navodi da se odluka o pokretanju postupka izravno temelji na definiciji načela tržišnih uvjeta OECD-a. Ako Komisija tvrdi da postoji druga vrsta načela tržišnih uvjeta koje nije ono OECD-a, u tom je pogledu trebala saslušati argumente Irske.

#### 7.1.3 PRIMJEDBE DRUŠTVA APPLE NA DOPIS OD 17. TRAVNJA 2015.

- (188) U dopisu od 4. svibnja 2015. Apple je naveo da se ne slaže s Komisijinim pristupom za koji se čini da zahtijeva da se s društvima koja su porezno rezidentna u Irskoj i irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a postupa na isti način i da se oporezuje njihov globalni dohodak. Apple navodi da djelatnosti nerezidentnog društva iz kojih nastaje dobit i koje se obavljaju izvan Irske nisu relevantne za iznos poreza koji se plaća u Irskoj.

- (189) Osim toga, Apple tvrdi da Komisija netočno pripisuje svu dobit irskim podružnicama na temelju nevažne i pogrešne pretpostavke da ASI i AOE ne obavljaju gospodarsku djelatnost izvan svojih irskih podružnica. Apple tvrdi da se ključne djelatnosti koje obavljaju ASI i AOE odvijaju izvan Irske te navodi primjer da su upravni odbori ASI-ja i AOE-a odlučili sklopiti ugovor o podjeli troškova s društvom Apple Inc., dok pregovorima u pogledu ugovora o prodaji, nabavi i proizvodnji upravljaju direktori društva Apple Inc. u ime ASI-ja i AOE-a. Konačno, Apple tvrdi da ostatak dobiti, koji ne podliježe obvezi poreza u Irskoj, podliježe mogućem oporezivanju u SAD-u.
- (190) Apple osporava da su ijednu licenciju intelektualnog vlasništva ASI-ja i AOE-a isključivo upotrebljavale irske podružnice i da su se one isključivo držale zbog njih. Razlog tomu je što Komisija netočno pretpostavlja da ASI i AOE nemaju gospodarsku djelatnost izvan irskih podružnica. Umjesto toga, u svojim ulogama kao centar za nabavu i distribuciju odnosno kao subjekt za sastavljanje standardnih proizvoda irske podružnice imale su samo ograničen pristup licenciranom intelektualnom vlasništvu za sastavljanje i isporuku proizvoda. Apple tvrdi da čak i na temelju mjerodavnog pristupa OECD-a irske podružnice ASI-ja i AOE-a ne bi imale pravo na svu raspodijeljenu dobit zbog njihova ograničena pristupa licenciranom intelektualnom vlasništvu kao što ni neovisno poduzeće ne bi imalo povrat na slično licencirano intelektualno vlasništvo. Apple zaključuje da prava intelektualnog vlasništva koja potiču povećanja vrijednosti, kao što su prava povezana s osmišljavanjem i proizvodnjom hardvera i softvera, nisu prava na koja se irske podružnice oslanjaju radi obavljanja djelatnosti nabave, distribucije ili sastavljanja te se stoga ne mogu pripisati irskim podružnicama.
- (191) Apple se ne slaže ni s time da Komisija spominjanjem činjenice da „nijedno pravo u pogledu intelektualnog vlasništva nije dodijeljeno irskoj podružnici ASI-ja/AOE-a” u opisnom dijelu odluke o pokretanju postupka nije odobrila tu činjenicu. Apple smatra da Komisija nije osporila tu činjenicu u dijelu odluke o pokretanju postupka o ocjeni. Kao neosporena činjenica ona ostaje relevantna i stranke se mogu osloniti na takve činjenične i pravne izjave navedene u odluci o pokretanju postupka. Apple osporava i da je Komisija upotrijebila Smjernice OECD-a o tarifnim cijenama samo kao referentni dokument, s obzirom na to da se Komisija u odluci o pokretanju postupka uvelike oslonila na Smjernice.

## 7.2 RAZMJENA DOPISA NAKON SASTANKA KOMISIJE I IRSKE ODRŽANOG 7. SVIBNJA 2015.

### 7.2.1 SASTANAK OD 7. SVIBNJA 2015.

- (192) Na zahtjev Irske 7. svibnja 2015. održan je sastanak između službi Komisije i Irske. Na tom se sastanku razgovaralo o sljedećim temama: i. tumačenje odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. i pitanje teritorijalnosti; ii. porezni tretman rezidentnih i nerezidentnih društava; iii. utvrđivanje referentnog okvira; iv. test privatnog subjekta na tržištu; v. uloga načela tržišnih uvjeta u irskom pravu i pravu Unije; vi. važnost djelatnosti u drugim društvima grupe Apple osim ASI-ja i AOE-a za raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a.
- (193) Komisija je porukom e-pošte od 9. srpnja 2015. Irskoj poslala nacrt zapisnika sa sastanka od 7. svibnja 2015. i pozvala Irsku da se složi s tim zapisnikom ili predloži njegove izmjene.

### 7.2.2 DOPISI IRSKE OD 17. SRPNJA 2015. (SA STRUČNIM MIŠLJENJEM) I 14. KOLOVOZA 2015.

- (194) U svojem dopisu od 17. srpnja 2015. Irska je izrazila svoje mišljenje o nekoliko tema o kojima se razgovaralo tijekom sastanka od 7. svibnja 2015.
- (195) Irska smatra da je Komisija navodno tijekom tog sastanka priznala da su, u skladu s primjenjivim pravilima o rezidentnosti, ASI i AOE tijekom cijelog predmetnog razdoblja bili nerezidentna društva i da je njihovu

poreznu obvezu trebalo ocijeniti na temelju odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. To znači da irska porezna uprava u skladu s načelom teritorijalnosti, koje Komisija nije osporila, ne može oporezivati globalnu dobit ASI-ja i AOE-a, nego da irske podružnice podliježu poreznoj obvezi samo u pogledu dobiti ostvarene u Irskoj. U tom se pogledu Irska ne slaže, kao što je spomenuto tijekom sastanka od 7. svibnja 2015., da se referentni okvir sastoji od redovnog sustava poreza na dobit trgovačkih društava. Zakon TCA iz 1997. nema jedinstveni sveobuhvatni cilj. Umjesto toga, dok je cilj zakona TCA iz 1997. oporezovati globalnu dobit društava koja su rezidentna u Irskoj, njegov je cilj s obzirom na nerezidentna društva oporezovati dobit ostvarenu u Irskoj. Referentni okvir stoga može biti samo odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. te je Irska oporezivala svu dobit AOE-a i ASI-ja za čije je oporezivanje bila nadležna, odnosno svu dobit društava koja je bila pripisiva djelatnostima irskih podružnica. S obzirom na to da su funkcije koje su obavljale irske podružnice ASI-ja i AOE-a u biti rutinske operativne i logističke djelatnosti, dok su ključne strateške i komercijalne odluke donosili viši rukovoditelji u SAD-u, s obzirom na to da su se razvoj i iskorištavanje intelektualnog vlasništva društva Apple kao glavnog pokretača profitabilnosti društva provodili izvan Irske i s obzirom na to da je odluka o sklapanju ugovora o podjeli troškova donesena izvan Irske te su se upravljanje i nadzor rizika na temelju ugovora o podjeli troškova obavljali izvan Irske, dohodak koji je proizašao iz ugovora o podjeli troškova i gospodarska prava nastala kao rezultat ugovora o podjeli troškova ne mogu se ni na koji način pripisati irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a.

- (196) U tom kontekstu Irska smatra da Komisija nije opravdala ni objasnila svoje stajalište da je klasifikacija dohotka kao aktivnog dohotka važna u ovom predmetu i da se aktivnim dohotkom negdje mora aktivno upravljati. Sav dohodak irskih podružnica ASI-ja i AOE-a dohodak je od poslovne djelatnosti, osim kamatnih prihoda, i podružnice ne primaju dohodak od upotrebe ili iskorištavanja prava intelektualnog vlasništva društva Apple koji je odvojiv od dohotka od poslovne djelatnosti podružnica. U skladu s tim, jedini dohodak podružnica koji pripada „dohotku od imovine ili prava kojima se koristi ili koje drži podružnica odnosno agencija ili koji se drže za nju” na temelju odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. kamatni su prihodi. Komisija ne može tvrditi da su prihodi od intelektualnog vlasništva društva Apple trebali podlijezati poreznoj obvezi u Irskoj u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. Irska bi mogla i trebala uzeti u obzir samo funkcije samih podružnica, zbog čega je mogla samo utvrditi da se istraživanje i razvoj kojima je nastalo intelektualno vlasništvo i aktivno upravljanje intelektualnim vlasništvom nisu provodili u Irskoj. Nadalje, nije relevantno gdje je zabilježena dobit. Dobit ASI-ja i AOE-a zabilježena je u financijskim izvještajima tih društava, ali ona nije podlijezala poreznoj obvezi – osim dobiti irskih podružnica i prihoda od ulaganja ostvarenih u SAD-u – jer društva nisu rezidentna u SAD-u. To neoporezivanje dobiti prouzročeno je nesukladnošću u poreznom sustavu zemlje i nije relevantno u kontekstu državnih potpora.
- (197) Irska navodi da je Komisija isto tako na sastanku od 7. svibnja 2015. navodno prihvatila da načelo tržišnih uvjeta i ovlaštenu pristup nisu dio irskog prava u pogledu oporezivanja podružnica i da se pravom Unije nije zahtijevalo da se odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. tumači s obzirom na načelo tržišnih uvjeta. Iz toga, prema navodima Irske, proizlazi da, iako se u spornim poreznim rješenjima nije primjenjivalo načelo tržišnih uvjeta, ona nisu sadržavala nedosljednost ili odstupanje od zahtjeva irskog režima poreza na dobit trgovačkih društava općenito, a ni konkretno od odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. U pogledu stajališta Komisije da je načelo tržišnih uvjeta primjenjivo kao relevantan instrument za primjenu pravila o državnim potporama, Irska tvrdi da je to potpuno nov argument i znatno odstupanje od stajališta Komisije u odluci o pokretanju postupka, u kojoj se navodno uputilo na to da irska porezna uprava nije primijenila načelo tržišnih uvjeta OECD-a. Nadalje, Irska smatra da retroaktivna primjena načela tržišnih uvjeta kao instrumenta za primjenu pravila o državnim potporama nije potkrijepljena sudskom praksom sudova Unije ili Komisijinom praksom odlučivanja, a ne može se reći ni da je proizašla iz testa privatnog tržišnog subjekta ili da se općenito temelji na tržišnim uvjetima. Primjena načela tržišnih uvjeta kao instrumenta za primjenu pravila o državnim potporama i tvrdnja da je ono dio prava Unije od 1958. značilo bi potpuno prekrajanje povijesti i ne bi bilo u skladu s načelom pravne sigurnosti. Stoga, s obzirom na to da načelo tržišnih uvjeta nije dio irskog prava, neprimjena načela tržišnih uvjeta ne može se smatrati ni pravom dodjelom prednosti. Međutim, čak i kad bi se smatralo da se načelo tržišnih uvjeta

primjenjuje u ovom predmetu, u *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] <sup>(116)</sup> zaključuje se da je stvarno pripisivanje dobiti irskim podružnicama u potpunom skladu s načelom tržišnih uvjeta. Ako se Komisija ne slaže s tom analizom, trebala je u skladu s tim obavijestiti Irsku i dati joj priliku za odgovor.

- (198) Kad je riječ o selektivnosti, Irska tvrdi da Komisija nije provela analizu selektivnosti. Konkretno, Komisija nikad nije tvrdila da su ASI i AOE bili u povlaštenom položaju u odnosu na druge podružnice. Sud je priznao da rezidentna i nerezidentna društva nisu u istom pravnom ili činjeničnom položaju <sup>(117)</sup>. Uvođenje obveze Irskoj da s rezidentnim i nerezidentnim društvima postupa kao da su u usporedivom položaju bilo bi suprotno međunarodnoj praksi, međunarodnim poreznim načelima, kao što je načelo teritorijalnosti, i nedosljedno s irskim nacionalnim pravom. Konačno, čak i da se drukčiji tretman smatra selektivnim, on bi očito bio opravdan prirodom i/ili općim programom zakona TCA.
- (199) U svojem dopisu od 17. srpnja 2015. Irska je dostavila i Cookeovo mišljenje kako bi potkrijepila svoju tvrdnju da su ASI i AOE cijelo vrijeme plaćali porez u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. i da, stoga, njihov porezni tretman nije sadržavao državnu potporu. U Cookeovu mišljenju navodi se da, suprotno navodnoj tvrdnji Komisije da bi irska porezna uprava s ASI-jem i AOE-om trebala postupati kao da su porezno rezidentni u Irskoj i uvesti im obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u skladu s odjeljkom 21. zakona TCA iz 1997., irska porezna uprava nema prostor ili diskrecijsko pravo da odstupa od izričitog sadržaja odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. Cooke upućuje na presude Visokog suda i Vrhovnog suda u predmetu *McGrath protiv McDermotta* <sup>(118)</sup>, u kojem se tvrdilo da bi sud trebao zanemariti složene i predodređene transakcije koje nisu imale drugu poslovnu svrhu osim izbjegavanja poreza. Visoki sud uputio bi na to da u utvrđivanju porezne obveze sud ne razmatra suštinu ili financijske rezultate transakcije. On razmatra stvarni pravni učinak i zakonska prava stranaka u skladu s pravnim idejama i konceptima.
- (200) S obzirom na to da se središnje upravljanje i nadzor ASI-ja i AOE-a provode u SAD-u, u Cookeovu mišljenju tvrdi se da je irska porezna uprava pravilno postupala s podružnicama kao s nerezidentnim poreznim obveznicima. U skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. samo dobit za koju se dokaže da je ostvarena poslovnom djelatnošću preko podružnice odnosno agencije ili od nje podliježe poreznom opterećenju, a Komisija mijesha društva i podružnice kad zahtijeva da irska porezna uprava oporezuje dobit od poslovne djelatnosti društva, a ne podružnice. Nadalje, irska porezna uprava nije imala diskrecijski prostor za primjenu načela tržišnih uvjeta na odgovarajući način jer to načelo nije bilo dio irskog poreznog zakona u predmetnom razdoblju. U Cookeovu mišljenju zaključuje se da u irskom pravu ne postoji osnova za oporezivanje sve dobiti AOE-a i ASI-ja u Irskoj. Irska porezna uprava u predmetnom razdoblju bila je nadležna samo za oporezivanje onog dijela dobiti ASI-ja i AOE-a koji odgovara djelatnostima njihovih podružnica u Irskoj.
- (201) Konačno, u skladu s Cookeovim mišljenjem, u poslovnoj stvarnosti bilo bi neodrživo ustrajati na tome da se sav dohodak od predmetnih poslovnih djelatnosti može pripisati funkcijama koje obavljaju te dvije podružnice. Na to upućuje činjenica da kupci ne provode noći čekajući u redu izvan trgovina društva Apple kako bi kupili najnoviji iPhone ili iPad jer ih se prodaje iz Corka, već zbog vrijednosti koja je za te proizvode stvorena opsežnim ulaganjima, inženjeringom i tehnološkim inovacijama, ugledom dizajna i svime što pripada rasponu proizvoda društva Apple, i koja se može većinom pripisati rezultatima ostvarenima u SAD-u ili drugdje.

### 7.2.3 DOPIS DRUŠTVA APPLE OD 7. RUJNA 2015. (SA STRUČNIM MIŠLJENJEM)

- (202) U dopisu od 7. rujna 2015. Apple se osvrnuo na zapisnik koji je Komisija poslala Irskoj nakon sastanka od 7. svibnja 2015. Apple je napomenuo da Komisija nije dokazala da je Apple dobio prednost na temelju spornih poreznih rješenja i da je irska porezna uprava selektivno postupala s ASI-jem i AOE-om u odnosu na društva u sličnom položaju.

<sup>(116)</sup> Irska upućuje na *ad hoc* izvješće [poreznog savjetnika društva Apple] u svojem podnesku od 18. veljače 2016., u kojem je Irska Komisiji dostavila *ad hoc* izvješće PwC-a. U skladu s dopisom Irske „Apple je 17. studenoga 2014. prosljedio analizu [poreznog savjetnika društva Apple] [...] Prema saznanjima Irske Komisija nije ni u jednom trenutku osporila tu analizu ili izrazila neslaganje s njom.”

<sup>(117)</sup> Predmet C-446/03, *Marks & Spencer protiv Halsey* EU:C:2005:763

<sup>(118)</sup> [1988.] IR 258

- (203) Kad je riječ o pravilnoj primjeni odjeljka 25. zakona TCA iz 1997., netočno utvrđenom referentnom okviru i neprimjenjivosti načela tržišnih uvjeta, Apple navodi iste argumente kao Irska u svojem dopisu od 17. srpnja 2015. Apple navodi u biti iste argumente kao Irska i u pogledu cilja irskog sustava poreza na dobit trgovačkih društava i rezidentnosti. Budući da ASI i AOE nisu rezidentni u Irskoj za porezne potrebe, nisu u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju kao društva rezidentna u Irskoj u skladu s jasnim formulacijama u irskom poreznom pravu.
- (204) U potporu svojem stajalištu Apple je dostavio mišljenje [savjetnika društva Apple]. U tom se mišljenju zaključuje da je Irska pravilno smatrala ASI i AOE nerezidentnim društvima i da je postupanje Irske s ASI-jem i AOE-om kao s nerezidentnim društvima koja se razlikuju od društava rezidentnih u Irskoj u skladu s međunarodnim poreznim načelom teritorijalnosti. ASI i AOE prema tome nisu u pravnoj i činjeničnoj situaciji koja je usporediva sa situacijom društava koja su porezno rezidentna u Irskoj. Osim toga, u skladu s tim mišljenjem, nijedno intelektualno vlasništvo društva Apple ili dobit ostvarena od intelektualnog vlasništva društva Apple nisu pripisivi irskim podružnicama jer se sve „važne funkcije zaposlenika” s obzirom na intelektualno vlasništvo obavljaju izvan Irske. U skladu s tim mišljenjem, kako bi se dohodak mogao pripisati podružnicama, potrebno je provesti usporedbu s hipotetskim rezidentnim društvom koje se bavi samo lokalnim djelatnostima te ne posjeduje niti iskorištava prava intelektualnog vlasništva u pravnom ili gospodarskom smislu. Raspodjela dohotka stoga bi trebala slijediti funkcije, rizike i imovinu irskih podružnica i ne bi, u skladu s načelom *vis attractiva*, koje je OECD izričito odbio, trebala dovesti do pripisivanja dohotka koji nije ostvaren u Irskoj. Raspodjela dobiti na irske podružnice isključivo na temelju djelatnosti koje se obavljaju u podružnicama, odnosno neovisno o djelatnostima izvan podružnica, bilo u društvima ASI i AOE ili u drugim društvima grupe Apple, stoga je bilo potpuno usklađeno s raspodjelom dobiti na podružnice u skladu s međunarodnim javnim pravom i međunarodnim poreznim načelima, uključujući Izvješće OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. i sudske praksu Unije.
- (205) Nadalje, u skladu s mišljenjem [poreznog savjetnika društva Apple] irske podružnice nisu vlasnice intelektualnog vlasništva i nemaju veze ni s jednim aspektom upravljanja intelektualnim vlasništvom. Cjelokupno upravljanje intelektualnim vlasništvom, uključujući djelatnosti nužne za financiranje, stvaranje, isticanje i zaštitu intelektualnog vlasništva, provodi se izvan Irske. Sve „važne funkcije zaposlenika” obavljaju se izvan Irske i stoga se sva vrijednost stvara izvan Irske. Argument Komisije da upravni odbori ASI-ja i AOE-a ne upravljaju aktivno intelektualnim vlasništvom nije točan. U skladu s mišljenjem [savjetnika društva Apple], zapisnici sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a i daljnji podnesci koje je Apple dostavio Komisiji dokazuju donošenje odluka o pitanjima od ključne strateške važnosti za ASI/AOE, uključujući i. financijska pitanja kao što su odluke o ulaganjima, ovlasti u pogledu bankovnih računa i pitanja održavanja kapitala; ii. razmatranje i odobravanje financijskih izvještaja; i iii. davanje ovlasti u okviru određenih parametara s obzirom na poslovne djelatnosti, što se sve provodilo u SAD-u, a ne u Irskoj.
- (206) U skladu s mišljenjem [savjetnika društva Apple], za potrebe određivanja iznosa dobiti koja se raspodjeljuje na stalnu poslovnu jedinicu nerezidentnog društva u okviru predložka porezne konvencije OECD-a (uz nacionalna porezna pravila brojnih zemalja) mora se provesti usporedba s (fiktivnim) rezidentnim društvom nakon što se funkcionalnom analizom utvrdi što se zapravo događa u stalnoj poslovnoj jedinici. Takva usporedba („kao da”) provodi se jer u izostanku pravno odvojenog subjekta ne postoji pravno mjerilo s pomoću kojeg bi se unutar nerezidentnog društva izolirao iznos dobiti za koji se smatra da je ostvaren lokalno u nerezidentnom društvu. U provedbi usporedbe vrlo je važan sljedeći aspekt: (fiktivno) rezidentno društvo s kojim se provodi usporedba vrlo je specifično; to je rezidentno društvo koje dohodak ostvaruje samo iz djelatnosti ili imovine u državi u kojoj je porezno rezidentno. Iako rezidentno društvo u državi u kojoj je rezidentno općenito podliježe poreznoj obvezi u pogledu svojeg globalnog dohotka, rezidentno društvo u usporedbi ostvaruje dohodak samo iz djelatnosti ili imovine u državi u kojoj je rezidentno. Drugim riječima, usporedbu je potrebno provesti samo s rezidentnim društvom čije su djelatnosti i imovina ograničene na zemlju u kojoj je nerezidentno društvo aktivno preko svoje stalne poslovne jedinice. U slučaju društva Apple irske podružnice ASI-ja i AOE-a ne može se tretirati kao da su

gospodarski vlasnici tih prava. Stoga je usporedbu potrebno provesti s društvom koje isto tako nije pravni ili gospodarski vlasnik takvih prava na intelektualno vlasništvo, ali koje ima pristup intelektualnom vlasništvu u ograničenoj mjeri nužnoj za provedbu djelatnosti (sastavljanja proizvoda/nabave, prodaje i distribucije).

- (207) Prema mišljenju [savjetnika društva Apple], za utvrđivanje toga može li se intelektualno vlasništvo (i dobit ostvarena na temelju njega) pripisati irskim podružnicama nije relevantno jesu li zaposlenici ili članovi upravnog odbora ASI-ja i AOE-a sudjelovali (zajedno sa zaposlenicima i/ili članovima upravnog odbora društva Apple Inc. ili bez njih) u obavljanju tih vrlo relevantnih „važnih funkcija zaposlenika”. Budući da ni ASI ni AOE nisu porezno rezidentni u Irskoj, jedina relevantna činjenica koju je potrebno utvrditi odnosi se na to jesu li zaposlenici ili članovi upravnog odbora obavljali svoje važne funkcije zaposlenika u stalnoj poslovnoj jedinici preko koje su ASI i AOE poslovali u Irskoj. Iz funkcionalne analize irskih podružnica očito je da su funkcije koje se obavljaju preko stalnih poslovnih jedinica u Irskoj i u njima ograničene na djelatnosti nabave, prodaje i distribucije (ASI) i na sastavljanje proizvoda (AOE). U mjeri u kojoj te podružnice upotrebljavaju intelektualno vlasništvo društva Apple u svojim djelatnostima u Irskoj na koje ASI i AOE imaju pravo na temelju ugovora o podjeli troškova, one to ne čine kao nositelj licencije koji upravlja pravima intelektualnog vlasništva i iskorištava ih.
- (208) Naposlijetku, [savjetnik društva Apple] u svojem mišljenju objašnjava da se u skladu s takozvanim načelom *vis attractiva* sav dohodak u određenoj izvornoj državi koji nije ostvaren u podružnici smatra pripisivim podružnici u toj državi. Međutim, primjenu tog načela izričito su odbili OECD i njegove države članice. Usporedba rezidentnih društava koja upotrebljavaju svoje intelektualno vlasništvo u svojim lokalnim poslovnim aktivnostima s lokalnim podružnicama nerezidentnih društava koja nisu gospodarski vlasnici tog intelektualnog vlasništva, kao što su irske podružnice ASI-ja i AOE-a, prouzročila bi nedvojbenu povredu načela OECD-a.

7.3 DOPISI DRUŠTVA APPLE OD 25. SIJEČNJA 2016., 18. VELJAČE 2016. (SA STRUČNIM MIŠLJENJEM)  
I 14. OŽUJKA 2016.

- (209) U svojim dopisima od 25. siječnja, 18. veljače i 14. ožujka 2016. Apple objašnjava da je Apple Inc. nositelj prava vlasništva na intelektualno vlasništvo koje se razvija i nadzire izvan Irske i da bi bilo u suprotnosti s irskim pravom i međunarodnim poreznim načelima da Irska oporezuje dobit ostvarenu na temelju intelektualnog vlasništva. Nadalje, Apple objašnjava da dobit ASI-ja i AOE-a, osim dobiti ostvarene djelatnostima irskih podružnica, podliježe odgođenoj poreznoj obvezi u SAD-u. Apple navodi i da je Komisija izmijenila svoju teoriju o državnim potporama nakon odluke o pokretanju postupka i da je Komisijin pristup kojim se društvu Apple namjerava odrediti golema retroaktivna porezna obveza pripisivanjem sve dobiti koju je Apple ostvario u svijetu irskim podružnicama suprotan načelu tržišnih uvjeta.
- (210) Zajedno s dopisom od 18. veljače 2016. Apple je dostavio ažuriranu verziju *ad hoc* izvješća [poreznog savjetnika društva Apple] u kojoj se nalazi dodatna analiza s obzirom na podneske dostavljene nakon tog izvješća (drugo *ad hoc* izvješće [poreznog savjetnika društva Apple]). U drugom *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] detaljnije su opisane funkcije koje se ne obavljaju u podružnicama i naglasak se stavlja na djelatnosti koje obavljaju upravni odbori ASI-ja i AOE-a. U *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] ne spominje se uloga koju obavljaju upravni odbori, već se samo upućuje na ASI i AOE kao „pravne subjekte” u odnosu na „irske podružnice AOE-a i ASI-ja”. U skladu s drugim *ad hoc* izvješćem [poreznog savjetnika društva Apple], vlasništvo, upravljanje i financiranje intelektualnog vlasništva trebalo bi raspodijeliti na funkcije koje se ne obavljaju u podružnicama ASI-ja i AOE-a <sup>(119)</sup> jer ASI i AOE preuzimaju rizike i obveze na temelju ugovora o podjeli troškova, i to na temelju nadležnosti upravnih odbora koji djeluju izvan Irske. U skladu s drugim *ad hoc* izvješćem [poreznog savjetnika društva Apple], sve su elemente ugovora o podjeli troškova odobrili i potpisali upravni odbori ASI-ja i AOE-a izvan Irske. Upravni odbori ASI-ja i AOE-a obavljaju aktivne i ključne uloge s obzirom na upravljanje intelektualnim vlasništvom, a čine to izvan Irske. Upravni odbori ASI-ja i AOE-a sudjeluju u uvođenju novih proizvoda i u postupku globalnog određivanja cijena proizvoda društva Apple izvan Irske. U skladu s izvješćem ASI i Apple Inc., na temelju uputa upravnog odbora ASI-ja, sklopili su ugovor o marketinškim uslugama u skladu s kojim Apple Inc. obavlja marketinške funkcije u ime ASI-ja. Nadalje, u izvješću se opisuje da

<sup>(119)</sup> U izvješću se zaključuje da je „na temelju važnih funkcija zaposlenika koje se obavljaju u okviru funkcija izvan podružnica preko upravnih odbora AOE-a i ASI-ja koji djeluju izvan Irske u vezi sa sudjelovanjem u ugovorima o podjeli troškova, razvojem intelektualnog vlasništva, upravljanjem intelektualnim vlasništvom, uvođenjem novih proizvoda, određivanjem cijena, ugovaranjem, preuzimanjem i financiranjem ključnih poslovnih rizika te vlasništvom i financiranjem vrijedne nematerijalne imovine primjereno da se funkcije AOE-a i ASI-ja izvan podružnice smatraju poduzetnikom i korisnikom stvarnog prava intelektualnog vlasništva društva Apple izvan Sjeverne i Južne Amerike”.

upravni odbor ASI-ja ili osobe ovlaštene na temelju punomoći pregovaraju, odobravaju i potpisuju ugovore s telekomunikacijskim društvima te s dobavljačima i proizvođačima koje je prethodno odabrao Apple Inc. kako bi proizvodili proizvode društva Apple za prodaju izvan Sjeverne i Južne Amerike.

- (211) U drugom *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] dalje se objašnjava mjerodavni pristup OECD-a s obzirom na ugovore o podjeli troškova i stalne poslovne jedinice. U tom se kontekstu u izvješću upućuje na točku 212. Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010., u kojoj se navodi da bi se stalnu poslovnu jedinicu i njezino sjedište moglo smatrati zajedničkim gospodarskim sudionicima u djelatnosti koja odgovara ugovoru o podjeli troškova pod određenim uvjetima. U tom se izvješću zatim zaključuje da to nije primjenjivo u slučaju ASI-ja, AOE-a i njihovih irskih podružnica jer se u irskim podružnicama nisu obavljale ni nalazile važne funkcije zaposlenika povezane s iskorištavanjem intelektualnog vlasništva, u Irskoj nije donesena nijedna odluka povezana s iskorištavanjem intelektualnog vlasništva i irske podružnice nisu snosile nikakve rizike u pogledu financiranja intelektualnog vlasništva. U izvješću se naposljetku zaključuje da je, na temelju funkcionalne analize, bilo opravdano odabrati irske podružnice kao manje složeni subjekt i stranku ispitanu u pogledu metoda raspodjele dobiti odobrenih u spornim poreznim rješenjima jer su se u podružnicama obavljale samo relativno rutinske djelatnosti prodaje, distribucije i proizvodnje te nisu ostvareni jedinstveni doprinosi.

#### 7.4 DOPIS IRSKE OD 18. VELJAČE 2016. (SA STRUČNIM MIŠLJENJEM)

- (212) Irska je 18. veljače 2016. Komisiji dostavila „Stručno mišljenje o dobiti raspodijeljenoj na irsku podružnicu ASI-ja i irsku podružnicu AOE-a između 2007. i 2011.“, koje je sastavio porezni savjetnik PwC („*ad hoc* izvješće PwC-a“). Tim se izvješćem namjeravalo dati mišljenje o tome koliko ishod raspodjele dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a odgovara načelu tržišnih uvjeta.
- (213) U *ad hoc* izvješću PwC-a navodno se primjenjuje pristup u dva koraka iz mjerodavnog pristupa OECD-a. U skladu s tim izvješćem prvi se korak tog pristupa sastoji od funkcionalne analize u kojoj se utvrđuju važne funkcije zaposlenika. Drugi korak sastoji se od ispitivanja toga odgovaraju li cijene primijenjene tijekom razdoblja primjene spornih poreznih rješenja načelu tržišnih uvjeta <sup>(120)</sup>. Na temelju funkcionalne analize u izvješću se zaključuje da u irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a nije ostvaren jedinstven, vrijedan doprinos globalnom lancu vrijednosti društva Apple, već su se u njima obavljale samo rutinske djelatnosti <sup>(121)</sup>. U izvješću se zatim utvrđuju područja u kojima podružnice nisu ostvarile doprinos, kao što su stvaranje, upravljanje, primjena ili strateško usmjeravanje intelektualnog vlasništva društva Apple. U izvješću se navodi i da irska podružnica ASI-ja nije obavljala nikakve marketinške djelatnosti.
- (214) U drugom dijelu *ad hoc* izvješća PwC-a posvećenom ispitivanju toga odgovara li sporazum koji su sklopile irske podružnice ASI-ja i AOE-a načelu tržišnih uvjeta odabiru se pokazatelji razine dobiti, i to omjer Berry za ASI i marža u odnosu na ukupne troškove za AOE. U izvješću se izračunava razina odabranih pokazatelja za ASI i AOE za razdoblje od 2007. do 2011. Ishod se uspoređuje s onim što se u izvješću naziva „razinom industrije“ za neovisna društva. Razina industrije prikazana je u *ad hoc* izvješću PwC-a u obliku statističkih pokazatelja koji uključuju gornji kvartil, medijan, donji kvartil i broj društava uključenih u uzorak.

<sup>(120)</sup> Dva koraka opisana u *ad hoc* izvješću PwC-a nisu istovjetna pristupu u dva koraka predstavljenom u Izvješću OECD-a o pripisivanju dobiti, unatoč tomu što je porezni savjetnik uputio na mjerodavni pristup OECD-a.

<sup>(121)</sup> U provedenoj funkcionalnoj analizi nisu utvrđene važne funkcije zaposlenika u sjedištima ASI-ja i AOE-a ili u irskim podružnicama. Umjesto toga u njoj se upućuje na više rukovoditelje koji se nalaze u SAD-u.

- (215) U pogledu ASI-ja potraga za usporedivim vrijednostima koju je proveo PwC temelji se na društvima koja djeluju u veleprodaji elektroničkih kućanskih aparata, računalnih proizvoda i softvera te elektroničke i telekomunikacijske opreme, kao i u skladištenju i pomoćnim djelatnostima povezanim s prijevozom <sup>(122)</sup>. U *ad hoc* izvješću PwC-a zatim se opisuju tri vrste rizika koje preuzima irska podružnica ASI-ja. Prvo, irska podružnica ASI-ja suočava se s rizikom u pogledu zaliha koji je posebno povezan s nedovoljnim ili prekomjernim zalihama. Drugo, irska podružnica ASI-ja izložena je riziku povezanom s jamstvima. ASI je obavljao usluge povezane s jamstvima i podrškom kupcima nakon prodaje. Inženjerska potpora i postupci proizvodnje za kontrolne linije u okviru službe AppleCare namijenjene utvrđivanju problema bili su pod nadzorom tima smještenog u SAD-u. Treće, irska podružnica ASI-ja izložena je kreditnom riziku u smislu nemogućnosti naplate potraživanja koja ima prema kupcima. Zahvaljujući politici upravljanja rizicima grupe svi su ti rizici vrlo ograničeni.
- (216) U izvješću se zaključuje da za irsku podružnicu ASI-ja prosječan raspon omjera Berry u skladu s načelom tržišnih uvjeta za usporedive pružatelje usluga s ograničenim rizikom iznosi od 108,3 % do 137,95 %, s medijanom od 116,72 %. U razdoblju od 2007. do 2011. irska podružnica ASI-ja ostvarila je omjer Berry koji je premašio donji kvartil.
- (217) Za irsku podružnicu AOE-a prosječni raspon marže u odnosu na ukupne troškove u skladu s načelom tržišnih uvjeta za usporedive proizvodne subjekte s ograničenim rizikom u razdoblju od 2007. do 2011. iznosio je od 3,19 % do 7,95 %, s medijanom od 5,21 %. U tom je razdoblju irska podružnica AOE-a ostvarila maržu u odnosu na ukupne troškove koja je svake godine premašivala taj medijan.

#### 7.5 DOPISI IRSKE OD 17. VELJAČE I 23. OŽUJKA 2016.

- (218) Irska se dopisima od 17. veljače i 23. ožujka 2016. ponovno osvrnula na navodnu nedosljednost između razmatranja u odluci o pokretanju postupka i teorije o državnim potporama koju je Komisija razvila nakon toga, kao i na navodno odbijanje Komisije da sudjeluje u dijalogu s Irskom i društvom Apple. Irska navodi da se time što Komisija nije objasnila svoja razmatranja narušavaju njezina prava na obranu i da je na Komisiji da objasni svoje argumente prije donošenja konačne odluke. Nadalje, izostanak bilo kakvog odgovora Komisije na izvješća stručnjaka koja su dostavili Irski i Apple može se, prema mišljenju Irske, shvatiti samo kao da Komisija prihvaća zaključke iz tih izvješća.
- (219) Irski tvrdi i da je istraga Komisije u pogledu spornih poreznih rješenja bila pristrana, kako je razvidno iz javnih izjava službenika Komisije koji su predviđali ishod istražnog postupka i ponovljenih zahtjeva Komisije za dostavu informacija. Irski smatra da zahtjevi za velike količine informacija o širokom rasponu pitanja upućuju na odlučnost Komisije da pronađe nezakonitu državnu potporu, zanemarujući svoju dužnost nepristranog istraživanja.

## 8. PROCJENA SPORNIH MJERA

### 8.1 POSTOJANJE POTPORE

- (220) U skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku koja narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem

<sup>(122)</sup> Slijedi popis svih 52 društava koja je PwC upotrijebio za usporedbu: IRES – S.P.A., ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO S.P.A., B2BIRES S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM S.P.A., COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA S.P.A., RECO S.P.A., INFOWORK TECNOLOGY SL, LINEA 2000, COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA, ΕΝΑΡΕΙΣ 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, APRÁ 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.

određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, nespojiva je s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama. Da bi se mjera smatrala potporom u smislu članka 107. stavka 1., moraju biti ispunjeni svi uvjeti iz te odredbe <sup>(123)</sup>. Stoga je čvrsto određeno da, kako bi se mjera smatrala državnom potporom, najprije mora postojati intervencija države ili iz državnih sredstava; drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama; treće, njome se mora davati selektivna prednost poduzetniku i, četvrto, njome se mora narušavati ili prijetiti da će se narušiti tržišno natjecanje <sup>(124)</sup>.

- (221) Kad je riječ o prvom uvjetu za utvrđivanje potpore, sporna porezna rješenja izdala je tijelo Irish Revenue, porezna uprava Republike Irske. ASI i AOE primjenjivali su ta porezna rješenja radi izračuna svoje godišnje obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj. Irska porezna uprava prihvatila je te izračune i, na temelju toga, prihvatila je da porezi koje su plaćali ASI i AOE u Irskoj u godinama u kojima su ta rješenja bila na snazi odgovaraju njihovoj obvezi plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj. Stoga su sporna porezna rješenja pripisiva Irskoj. U pogledu financiranja mjera državnim sredstvima, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, mjera kojom javna tijela određenim poduzetnicima odobravaju izuzeće od oporezivanja kojim se, iako ono ne obuhvaća pozitivan prijenos državnih sredstava, osobe na koje se primjenjuje stavlja u povoljniji financijski položaj u odnosu na druge porezne obveznike čini državnu potporu <sup>(125)</sup>. U odjeljku 8.2 Komisija će dokazati da iz spornih poreznih rješenja proizlazi smanjenje porezne obveze ASI-ja i AOE-a u Irskoj jer se odstupa od poreza koji bi ti poduzetnici inače morali platiti na temelju redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj. Odbijanjem poreznih prihoda koje bi Irska inače imala pravo prikupiti od ASI-ja i AOE-a na temelju tih pravila iz spornih poreznih rješenja proizlazi gubitak državnih sredstava <sup>(126)</sup>.

- (222) Kad je riječ o drugom uvjetu za utvrđivanje potpore, ASI i AOE dio su grupe Apple, multinacionalne grupe koja djeluje u cijelom svijetu i posluje u svim državama članicama, što znači da se svakom potporom u njihovu korist može utjecati na trgovinu unutar Unije. Slično tomu, smatra se da se mjerom koju je dodijelila država narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje ako bi se njome mogao poboljšati konkurentan položaj primatelja u odnosu na ostale poduzetnike s kojima se natječe <sup>(127)</sup>. Apple osmišljava, proizvodi i stavlja na tržište uređaje za mobilnu komunikaciju i medijske uređaje, osobna računala i prijenosne digitalne uređaje za reprodukciju glazbe. Prodaje širok raspon povezanog softvera, usluga, perifernih uređaja, mrežnih rješenja te digitalnog sadržaja i aplikacija trećih osoba diljem svijeta. ASI je zadužen za djelatnosti nabave, prodaje i distribucije povezane s prodajom proizvoda društva Apple povezanim osobama i trećim osobama u regijama EMEA i APAC. AOE proizvodi specijalizirani asortiman računalnih proizvoda za tržište regije EMEA i sve svoje gotove proizvode dostavlja povezanim osobama. U mjeri u kojoj se spornim poreznim rješenjima ASI i AOE oslobađaju porezne obveze koju bi inače morali platiti na temelju redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj potpora dodijeljena na temelju tih rješenja čini operativnu potporu na način da se te poduzetnike oslobađa troška koji bi inače morali snositi u svojem svakodnevnom upravljanju ili uobičajenim aktivnostima. Sud dosljedno smatra da se operativnom potporom u načelu narušava tržišno natjecanje <sup>(128)</sup>, tako da bi za svaku potporu dodijeljenu ASI-ju i AOE-u trebalo smatrati da se njome narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje jačanjem financijskog položaja ASI-ja, AOE-a i grupe Apple na tržištima na kojima posluje. Konkretno, oslobađanjem tih poduzetnika od porezne obveze koju bi inače morali snositi i koju moraju snositi konkurentni poduzetnici spornim poreznim rješenjima oslobađaju se sredstva koja ti poduzetnici mogu ulagati u svoje poslovanje, čime se narušava tržišno natjecanje, što znači da je u ovom predmetu ispunjen i četvrti uvjet za utvrđivanje potpore.

<sup>(123)</sup> Vidjeti predmet C-399/08 P *Komisija protiv Deutsche Post* ECLI:EU:C:2010:481, točku 38. i navedenu sudsku praksu.

<sup>(124)</sup> Vidjeti predmet C-399/08 P *Komisija protiv Deutsche Post* ECLI:EU:C:2010:481, točku 39. i navedenu sudsku praksu.

<sup>(125)</sup> Vidjeti spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P, *Komisija protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine*, ECLI:EU:C:2011:732, točku 72. i navedenu sudsku praksu.

<sup>(126)</sup> Vidjeti predmet C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri* EU:C:2009:709, točku 58.

<sup>(127)</sup> Vidjeti predmet 730/79 *Phillip Morris* EU:C:1980:209, točku 11. i spojene predmete T-298/97, T-312/97 itd. *Alzetta* EU:T:2000:151, točku 80.

<sup>(128)</sup> Predmet C-172/03 *Heiser* EU:C:2005:130, točka 55. (isticanje je naknadno dodano) Vidjeti i predmet C-494/06 P *Komisija protiv Italije i društva Wam* EU:C:2009:272, točku 54. i navedenu sudsku praksu te C-271/13 P *Rousse Industry protiv Komisije* EU:C:2014:175, točka 44. Spojeni predmeti C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P *Comitato „Venezia vuole vivere” i ostali protiv Komisije* EU:C:2011:368, točka 136. Vidjeti i predmet C-156/98 *Njemačka protiv Komisije* EU:C:2000:467, točku 30., i navedenu sudsku praksu.

- (223) Kad je riječ o trećem uvjetu za utvrđivanje potpore, prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora svaka je gospodarska korist koju poduzetnik ne bi ostvario u uobičajenima tržišnim uvjetima, odnosno u izostanku intervencije države <sup>(129)</sup>. Stoga je prednost prisutna kad god se financijska situacija poduzetnika poboljša kao rezultat intervencije države. Takvo se poboljšanje dokazuje usporedbom financijske situacije kao rezultata sporne mjere s financijskom situacijom u kojoj bi se taj poduzetnik nalazio da mjera nije odobrena <sup>(130)</sup>. Prednost se može sastojati od dodjele pozitivnih ekonomskih prednosti, kao i od umanjenja troškova koji su obično uključeni u proračun poduzetnika <sup>(131)</sup>. U pogledu fiskalnih mjera, prednost se može dodijeliti različitim vrstama umanjenja poreznog opterećenja nekog poduzetnika, a posebno umanjenjem porezne osnovice ili iznosa dugovanog poreza <sup>(132)</sup>. Kao što će Komisija dokazati u odjeljku 8.2.2., iz spornih poreznih rješenja proizlazi umanjenje obveze ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj umanjenjem godišnje oporezive dobiti tih poduzetnika, a time i njihove porezne osnovice, za potrebe ubiranja poreza na dobit trgovačkih društava u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj. Stoga se spornim poreznim rješenjima dodjeljuje ekonomska prednost tim društvima umanjenjem njihove porezne osnovice.
- (224) Kad je riječ o selektivnosti te prednosti, Sud je dosad smatrao da u slučaju pojedinačne mjere potpore, za razliku od programa potpore, „*utvrđivanje ekonomske prednosti omogućuje, načelno, pretpostavku da je selektivna*” <sup>(133)</sup>, a da nije nužno analizirati selektivnost mjere u skladu s analizom u tri koraka koju je Sud osmislio za programe fiskalne državne potpore <sup>(134)</sup>. Budući da su sporna porezna rješenja pojedinačne mjere potpore dodijeljene samo ASI-ju i AOE-u, utvrđenje da se tim mjerama dodjeljuje prednost ASI-ju i AOE-u već je dovoljno kako bi se zaključilo da je ta prednost po svojoj prirodi selektivna. Međutim, Komisija će radi cjelovitosti ispitati te mjere u skladu s analizom u tri koraka koju je osmislio Sud za programe fiskalne potpore kako bi dokazala da su selektivne i na temelju te analize. Međutim, na taj će se način ocjena Komisije o tome odstupa li se spornim mjerama od referentnog sustava (drugi korak analize selektivnosti) podudarati s njezinom ocjenom o tome dodjeljuje li se tim mjerama prednost ASI-ju i AOE-u <sup>(135)</sup>. To je zato što utvrđivanje prednosti koja proizlazi iz porezne mjere zahtijeva usporedbu gospodarskog položaja korisnika te mjere s gospodarskim položajem u kojem bi taj poduzetnik bio da mjera nije dodijeljena, dok utvrđivanje odstupanja od referentnog sustava zahtijeva usporedbu gospodarskog položaja korisnika te mjere s gospodarskim položajem subjekata koji su u sličnom činjeničnom i pravnom položaju kao korisnik s obzirom na ciljeve tog referentnog sustava i koji nemaju koristi od predmetne porezne mjere. Drugim riječima, ako iz porezne mjere proizlazi neopravdano smanjenje porezne obveze korisnika koji bi inače podlijegao većoj razini poreza u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju, to smanjenje čini i prednost dodijeljenu poreznom mjerom i odstupanje od referentnog sustava.

## 8.2 POSTOJANJE SELEKTIVNE PREDNOSTI

- (225) U skladu s ustaljenom sudskom praksom „člankom 92. stavkom 1. [sada članak 107. stavak 1.] UFEU-a propisano je da je potrebno utvrditi stavlja li se nacionalnom mjerom u danom pravnom sustavu određene

<sup>(129)</sup> Predmet C-39/94 *SFEI i ostali* EU:C:1996:285, točka 60.; predmet C-342/96 *Španjolska protiv Komisije* EU:C:1999:210, točka 41.

<sup>(130)</sup> Vidjeti predmet 173/73 *Italija protiv Komisije* EU:C:1974:71, točku 13.

<sup>(131)</sup> Vidjeti, na primjer, predmet C-387/92 *Banco Exterior de España* EU:C:1994:100.

<sup>(132)</sup> Vidjeti predmet C-66/02 *Italija protiv Komisije* EU:C:2005:768, točku 78. Predmet C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA i ostali* EU:C:2006:8, točka 132. Predmet C-522/13 *Ministerio de Defensa i Navantia* EU:C:2014:2262, točke 21. do 31. Vidjeti i točku 9. Obavijesti Komisije o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poduzetnika, SL C 384, 10.12.1998., str. 3.

<sup>(133)</sup> Vidjeti predmet C-270/15 P *Belgija protiv Komisije* EU:C:2016:489, točku 49. i predmet C-15/14 P *Komisija protiv MOL-a* EU:C:2015:362, točku 60.

<sup>(134)</sup> Vidjeti predmet T-385/12 *Orange protiv Komisije* EU:C:2015:117, točku 53.

<sup>(135)</sup> U svojim očitovanjima u pogledu odluke o pokretanju postupka Apple tvrdi da bi uvjete prednosti i selektivnosti za utvrđivanje državne potpore trebalo odvojeno ocjenjivati jer se odnose na dva različita aspekta pojma državnih potpora. Međutim, s obzirom na činjenicu da se ova odluka odnosi na pojedinačnu mjeru potpore i da bi se odvajanjem tih uvjeta dovelo do nepotrebnog udvostručavanja, Komisija je odlučila ocijeniti postojanje prednosti uz drugi korak analize selektivnosti.

poduzetnike ili proizvodnje određene robe' u povoljniji položaj u odnosu na druge koji se s obzirom na cilj navedenoga sustava nalaze u usporedivom pravnom i činjeničnom položaju. U slučaju potvrdnog odgovora, predmetna mjera ispunjava uvjet selektivnosti" <sup>(136)</sup>.

- (226) U slučaju programâ fiskalne državne potpore Sud je osmislio analizu u tri koraka kako bi utvrdio je li neka mjera selektivna <sup>(137)</sup>. Prvo, utvrđuje se uobičajeni ili normalni porezni režim primjenjiv u državi članici: „referentni sustav”. Drugo, određuje se odstupa li se predmetnom poreznom mjerom od tog sustava jer se njome uvode razlike između gospodarskih subjekata koji se s obzirom na ciljeve svojstvene tom sustavu nalaze u usporedivoj pravnoj i činjeničnoj situaciji. Ako se mjerom odstupa od referentnog sustava, u trećem koraku analize određuje se je li ta mjera opravdana prirodom ili općom strukturom referentnog sustava. Porezna mjera kojom se odstupa od primjene referentnog sustava može se opravdati ako predmetna država članica uspije dokazati da ta mjera proizlazi izravno iz temeljnih ili vodećih načela njezina poreznog sustava <sup>(138)</sup>. Ako je to slučaj, porezna mjera nije selektivna. Teret dokazivanja u toj trećoj fazi na državi je članici.

## 8.2.1 ODREĐIVANJE REFERENTNOG SUSTAVA

### 8.2.1.1 Referentni sustav sastavljen od redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj

- (227) Opće je pravilo da se referentni sustav sastoji od dosljednog skupa pravila koja se, na temelju objektivnih kriterija, primjenjuju na sve poduzetnike koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene kako je utvrđeno njegovim ciljem. Stoga utvrđivanje referentnog sustava ovisi o elementima kao što su porezni obveznici, porezna osnovica, oporezive transakcije i primjenjive porezne stope.
- (228) U ovom su predmetu referentni sustav redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava na temelju irskog sustava oporezivanja dobiti trgovačkih društava čiji je suštinski cilj oporezivanje dobiti svih trgovačkih društava koja podliježu poreznoj obvezi u Irskoj <sup>(139)</sup>. Kako je objašnjeno u odjeljku 2.3, porez na dobit trgovačkih društava u Irskoj plaća se na dobit (dohodak i kapitalne dobitke) društva, neovisno o tome kako je ostvarena <sup>(140)</sup>. Izračun porezne osnovice trgovačkog društva temelji se na računovodstvenoj dobiti trgovačkog društva <sup>(141)</sup>. Društva rezidentna u Irskoj podliježu obvezi plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava za dobit i kapitalne dobitke ostvarene diljem svijeta <sup>(142)</sup>. Nerezidentna društva koja posluju preko podružnice ili agencije u Irskoj obvezna su plaćati porez na dobit trgovačkih društava povezanu s njihovom podružnicom ili agencijom te na sve kapitalne dobitke koji proizlaze iz raspolaganja imovinom koja se upotrebljava za potrebe djelovanja podružnice ili agencije <sup>(143)</sup>. Društva koja nisu rezidentna u Irskoj i ne obavljaju poslovnu djelatnost preko podružnice ili agencije u Irskoj dužna su plaćati porez na dohodak samo na sav dohodak ostvaren u Irskoj i porez na kapitalne dobitke samo na dobitke ostvarene na temelju raspolaganja određenom imovinom u Irskoj <sup>(144)</sup>, uz primjenu svih raspoloživih ugovornih oslobođenja. Stopa poreza na dobit trgovačkih društava primjenjiva na dobit svih društava koja plaćaju porez u Irskoj iznosi 12,5 % za dobit ostvarenu iz dohotka od poslovne djelatnosti i 25 % za dohodak koji nije ostvaren iz poslovne djelatnosti <sup>(145)</sup>. Iz perspektive navedenih pravila za sva društva koja ostvaruju dohodak smatra se da su u sličnom činjeničnom i pravnom položaju jer je cilj tih pravila oporezivanje dobiti koja podliježe poreznoj obvezi u Irskoj. U skladu s tim, sva društva koja plaćaju porez u Irskoj, bilo rezidentna ili nerezidentna, u usporedivoj su činjeničnoj i pravnoj situaciji u pogledu redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj.
- (229) Taj referentni sustav uključuje neintegrirana društva koja svoju dobit ostvaruju po tržišnim uvjetima na tržištu i integrirana društva koja svoju dobit (djelomice) ostvaruju iz transakcija provedenih unutar istog društva ili grupe društava. U irskom sustavu poreza na dobit trgovačkih društava ne radi se razlika između društava koja dobit ostvaruju samo iz tržišnih transakcija, kao što su neintegrirana samostalna društva, i društava koja dobit

<sup>(136)</sup> Vidjeti predmet C-172/03, *Heiser* EU:C:2005:130, točku 40.

<sup>(137)</sup> Vidjeti spojene predmete C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos* i ostali EU:C:2011:550.

<sup>(138)</sup> Vidjeti spojene predmete C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos* i ostali EU:C:2011:550, točku 65.

<sup>(139)</sup> Vidjeti i spojene predmete C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos* i ostali EU:C:2011:550, točku 50.

<sup>(140)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (69).

<sup>(141)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (70).

<sup>(142)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (72).

<sup>(143)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (73).

<sup>(144)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (76).

<sup>(145)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (71).

ostvaruju iz internog poslovanja između društava iz iste grupe ili između dijelova istog društva, kao što su integrirana društva. Obje vrste društava podliježu obvezi plaćanja poreza na dobit na svoju oporezivu dobit po standardnoj stopi poreza na dobit trgovačkih društava na temelju redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj. Stoga bi za neintegrirana i integrirana društva koja su obvezna plaćati porez u Irskoj trebalo smatrati da su u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na ta pravila.

- (230) Činjenica da se oporeziva dobit neintegriranih i integriranih društava određuje na drukčiji način ne mijenja taj zaključak. U slučaju neintegriranog društva koje provodi transakcije na tržištu oporezivu dobit tog društva može se, u načelu, izravno razmatrati i izračunati na temelju tih tržišnih transakcija jer se temelji na razlici između dohotka i troškova na konkurentnom tržištu. Iz toga proizlazi da će neintegrirano društvo iskoristiti svoju računovodstvenu dobit kao početnu točku za određivanje porezne osnovice na koju se primjenjuje irski porez na dobit trgovačkih društava jer se ta dobit određuje na temelju cijena koje tržište određuje u pogledu nabavljenih proizvodnih faktora te proizvoda i usluga koje društvo prodaje. Za razliku od toga, određivanje oporezive dobiti integriranog društva zahtijeva upotrebu procijenjenih vrijednosti, bilo da je riječ o društvu koje pripada grupi društava ili društvu koje posluje u više od jedne jurisdikcije preko podružnice. To je zato što integrirano društvo čiji dijelovi međusobno provode transakcije može određivati cijene i uvjete tih internih transakcija neovisno o drugim sudionicima na tržištu na temelju kojih se, s druge strane, određuje oporeziva dobit dijelova društva koji sudjeluju u tim transakcijama<sup>(146)</sup>. Razlika u određivanju oporezive dobiti neintegriranih i integriranih društava stoga je posljedica činjenice da se dobit integriranih društava ili podružnica ne može razmatrati na pouzdan način iz zakonom propisanih financijskih izvještaja, za razliku od neintegriranih društava ili društava koja se ne bave nijednim oblikom internih transakcija i u čijim se financijskim izvještajima, stoga, odražavaju cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima. Međutim, ta razlika u određivanju oporezive dobiti neintegriranih društava i integriranih društava samo je sredstvo kojim će se ostvariti konačni cilj određivanja porezne osnovice obiju vrsta društava na način kojim se osigurava da se integrirana društva oporezuju pod jednakim uvjetima kao neintegrirana društva u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava.
- (231) Društvo Apple tvrdi<sup>(147)</sup> da transakcije između povezanih društava nisu usporedive s transakcijama između nepovezanih društava. Društvo Apple poziva se na odluku u predmetu *Groepsrentebox*<sup>(148)</sup> u kojoj je Komisija navodno prihvatila da su financijski odnosi između društava koja pripadaju jednoj grupi društava i transakcije unutar grupe drukčije od transakcija između nepovezanih društava te ih ne pokreću ista načela u pogledu tržišnog natjecanja i ekonomska načela, zbog čega drukčiji porezni tretman može biti opravdan. Komisija bi uvodno htjela podsjetiti na to da, čak i ako se dokaže da je Komisija donijela drukčiju odluku u drugom predmetu, to ne bi moglo utjecati na zaključke iz ove odluke<sup>(149)</sup> jer se svaka potencijalna mjera potpore mora ocijeniti na temelju vlastitih obilježja u skladu s objektivnim kriterijima iz članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (232) U svakom slučaju, Komisija se ne slaže s tumačenjem društva Apple u pogledu odluke u predmetu *Groepsrentebox*. Suprotno tvrdnjama društva Apple, tom se odlukom ne potvrđuje da ako se porezna mjera dodjeljuje u korist društva koje ostvaruje dobit iz internih transakcija referentni sustav nužno mora biti ograničen na društva koja ostvaruju dobit takvim transakcijama. Štoviše, cilj porezne mjere na kojoj se temelji ta odluka nije usporediv s ovim predmetom, zbog čega zaključci koji se mogu donijeti na temelju nje nisu primjenjivi na ovaj predmet.
- (233) Sustav *Groepsrentebox* uspostavila su nizozemska tijela kako bi se smanjila razlika u poreznom tretmanu između financiranja stjecanjem udjela i financiranja zajmom u kontekstu grupe te kako bi se stoga smanjila arbitraža između tih dvaju načina financiranja unutar grupe<sup>(150)</sup>. U svojoj konačnoj odluci Komisija je napomenula da je, s obzirom na cilj mjere, „arbitraža između financiranja stjecanjem udjela i financiranja zajmom moguća samo

<sup>(146)</sup> To vrijedi i za ASI i AOE, gdje se dobit dvaju društava mora raspodijeliti između podružnica koje su porezno rezidentne u Irskoj i sjedišta koja nisu porezno rezidentna u Irskoj, iako u konkretnom slučaju ASI-ja i AOE-a nije uključena nijedna druga jurisdikcija jer sjedišta nigdje nisu porezno rezidentna.

<sup>(147)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 209.

<sup>(148)</sup> Odluka Komisije 2009/809/EZ od 8. srpnja 2009. o programu *Groepsrentebox* koji Nizozemska planira provesti (C 4/07 (ex N 465/06)) (SL L 288, 4.11.2009., str. 26.) (dalje u tekstu „odluka u predmetu *Groepsrentebox*“)

<sup>(149)</sup> Vidjeti predmet C-100/15 P *Netherlands Maritime Technology Association protiv Komisije* EU:C:2016:254 točku 110. i predmet C-138/09 *Todaro Nunziatina & C.* EU:C:2010:291, točku 21.

<sup>(150)</sup> Sustavom je bilo predviđeno da se pozitivan saldo između naplaćenih kamata na zajmove grupe i plaćenih kamata u okviru financijskih transakcija nije oporezivao po uobičajenoj stopi poreza na dobit trgovačkih društava od 25,5 % koja se primjenjivala u to vrijeme, već po stopi od 5 % u „kamatnom okviru za grupe“.

u okviru grupe [a ne za neovisna društva]"<sup>(151)</sup>. S obzirom na to razmatranje i na cilj mjere da se „smanje čimbenici kojima se potiče arbitraža između financiranja dokapitalizacijom i financiranja zajmom te da se osigura porezna neutralnost u tom pogledu”<sup>(152)</sup> Komisija je smatrala da referentni sustav u tom predmetu uključuje samo društva koja podliježu porezu na dobit trgovačkih društava koja sudjeluju u transakcijama financiranja unutar grupe<sup>(153)</sup>. Nasuprot tomu, cilj je spornih poreznih rješenja odrediti poreznu osnovicu ASI-ja i AOE-a za potrebe ubiranja irskog poreza na dobit trgovačkih društava na taj iznos.

- (234) Iako bi se moglo tvrditi da je cilj na kojem se temelji odluka u predmetu *Groepsrentebox* valjan samo u kontekstu grupe (s obzirom na činjenicu da se samostalna društva ne suočavaju s pitanjem arbitraže između različitih oblika financiranja), utvrđivanje porezne osnovice za izračun godišnje obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava jednako je relevantno i primjenjivo na subjekte koji dobit ostvaruju internim transakcijama kao i na samostalna domaća društva. Nadalje, ASI služi kao društvo za nabavu i distribuciju grupe Apple, a AOE kao društvo za proizvodnju. Ta društva pružaju usluge drugim društvima grupe Apple. Međutim, transakcije koje provode mogle bi se provoditi i izvan konteksta grupe. Činjenica je da Apple većinu svojih ulaznih materijala nabavlja od neovisnih proizvođača.
- (235) Tim značajkama ovog predmeta potvrđuje se da se razmatranje Komisije u odluci u predmetu *Groepsrentebox* o tome da, s obzirom na financiranje duga unutar grupe, povezana društva nisu u pravnom i činjeničnom položaju koji je usporediv s položajem nepovezanih društava ne može općenito primijeniti na situacije u kojima je cilj poreznog rješenja odrediti poreznu osnovicu za potrebe ubiranja poreza na dobit trgovačkih društava na taj iznos. U skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, poslovni i financijski odnosi između povezanih društava koja provode interne transakcije ne bi se trebali razlikovati od odnosa koje bi imala neovisna društva<sup>(154)</sup>. Cilj pravila o određivanju transfernih cijena upravo je taj da se transakcije između društava grupe/povezanih društava uspoređuju s transakcijama između neovisnih društava i svako je odstupanje potrebno ispraviti. Na temelju toga društvo Apple griješi kad se oslanja na odluku u predmetu *Groepsrentebox*.

#### 8.2.1.2 Referentni sustav nije ograničen samo na odjeljak 25. zakona TCA iz 1997.

- (236) Irska<sup>(155)</sup> i Apple<sup>(156)</sup> tvrde da nerezidentna društva nisu u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju kao rezidentna društva jer se rezidentna društva oporezuju na temelju njihova globalnog dohotka, dok nerezidentna društva podliježu obvezi plaćanja poreza samo u pogledu lokalno ostvarenog dohotka, odnosno dohotka od poslovne djelatnosti koji je izravno ili neizravno ostvaren putem irske agencije odnosno podružnice ili od nje.
- (237) Komisija prihvaća ovo razlikovanje, ali ne smatra da se njime opravdava utvrđivanje zasebnog referentnog sustava koji je odvojen od redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj. Ostaje činjenica da su za potrebe određivanja njihove porezne osnovice i obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava obje vrste društava u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na suštinski cilj tih pravila, koji se odnosi na oporezivanje dobiti svih društava, rezidentnih ili nerezidentnih, koja su obvezna plaćati porez u Irskoj<sup>(157)</sup>.
- (238) Kad je riječ o metodi određivanja porezne osnovice, rezidentni i nerezidentni porezni obveznici oporezuju se na temelju njihove dobiti (dohotka i kapitalnih dobitaka), neovisno o tome kako je ostvarena, koja se za društva rezidentna u Irskoj i nerezidentna društva određuje na temelju pravila iz uvodnih izjava (69) i (70). U ovom predmetu, unatoč tomu što ASI i AOE nisu rezidentna društva, irske podružnice ASI-ja i AOE-a ostvaruju

<sup>(151)</sup> Odluka u predmetu *Groepsrentebox*, uvodna izjava 85.

<sup>(152)</sup> Odluka u predmetu *Groepsrentebox*, uvodna izjava 101.

<sup>(153)</sup> Odluka u predmetu *Groepsrentebox*, uvodna izjava 107.

<sup>(154)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (251).

<sup>(155)</sup> Vidjeti dopis Irske od 4. svibnja 2015., str. 3.

<sup>(156)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točke 137. i 210.

<sup>(157)</sup> Vidjeti posebno odjeljak 21.1. zakona TCA iz 1997.

dohodak i dobit poput svih rezidentnih društava koja se bave poslovnom djelatnošću i, u slučaju dobiti izvorno ostvarene od proizvodnje ili prodaje robe i usluga u Irskoj, rezidentna i nerezidentna društva oporezuju se prema istoj vrsti dohotka <sup>(158)</sup>.

- (239) Sudskom praksom Suda u pogledu oporezivanja podružnica u kontekstu članka 49. Ugovora dodatno se potkrepljuje stajalište da su nerezidentna i rezidentna društva u usporedivom položaju s obzirom na metodu određivanja njihove porezne osnovice. Na primjer, u svojoj presudi u predmetu *Royal Bank of Scotland* Sud je smatrao da su društvo sa sjedištem u Grčkoj i grčka podružnica društva koje ima sjedište u drugoj državi članici u objektivno usporedivom položaju. Iako je Sud potvrdio da se društva sa sjedištem u Grčkoj oporezuju na temelju njihova globalnog dohotka, dok su nerezidentna društva obvezna plaćati samo porez na lokalno ostvarenu dobit, on je dalje objasnio da „ta okolnost, koja proizlazi iz ograničenog fiskalnog suvereniteta države u kojoj je dohodak ostvaren u odnosu na fiskalni suverenitet države u kojoj se nalazi sjedište društva, nije takva da bi se njome spriječilo da se za dvije vrste društava, čije su sve ostale značajke jednake, smatra da su u usporedivom položaju s obzirom na metodu određivanja porezne osnovice” <sup>(159)</sup>. Slično je u svojoj presudi u predmetu *CLT-UFA* Sud smatrao da ne postoji objektivno opravdanje za to da se neko društvo stavlja u drukčiji i manje povoljan položaj s obzirom na svoju njemačku podružnicu jer mu se sjedište i središnja uprava nalaze u Luksemburgu od položaja u kojem bi bilo da je obavljalo djelatnost u Njemačkoj u pravnom obliku društva s ograničenom odgovornošću ili dioničkog društva čije su sjedište i/ili središnja uprava u Njemačkoj. Konkretno, Sud je primijetio da se „u nacionalnom zakonodavstvu o načinu određivanja porezne osnovice ne radi razlika između društava sa sjedištem u drugoj državi članici na temelju toga obavljaju li djelatnosti preko podružnice ili društva kćeri zbog koje bi se mogla opravdati razlika u tretmanu tih dviju kategorija društava” <sup>(160)</sup>.
- (240) Suprotno tvrdnji Irske <sup>(161)</sup>, Komisija ne smatra kako ta sudska praksa znači da se rezidentna i nerezidentna društva moraju oporezivati na istoj osnovi u pogledu izvora dohotka obuhvaćenih poreznom obvezom. Komisija prihvaća da se, kao rezultat načela teritorijalnosti, rezidentna i nerezidentna društva oporezuju po različitim izvorima dohotka, kako je primijetio i sam Sud. Umjesto toga Komisija smatra kako ta sudska praksa znači da se, s obzirom na to da rezidentna i nerezidentna društva podliježu istim redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava, statusom rezidentnosti društva koje je porezni obveznik ne može opravdati diskriminirajući porezni tretman za bilo koju vrstu društva pri određivanju obveze plaćanja poreza na dobit tih trgovačkih društava na temelju tih pravila. Drugim riječima, obje su vrste društava u sličnom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na oporezivanje njihove dobiti koja podliježe obvezi plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj.
- (241) Kad je riječ o određivanju obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava, ona se određuje na isti način za nerezidentna i rezidentna društva, i to primjenom uobičajene stope poreza na dobit trgovačkih društava na iznos neto dobiti ostvarene kao rezultat djelatnosti rezidentnog društva ili podružnice nerezidentnog društva na kraju porezne godine <sup>(162)</sup>. Stoga su i iz te perspektive obje vrste društava u sličnom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na oporezivanje njihove dobiti koja podliježe obvezi plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj.

### 8.2.1.3 Zaključak o referentnom sustavu

- (242) S obzirom na prethodno navedeno Komisija smatra da su referentni sustav na temelju kojeg bi trebalo ispitati sporna porezna rješenja redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj, kako su navedena u uvodnoj izjavi (228) i dodatno objašnjena u odjeljku 2.3., čiji je suštinski cilj oporezivanje dobiti svih društava koja su obvezna plaćati porez u Irskoj. Kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (229) i (235), taj referentni sustav

<sup>(158)</sup> Jedino se u slučaju drugog dohotka, i to dohotka u obliku dividendi ili kamata, rezidentna društva oporezuju s obzirom na dohodak ostvaren diljem svijeta, dok se nerezidentna društva neće uopće oporezivati.

<sup>(159)</sup> Predmet C-311/97 *Royal Bank of Scotland* EU:C:1999:2664, točka 29.

<sup>(160)</sup> Predmet C-253/03 *CLT-UFA* EU:C:2006:129, točka 29.

<sup>(161)</sup> Vidjeti, na primjer, dopis Irske od 17. srpnja 2015., točke 32. i 33.

<sup>(162)</sup> Vidjeti u tom pogledu predmet C-253/03 *CLT-UFA* EU:C:2006:129, točku 33.: „[...] nužno je primijeniti poreznu stopu na dobit koju je ostvarila podružnica koja je jednaka ukupnoj poreznoj stopi koja bi u istim okolnostima bila primjenjiva na raspodjelu dobiti društva kćeri na njegovo matično društvo.” Vidjeti i spojene predmete C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i ostali* EU:C:2011:550, točku 50.

uključuje neintegrirana i integrirana društva te, kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (237) do (241), rezidentna i nerezidentna društva. Stoga bi članak 25. zakona TCA iz 1997. trebalo smatrati sastavnim i nužnim dijelom tog referentnog sustava, ali ne i odvojenim referentnim sustavom samim po sebi.

- (243) Samim spornim poreznim rješenjima potvrđuje se da redovna pravila oporezivanja dobiti trgovačkih društava u Irskoj čine odgovarajući referentni sustav u ovom predmetu. Svrha je tih rješenja odrediti godišnju oporezivu dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj za potrebe ubiranja poreza na dobit trgovačkih društava u skladu s tim pravilima. Činjenica je da se godišnja oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj koja proizlazi iz primjene spornih poreznih rješenja na temelju odjeljka 21.1. zakona TCA iz 1997. oporezuje po uobičajenoj stopi poreza na dobit trgovačkih društava od 12,5 % za dohodak od poslovne djelatnosti i 25 % za dohodak koji nije ostvaren iz poslovne djelatnosti, što vrijedi i za dobit svih ostalih društava koja su obvezna plaćati porez u Irskoj, bilo da su neintegrirana ili integrirana, rezidentna ili nerezidentna. Stoga je konačni cilj ispitivanja provedenog za potrebe spornih poreznih rješenja dobiti godišnju oporezivu dobit za ASI i AOE kojom se osigurava da se ta nerezidentna društva oporezuju prema lokalno ostvarenom dohotku na sličan način koji vrijedi za neintegrirana rezidentna društva u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj. Kako je Irska sama objasnila tijekom upravnog postupka: „Porezna uprava u svojem uobičajenom poslovanju surađuje s poreznim obveznicima kako bi im razjasnila primjenu poreznog prava [...]. Cilj je osigurati da ta društva plaćaju pravilan irski porez na onaj dio svoje dobiti koji pripada području primjene irskog poreza na dobit trgovačkih društava uključujući, s obzirom na nerezidentna društva, onaj dio njihove dobiti koji je pripisiv poslovanju njihove irske podružnice. U tom kontekstu irska porezna uprava surađuje s društvima Apple Operations Europe i Apple Sales International kako bi osigurala da je dobit pripisana njihovim irskim podružnicama u skladu s djelatnostima koje obavljaju te podružnice.”<sup>(163)</sup>

#### 8.2.2 SELEKTIVNA PREDNOST KOJA PROIZLAZI IZ ODPUSTANJA OD REDOVNIH PRAVILA O OPOREZIVANJU POREZA NA DOBIT TRGOVAČKIH DRUŠTAVA U IRSKOJ NA TEMELJU KOJEG DOLAZI DO UMANJENJA POREZNE OSNOVICE

- (244) Funkcija je poreznog rješenja unaprijed utvrditi primjenu redovnog poreznog sustava na određeni slučaj s obzirom na njegove posebne činjenice i okolnosti. Međutim, u izdavanju poreznog rješenja moraju se poštovati pravila o državnim potporama, kao i za sve druge fiskalne mjere. Ako se poreznim rješenjem odobrava rezultat koji pouzdano ne odražava rezultat koji bi se ostvario uobičajenom primjenom redovnog poreznog sustava i za to nema opravdanja, tim se rješenjem može dodijeliti selektivna prednost primatelju na način da iz tog selektivnog tretmana proizlazi umanjene porezne obveze tog poreznog obveznika u državi članici u usporedbi s društvima u sličnom činjeničnom i pravnom položaju.
- (245) U spornim poreznim rješenjima odobrene su metode raspodjele dobiti ASI-ja i AOE-a na njihove irske podružnice kojima se tim društvima omogućuje da određuju svoju oporezivu dobit, a time i obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj, na godišnjoj razini za razdoblje tijekom kojeg su ta rješenja bila na snazi. Nakon što je utvrđeno da redovna pravila oporezivanja dobiti trgovačkih društava u Irskoj, uključujući, ali ne ograničavajući se na odjeljak 25. zakona TCA iz 1997., čine referentni sustav na temelju kojeg bi trebalo ocijeniti sporna porezna rješenja nužno je utvrditi odstupali li se tim rješenjima od tog referentnog sustava, čime se dovodi do neravnopravnog tretmana društava koja su u sličnom činjeničnom i pravnom položaju. Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (224), ocjena Komisije o tome odstupaju li sporna porezna rješenja od tog referentnog sustava podudarati će se s njezinim utvrđenjem ekonomske prednosti dodijeljene ASI-ju i AOE-u kao rezultat tih rješenja.

##### 8.2.2.1 *Primjenjivost načela poslovanja po tržišnim uvjetima u primjeni odjeljaka 21.1. i 25. zakona TCA iz 1997.*

###### (a) **Odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. zahtijeva se upotreba metode raspodjele dobiti**

- (246) U skladu s odjeljkom 21.1. zakona TCA iz 1997. porez na dobit trgovačkih društava u Irskoj plaća se na dobit koju trgovačka društva ostvare. U odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. predviđeno je da je društvo koje nije

<sup>(163)</sup> Dopis Irske od 9. srpnja 2013., prilog 1., str. 9.

rezidentno u Irskoj, a koje obavlja poslovnu djelatnost preko podružnice ili agencije u Irskoj obvezno plaćati „porez na dobit trgovačkih društava na svu svoju oporezivu dobit iz svih izvora”. Stoga je, kako bi se odredila porezna obveza nerezidentnog društva u Irskoj u skladu s odjeljkom 21.1. zakona TCA iz 1997. nužno najprije odrediti njegovu oporezivu dobit u smislu članka 25. zakona TCA iz 1997.

- (247) U tu je svrhu u odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. određeno da je oporeziva dobit jednaka „bilo kojem dohotku od poslovne djelatnosti ostvarenom izravno ili neizravno preko podružnice ili agencije ili od nje, ali na način da ovaj stavak ne uključuje raspodjele primljene od društava rezidentnih u Državi”. Upućivanje na dohodak od poslovne djelatnosti podrazumijeva da dohodak koji nije ostvaren od poslovne djelatnosti, odnosno pasivni dohodak, kao što su kamatni prihodi i dividende, nije obuhvaćen njegovim područjem primjene. Međutim, odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. primjenjuje se u situacijama gdje se, u načelu, ne može utvrditi odvojeno vlasništvo nad imovinom na temelju ugovora između različitih dijelova istog nerezidentnog društva i gdje se rizici i funkcije ne mogu ugovorno odrediti kako bi se usmjerilo na oporezivu dobit irske podružnice u odnosu na druge dijelove tog društva. Ni u odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. ne upućuje se na način kojim se razlikuje dohodak od poslovne djelatnosti zabilježen u financijskim izvještajima irske podružnice (izravno ili neizravno) od dohotka ostvarenog u drugim dijelovima društva izvan Irske, a ne izravno ili neizravno u irskoj podružnici.
- (248) Stoga iz teksta i svrhe odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. proizlazi da se ta odredba može primijeniti samo u vezi s metodom raspodjele dobiti. Irska je sama priznala da se u odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. ne pružaju smjernice za određivanje oporezive dobiti irske podružnice, već se zahtijeva upotreba metode raspodjele dobiti <sup>(164)</sup>, što je priznalo i društvo Apple <sup>(165)</sup>. To potvrđuju i sama sporna porezna rješenja, čija je svrha utvrditi metodu raspodjele dobiti kako bi se oporeziva dobit irskih podružnica ASI-ja i AOE-a mogla odrediti za potrebe odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. i potom oporezivati u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj.

**(b) Člankom 107. stavkom 1. Ugovora zahtijeva se da se metoda raspodjele dobiti temelji na načelu poslovanja po tržišnim uvjetima**

- (249) U skladu s ustaljenom sudskom praksom sve fiskalne mjere koje donese država članica, uključujući porezno rješenje kojim se odobrava metoda raspodjele dobiti za određivanje porezne osnovice neke podružnice, moraju biti u skladu s pravilima o državnim potporama koje su obvezujuće za države članice i imaju prednost pred njihovim nacionalnim zakonodavstvom <sup>(166)</sup>. Sud je već izrazio mišljenje da se umanjnjem porezne osnovice koje proizlazi iz porezne mjere kojom se poreznom obvezniku omogućuje upotreba transfernih cijena u transakcijama unutar grupe u kojima se ne odražavaju cijene koje bi se naplatile u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja između neovisnih poduzetnika koji pregovaraju u sličnim uvjetima po tržišnim uvjetima tom poreznom obvezniku dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora <sup>(167)</sup>. To je zato što je porezna obveza tog poreznog obveznika, određena na temelju redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava, umanjena u odnosu na neovisne poduzetnike u čijoj se oporezivoj dobiti odražavaju cijene koje su na tržištu dogovorene u skladu s tržišnim uvjetima.
- (250) U svojoj presudi o poreznom sustavu koji Belgija primjenjuje na koordinacijske centre <sup>(168)</sup> Sud je ispitao tužbu protiv odluke Komisije u kojoj se zaključilo, među ostalim, da se metodom utvrđivanja oporezivog dohotka predviđenom tim sustavom dodijelila selektivna prednost tim centrima <sup>(169)</sup>. U skladu s tim sustavom, oporeziva dobit utvrđena je na paušalni iznos koji odgovara postotku ukupnog iznosa rashoda i troškova poslovanja iz kojih su isključeni troškovi osoblja i financijski rashodi. Prema mišljenju Suda, „da bi se odlučilo dodjeljuje li se metodom ocjene oporezivog dohotka kao što je ona utvrđena u sustavu za koordinacijske centre prednost

<sup>(164)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 21.

<sup>(165)</sup> Primjedbe društva Apple na odluku o pokretanju postupka, točke 154. i 155.: „Odjeljkom 25. zakona TCA zahtijeva se raspodjela dobiti na podružnicu.”

<sup>(166)</sup> Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije, EU:C:2006:416, točku 81.; spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P Komisija protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine EU:C:2011:732; predmet C-417/10 3M Italija EU:C:2012:184, točku 25., i rješenje u predmetu C-529/10 Safflo EU:C:2012:188, točku 18.; vidjeti i predmet T-538/11 Belgija protiv Komisije EU:T:2015:188, točku 66.

<sup>(167)</sup> Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije, EU:C:2006:416.

<sup>(168)</sup> Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije, EU:C:2006:416.

<sup>(169)</sup> Odluka Komisije 2003/757/EZ od 17. veljače 2003. o programu državne potpore koji je Belgija provela u korist koordinacijskih centara sa sjedištem u Belgiji (SL L 282, 30.10.2003., str. 25.).

potonjima, potrebno je, [...], navedeni sustav usporediti s redovnim poreznim sustavom koji se temelji na razlici između dohotka i rashoda poduzetnika koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja". Sud je zatim naveo da je „učinak isključivanja [troškova osoblja i financijskih troškova] iz troškova koji služe za utvrđivanje oporezivog dohotka centara taj da transferne cijene ne odražavaju cijene koje bi se naplatile u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja", čime se, prema mišljenju Suda, „[dodjeljuje] prednost koordinacijskim centrima” <sup>(170)</sup>.

- (251) Sud je stoga potvrdio da se poreznom mjerom na temelju koje integrirano društvo grupe naplaćuje transferne cijene koje ne odražavaju cijene koje bi se naplaćivale u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja, odnosno cijene koje dogovaraju neovisni poduzetnici u usporedivim okolnostima po tržišnim uvjetima, dodjeljuje selektivna prednost tom društvu jer se njome dovodi do smanjenja porezne osnovice, a time i njegove porezne osnovice kako je određena u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju poreza na dobit trgovačkih društava. Kako je već objašnjeno, načelo da bi za transakcije između integriranih društava grupe trebalo plaćati istu naknadu kao da su ih dogovorila neintegrirana samostalna društva koja pregovaraju u usporedivim okolnostima po tržišnim uvjetima naziva se „načelo poslovanja po tržišnim uvjetima”. U svojoj presudi o belgijskom poreznom sustavu za koordinacijske centre Sud je odobrio načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kao mjerilo za utvrđivanje je li integriranom društvu grupe dodijeljena selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora kao rezultat porezne mjere kojom se određuju njegove transferne cijene, a time i njegova porezna osnovica.
- (252) Svrha je načela poslovanja po tržišnim uvjetima osigurati da se transakcije između integriranih društava grupe za potrebe oporezivanja tretiraju s obzirom na iznos dobiti koja bi se ostvarila da su iste transakcije provela neintegrirana samostalna društva. U suprotnom bi integrirana društva grupe imala koristi od povoljnijeg tretmana na temelju redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava s obzirom na određivanje njihove porezne osnovice koji nije dostupan neintegriranim samostalnim društvima, čime bi se dovelo do neravnopravnog tretmana društava koja su u sličnom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na cilj tih pravila, odnosno oporezivanje dobiti svih društava koja pripadaju području primjene poreza jer se oporeziva dobit obaju društava oporezuje po istoj stopi poreza na dobit trgovačkih društava.
- (253) Isto se načelo primjenjuje na interne transakcije različitih dijelova istog integriranog društva, kao što je podružnica koja provodi transakcije s drugim dijelovima društva kojem pripada. Kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (228) do (242), za sva društva koja su obvezna plaćati porez na dobit trgovačkih društava u Irskoj, bila ona rezidentna ili nerezidentna, neintegrirana ili integrirana, trebalo bi smatrati da su u sličnom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na suštinski cilj redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj, odnosno oporezivanje svih društava koja su obvezna plaćati porez u Irskoj. Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (230), oporeziva dobit neintegriranog društva određuje se cijenama koje određuje tržište u pogledu stečenih ulaznih materijala te proizvoda i usluga koje to društvo prodaje, kako je prikazano u njegovim financijskim izvještajima, a ta dobit čini početnu točku za određivanje njegove porezne osnovice na temelju koje se ubire porez na dobit trgovačkih društava u Irskoj u skladu s odjeljcima 21.1. i 26. zakona TCA iz 1997. U skladu s tim, kako bi se osiguralo da se metodom raspodjele dobiti odobrenom u poreznom rješenju ne daje selektivna prednost nerezidentnom društvu koje posluje preko podružnice u Irskoj, tom se metodom mora osigurati da oporeziva dobit te podružnice na koju se ubire porez na dobit trgovačkih društava na temelju odjeljaka 21.1. i 25. zakona TCA iz 1997. određuje na način kojim se pouzdano određuje približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Poreznim rješenjem kojim se nerezidentnom društvu omogućuje da raspodijeli dobit na svoju podružnicu na način da toj podružnici ostaje oporeziva dobit u kojoj se ne nalaze pouzdano određene približne cijene koje su dogovorene na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima dodijelit će se selektivna prednost tom društvu u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj koja nije dostupna neintegriranim društvima, na način da se tom društvu omogućuje da umanjí svoju poreznu osnovicu, a time i svoju obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj.
- (254) Komisija stoga smatra da je za potrebe utvrđivanja je li irska porezna uprava spornim poreznim rješenjima dodijelila selektivnu prednost ASI-ju i AOE-u nužno primijeniti načelo da bi transakcije unutar integriranog

<sup>(170)</sup> Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, *Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije*, EU:C:2006:416, točke 96. i 97.

društva trebalo provoditi kao da ih provode neintegrirana društva na tržištu <sup>(171)</sup>. Prisutnost selektivne prednosti u skladu s člankom 107. stavkom 1. Ugovora može se isključiti samo ako su u cijenama naplaćenima za transakcije unutar društva na temelju kojih se određuje porezna osnovica sastavnica tog društva pouzdano određene približne cijene koje su dogovorene na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Razlog tomu taj je što će se samo u tom scenariju s nerezidentnim društvima postupati na ravnopravan način kao s neintegriranim društvima u pogledu određivanja njihove porezne osnovice, a time i njihove obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj.

- (255) Suprotno tvrdnjama koje su iznijeli Irska <sup>(172)</sup> i Apple <sup>(173)</sup>, Komisija u svojoj ocjeni državne potpore u poreznim rješenjima o raspodjeli dobiti i određivanju transfernih cijena ne primjenjuje izravno članak 7. stavak 2. i/ili članak 9. predložka porezne konvencije OECD-a ili smjernice OECD-a o raspodjeli dobiti ili određivanju transfernih cijena, kako je opisano u odjeljku 2.4. Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (79), okvir OECD-a sastoji se od neobvezujućih smjernica za metode raspodjele dobiti i određivanja transfernih cijena koje se ne odnose izravno na pitanja državne potpore <sup>(174)</sup>. Umjesto toga Komisija pri ispitivanju poreznog rješenja u skladu s pravilima o državnim potporama primjenjuje članak 107. stavak 1. Ugovora i načelo poslovanja po tržišnim uvjetima, kako ih je protumačio Sud na način opisan u uvodnoj izjavi (250). Međutim, iako okvir OECD-a nije obvezujući, Komisija smatra da se u tom okviru nalaze korisne smjernice za porezne uprave i multinacionalna poduzeća o načinu na koji se osigurava da sustavi za određivanje transfernih cijena i raspodjelu ostvare rezultate koji su u skladu s tržišnim uvjetima. Stoga odstupanje metode raspodjele dobiti od smjernica iz tog okvira znači dodatnu naznaku za to da iz te metode ne proizlazi pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Suprotno tomu, nije vjerojatno da će se poreznim rješenjem u kojem se odobrava metoda raspodjele dobiti koja je u potpunosti usklađena sa smjernicama iz okvira OECD-a doslovno i u duhu, uključujući smjernice za odabir najprimjerenije metode određivanja transfernih cijena, dodijeliti selektivna prednost za njegova primatelja.
- (256) Suprotno podnesku Irske <sup>(175)</sup> Komisija u tom kontekstu ne primjenjuje načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kao temelj za „uvođenje” poreza koji se inače ne bi trebali platiti u skladu s referentnim sustavom, već kao referentnu vrijednost za provjeru je li oporeziva dobit podružnice na koju se primjenjuju redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava određena na način kojim se osigurava da se nerezidentnim integriranim društvima koja posluju preko podružnice u Irskoj ne dodijeli povlašten tretman na temelju tih pravila u odnosu na neintegrirana društva čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima.
- (257) Konačno, u pogledu ustrajanja Irske na tome da se u irskom poreznom pravu ne dopušta uvođenje poreza na temelju općih načela <sup>(176)</sup> Komisija podsjeća na to da načelo poslovanja po tržišnim uvjetima koje primjenjuje proizlazi iz članka 107. stavka 1. Ugovora, kako ga tumači Sud, koji je obvezujući za države članice i iz čijeg područja primjene nisu izuzeta nacionalna porezna pravila <sup>(177)</sup>. Stoga se to načelo primjenjuje neovisno o tome je li predmetna država članica ugradila načelo poslovanja po tržišnim uvjetima u svoj nacionalni pravni sustav.

<sup>(171)</sup> Društvo Apple na sličan način u svojim primjedbama na odluku o pokretanju postupka, u točkama 154. i 155., navodi da se postupkom raspodjele dobiti iz odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. zahtijeva da se podružnica smatra „samostalnim subjektom”.

<sup>(172)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 38. i dalje

<sup>(173)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 228. i dalje

<sup>(174)</sup> Komisija je već u odluci o pokretanju postupka pojasnila da nije primijenila Smjernice OECD-a o transfernim cijenama kao izvor prava, već se tim smjernicama služila kao referentnim dokumentom i istodobno uputila na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kako ga tumači Sud. *De facto*, nakon što je opisala Smjernice OECD-a o tarifnim cijenama i načelo poslovanja po tržišnim uvjetima, Komisija je u uvodnoj izjavi 57. navela da će „u svjetlu tih općenitih razmatranja Komisija ispitati jesu li sporna porezna rješenja u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima.”

<sup>(175)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 43.

<sup>(176)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 42., u kojima se upućuje na presudu irskog Vrhovnog suda koja glasi: „Ustaljeno je zakonsko pravilo da se građanin ne oporezuje osim ako se tekstom zakona izričito uvodi ta obveza.” (Texaco (Ireland) Ltd. protiv Murphy (porezni inspektor) [1991.] 2 službeni list *Irish Reports* 449 na 454 (Vrhovni sud).

<sup>(177)</sup> Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, *Belgija i Forum 1 87 ASBL protiv Komisije*, EU:C:2006:416, točku 81.

(c) **Zaključak: standard za ocjenu postojanja selektivne prednosti za ASI i AOE na temelju spornih poreznih rješenja**

- (258) S obzirom na prethodna razmatranja, ako se može dokazati da iz metoda raspodjele dobiti koje je odobrila irska porezna uprava u spornim poreznim rješenjima proizlazi oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, za ta bi rješenja trebalo smatrati da se njima dodjeljuje selektivna prednost za ta društva u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora u mjeri u kojoj dovode do umanjenja njihove obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u skladu s redovnih pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva čija se porezna osnovica određuje na temelju dobiti koju ostvaruju u tržišnim uvjetima.
- (259) U odjeljcima 8.2.2.2. i 8.2.2.3. Komisija će dokazati da sporna porezna rješenja odstupaju od redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj jer se metodama odobrenima u tim rješenjima ASI-ju i AOE-u omogućuje da odrede svoju godišnju oporezivu dobit u Irskoj na način koji odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima.
- (260) Kao prvo, Komisija smatra da iz toga što je irska porezna uprava prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, na kojoj se temelje metode raspodjele dobiti odobrene u spornim poreznim rješenjima, proizlazi godišnja oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima <sup>(178)</sup>.
- (261) Podredno i neovisno o zaključku iz uvodne izjave (260), Komisija smatra da, čak i da je irska porezna uprava bila u pravu kad je prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, što Komisija osporava, iz metoda raspodjele dobiti odobrenih u spornim poreznim rješenjima i dalje proizlazila godišnja oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima jer su te metode u svakom slučaju temeljene na neodgovarajućem odabiru metodologije <sup>(179)</sup>.
- (262) Prije nego što detaljnije obrazloži obje argumentacije, Komisija napominje da su sporna porezna rješenja izdana u izostanku izvješća o raspodjeli dobiti ili određivanju transfernih cijena koje je sastavilo društvo Apple. Irskoj poreznoj upravi pri ispitivanju zahtjeva za rješenje bila je dostupna samo dokumentacija sažeta u odjeljku 2.2.3. Komisija je u pogledu izostanka izvješća o raspodjeli dobiti ili određivanju transfernih cijena u odluci o pokretanju postupka izrazila sumnje koje nisu ublažene. Tek su nakon donošenja Komisijine odluke o pokretanju postupka Irska i Apple dostavili *ad hoc* izvješća o raspodjeli dobiti koja je sastavio PwC i [porezni savjetnik društva Apple] kako bi *ex post facto* opravdali metode raspodjele dobiti odobrene u spornim poreznim rješenjima. Komisija će radi cjelovitosti ispitati i objašnjenja dostavljena u tim izvješćima, ako su relevantna, iako nisu bila dostupna irskoj poreznoj upravi u trenutku izdavanja tih rješenja.
- (263) Naposljetku, Komisija primjećuje da, iako je Irska tvrdila da se odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. ne zahtijeva da irska porezna uprava slijedi smjernice iz okvira OECD-a pri izdavanju poreznih rješenja, u metodama raspodjele dobiti odobrenima spornim poreznim rješenjima utvrđena je naknada za sve djelatnosti koje te podružnice obavljaju na temelju operativnih troškova irskih podružnica umjesto naknade za odvojene transakcije koje su te podružnice provele sa svojim sjedištima. Drugim riječima, čini se da jednostrane metode raspodjele dobiti odobrene spornim poreznim rješenjima podsjećaju na sustav određivanja transfernih cijena na temelju metode transakcijske neto marže uz operativne troškove kao pokazatelj razine dobiti, kako je opisano u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama.

<sup>(178)</sup> Vidjeti odjeljak 8.2.2.2.

<sup>(179)</sup> Vidjeti odjeljak 8.2.2.3.

**8.2.2.2 *Selektivna prednost koja proizlazi iz toga što je irska porezna uprava prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske***

(264) Kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (265) do (321), Komisija smatra da iz toga što je irska porezna uprava prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, na kojoj se temelje metode raspodjele dobiti odobrene u spornim poreznim rješenjima, proizlazi godišnja oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima.

**(a) *Raspodjela dobiti unutar društva uključuje raspodjelu imovine, funkcija i rizika između različitih dijelova tog društva***

(265) U spornim poreznim rješenjima irska porezna uprava odobrila je jednostrane metode raspodjele dobiti za raspodjelu dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a. Te se metode temelje na nepotkrijepljenoj pretpostavci da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo u potpunosti raspodijeliti izvan Irske<sup>(180)</sup>. Na temelju te pretpostavke oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj određuje se upotrebom metode određivanja transfernih cijena koja je slična metodi transakcijske neto marže, pri čemu se s irskim podružnicama postupa kao s „ispitanom strankom“, a rezidualna dobit ASI-ja i AOE-a raspodjeljuje se izvan Irske<sup>(181)</sup>.

(266) Irska tvrdi da je u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. nadležna oporezivati samo onaj dio dobiti društva koji odgovara djelatnostima irskih podružnica, što znači da, za potrebe raspodjele dobiti, irska porezna uprava treba uzeti u obzir samo djelatnosti koje se obavljaju u irskim podružnicama<sup>(182)</sup>. Irska navodi da licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE ne bi trebalo raspodijeliti na irske podružnice za potrebe oporezivanja jer se u tim podružnicama ne obavljaju djelatnosti upravljanja povezane s tim licencijama<sup>(183)</sup>. Odobrenjem metode za izračun oporezive dobiti irskih podružnica samo na temelju perspektive irskih podružnica Irska tvrdi da je irska porezna uprava pravilno primijenila odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. i nije dodijelila selektivnu prednost ASI-ju ili AOE-u.

(267) Komisija se ne slaže s tom argumentacijom.

(268) Kako je objašnjeno u odjeljku 8.2.2.1., primjenom odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. zahtijeva se upotreba metode raspodjele dobiti koja se temelji na načelu poslovanja po tržišnim uvjetima. Ako dva neovisna društva međusobno provode transakcije, u cijeni naplaćenju za tu transakciju odražavaju se funkcije koje svako društvo obavlja u tom odnosu, uzimajući u obzir upotrijebljenu imovinu i rizike koje su preuzela ta društva. Stoga je, kad povezana društva međusobno provode transakcije, nužna usporedba imovine koju je upotrijebilo, funkcija koje je obavljalo i rizika koje je preuzelo svako od tih društava<sup>(184)</sup> kako bi se utvrdilo je li cijena transakcije unutar grupe u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima.

(269) Suprotno situaciji u kojoj se određivanje transfernih cijena upotrebljava za uspostavu komercijalnih uvjeta između odvojenih društava koja pripadaju istoj grupi društava, u slučaju raspodjele dobiti između različitih dijelova istog

<sup>(180)</sup> Vidjeti, na primjer, očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, str. 7., u skladu s kojima je „[rukovoditelj irske porezne uprave koji je prihvatio osnovu za raspodjelu dobiti iz 1991.] pripisao ključnu važnost činjenici da irske podružnice nisu imale prava ni interes u pogledu intelektualnog vlasništva društva Apple, koje je činilo važan izvor dohotka društava“. Vidjeti i izvadak iz intervjua od 30. studenoga 1990., naveden u uvodnoj izjavi (64), u kojem se navodi da „[porezni savjetnik društva Apple] smatra da je dobit ostvarena iz triju izvora: tehnologije, marketinga i proizvodnje. Jedino se element proizvodnje odnosi na irsku podružnicu“.

<sup>(181)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (329).

<sup>(182)</sup> Vidjeti uvodne izjave (159) i (200).

<sup>(183)</sup> Vidjeti uvodne izjave (113), (185), (195) i (213).

<sup>(184)</sup> Vidjeti točku 1.42. Smjernica OECD-a o transfernih cijenama iz 2010. navedenu u bilješci 61.

društva raspodjela imovine, funkcija i rizika nije zadana stavka, već se određuje na temelju postupka raspodjele dobiti. To je zato što, u slučaju raspodjele dobiti unutar društva, nijedan od sastavnih dijelova tog društva nema zasebnu pravnu osobnost i ni za jedan od tih dijelova, stoga se ne može reći da je zasebni vlasnik imovine ili zasebni dužnik u pogledu obveza tog društva. Umjesto toga, društvo u cjelini, sastavljeno od svojih sastavnih dijelova, vlasnik je imovine i snosi obveze prema vjerovnicima. Vjerovnik takvog društva doista bi mogao, kao jamstvo, imati pravo potraživati svu imovinu društva u slučaju njegove insolventnosti, neovisno o tome je li ta imovina raspodijeljena interno ili, za potrebe oporezivanja, na sjedište društva odnosno određenu podružnicu.

- (270) Osim toga, u takvim se slučajevima vlasništvo nad imovinom ne može izravno i pouzdano iščitati iz zakonom propisanih financijskih izvještaja <sup>(185)</sup>. Iako fizička prisutnost osoblja ili imovine u određenoj jurisdikciji, kao što je lokacija postrojenja, može biti naznaka odgovarajuće raspodjele te imovine unutar nekog društva, nematerijalna imovina koja je u vlasništvu društva ili koju drži društvo, kao što su licencije intelektualnog vlasništva, nije vidljiva u fizičkom obliku i stoga ju je teže raspodijeliti za potrebe oporezivanja. Slično tomu, budući da između dvaju dijelova istog društva ne mogu postojati ugovorna rješenja, vlasništvo nad (materijalnom ili nematerijalnom) imovinom u tom društvu ne može se odrediti ugovorom.
- (271) Budući da irske podružnice ASI-ja i AOE-a nemaju odvojenu pravnu osobnost od društava kojima pripadaju, iz toga proizlazi da se ni za jednu od tih podružnica ili bilo koji drugi dio tih društava, konkretno za njihova sjedišta, ne može reći da je zasebni vlasnik imovine tog društva ili dužnik u pogledu njegovih obveza. U skladu s tim, ni za sjedišta ASI-ja i AOE ni za njihove irske podružnice ne bi se moglo reći da zasebno drže licencije intelektualnog vlasništva društva Apple. Umjesto toga nositelj licenci intelektualnog vlasništva u svakom je slučaju društvo u cjelini koje se sastoji od različitih dijelova tog društva.
- (272) Kako bi se osiguralo da iz raspodjele dobiti na podružnicu proizađe pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom nepristrane transakcije, trebalo bi uzeti u obzir činjenicu da imovina, rizici, kapital i prava te obveze koji proizlaze iz transakcija između te podružnice i ostalih dijelova istog društva pripadaju društvu u cjelini, a ne samo jednom dijelu društva <sup>(186)</sup>. Dobit koja se raspodjeljuje na podružnicu tako je dobit koju bi ta podružnica ostvarila poslovanjem po tržišnim uvjetima, posebno u svojem poslovanju s drugim dijelovima društva, da je ona odvojeno i neovisno poduzeće koje obavlja iste ili slične djelatnosti pod istim ili sličnim uvjetima, uzimajući u obzir imovinu koju je upotrijebilo, funkcije koje je obavljalo i rizike koje je preuzelo to društvo preko podružnice i ostalih dijelova društva.

<sup>(185)</sup> Međutim, odvojeni financijski izvještaji i dalje se mogu sastaviti za potrebe internog izvješćivanja, iako ne služe kao pravno obvezujuće razgraničenje mogućih potraživanja u pogledu imovine te se za takve izvještaje ne mora provesti vanjska revizija ili provjera. Međutim, u ovom predmetu čak ni takvo indikativno i interno razgraničenje nije postojalo ili nije dostavljeno Irskoj u vrijeme kad su zatražena sporna porezna rješenja. Irska je potvrdila činjenicu da ASI irskoj poreznoj upravi nije dostavio odvojene financijske izvještaje za sjedište i podružnicu. To je vrijedilo i za AOE. Vidjeti uvodnu izjavu (101).

<sup>(186)</sup> Vidjeti i točku 14. odjeljka B-3.i., str. 14. Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010.: „Kao i u slučaju nepovezanih poduzeća, određivanje koje je poduzeće vlasnik imovine i koje snosi rizike temelji se na pravno obvezujućim ugovorima ili drugim pravnim dogovorima koji se mogu utvrditi. Slična razmatranja primjenjuju se na povezana poduzeća pod uvjetom da se u tim ugovorima ili pravnim dogovorima odražava stvarna situacija [...]. Slično tomu, u kontekstu zasebnog poduzeća općenito se ne javljaju pitanja u pogledu određivanja u vlasništvu kojeg je poduzeća kapital. S druge strane, činjenični, pravni položaj u kontekstu stalne poslovne jedinice takav je da ne postoji jedinstveni dio poduzeća koji je zakonski vlasnik imovine, preuzima rizike, posjeduje kapital ili ugovore sa zasebnim poduzećima. Stoga pravni položaj nije od koristi u kontekstu stalne poslovne jedinice jer se člankom 7. stavkom 2. zahtijeva da se sa stalnom poslovnom jedinicom postupa kao da je zasebno i neovisno poduzeće koje obavlja vlastite funkcije, preuzima vlastiti rizik i samostalno posjeduje ili upotrebljava imovinu. Stoga je u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima iz članka 7. nužno razviti mehanizam raspodjele rizika, gospodarskog vlasništva nad imovinom i kapitala na hipotetsku odvojenu i neovisnu stalnu poslovnu jedinicu, mehanizam za povezivanje prava i obveza koji proizlaze iz transakcija između zasebnih poduzeća i poduzeća čiji je stalna poslovna jedinica dio s hipotetski zasebnom i neovisnom stalnom poslovnom jedinicom te mehanizam prepoznavanja i određivanja prirode transakcija (tj. ekvivalentni transakcija između zasebnih poduzeća koji se provode unutar poduzeća) između hipotetski zasebne stalne poslovne jedinice i drugih dijelova poduzeća čiji je stalna poslovna jedinica dio”, str. 14.

- (273) Čini se da Irska <sup>(187)</sup>, kao i društvo Apple <sup>(188)</sup>, priznaje da bi irska porezna uprava pri utvrđivanju oporezive dobiti nerezidentnog društva u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. trebala uzeti u obzir imovinu, funkcije i rizike njegove irske podružnice. Apple slično tomu prihvaća da se postupkom raspodjele dobiti u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. zahtijeva da se podružnica smatra „samostalnim subjektom” <sup>(189)</sup>. Međutim, suprotno pristupu koji je Irska predložila u uvodnoj izjavi (266), kako bi se osiguralo da rezultat metode raspodjele dobiti irskoj podružnici bude pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, irska porezna uprava morala je provjeriti je li raspodjela licenci intelektualnog vlasništva društva Apple izvan Irske umjesto na irske podružnice ASI-ja i AOE-a raspodjela koja se mogla dogoditi u kontekstu načela poslovanja po tržišnim uvjetima. Konkretnije, s obzirom na zahtjev za potvrđivanje metoda koje je Apple predložio u pogledu raspodjele dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a, irska porezna uprava bila je dužna najprije pravilno ispitati imovinu koju su upotrijebila, funkcije koje su obavljala i rizike koje su preuzela ta društva putem svojih irskih podružnica i drugih dijelova tih društava.
- (274) Irska i Apple navode protuargument da se u skladu s načelom teritorijalnosti ASI i AOE mogu oporezivati samo na temelju dobiti od njihovih djelatnosti u Irskoj. Ovlasti Irske u pogledu naplate poreza u skladu s tim ograničene su na dohodak društva ostvaren u Irskoj, kako je predviđeno odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. <sup>(190)</sup> Komisija se slaže s tim opisom načela teritorijalnosti. Međutim, načelo teritorijalnosti, koje Komisija ne dovodi u pitanje, odnosi se na pravo oporezivanja. Tim se načelom ne otklanja potreba da porezna uprava odredi raspodjelu imovine koju upotrebljava, funkcija koje obavlja i rizika koje preuzima nerezidentno društvo putem svoje podružnice i drugih dijelova društva, uključujući intelektualno vlasništvo koje drži društvo u cjelini, za potrebe određivanja iznosa tako ostvarenog dohotka na način iz kojeg proizlazi pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Čini se da Irska i društvo Apple u tom argumentu miješaju načelo teritorijalnosti u pogledu oporezivanja dohotka koji je u Irskoj ostvaren putem irskih podružnica u nastojanju da se prikupe činjenične informacije o poslovanju ASI-ja i AOE-a kako bi se osigurala raspodjela imovine, funkcija i rizika u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima u tim društvima radi utvrđivanja njihove oporezive dobiti u Irskoj. Pri potvrđivanju je li rezultat metode raspodjele dobiti nerezidentnog društva pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, na prikupljanje informacija ne primjenjuju se teritorijalna ograničenja.
- (275) U opisu toga gdje se upravlja intelektualnim vlasništvom društva Apple ili kome bi trebalo pripisati licencije intelektualnog vlasništva društva Apple zahtjev za rješenjem kao i kasniji podnesci Irske i društva Apple sadržavaju upućivanje na to da se intelektualnim vlasništvom upravlja izvan Irske <sup>(191)</sup>. S jedne se strane upućuje na djelatnosti koje se provode u sjedištima ASI-ja i AOE-a, a s druge strane na funkcije i gospodarske djelatnosti koje provodi Apple Inc., posebno djelatnosti koje provode izvršni direktori društva Apple u SAD-u. Međutim, budući da se većina članova upravnih odbora ASI-ja i AOE-a nalazi u SAD-u, a istodobno ih zapošljava Apple Inc. <sup>(192)</sup>, nije jasno pripisuju li se djelatnosti na koje se upućuje sjedištima ASI-ja i AOE-a ili društvu Apple Inc. Komisija će ispitati učinak obaju scenarija na raspodjelu dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a u uvodnim izjavama (276) do (307) odnosno uvodnim izjavama (308) do (318).

<sup>(187)</sup> Irska je objasnila da se na temelju primjene odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. od irske porezne uprave zahtijeva da sama prosuđuje uzimajući u obzir konkretne činjenice i okolnosti svakog predmeta, koje mogu uključivati „funkcije koje obavlja bilo koja podružnica, njezin interes (ako postoji) u imovini društva, prirodu i razinu svih rizika koje je preuzela podružnica te ukupan doprinos koji je podružnica ostvarila za dobit društva”. Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 21.

<sup>(188)</sup> Društvo Apple u svojim primjedbama na odluku o pokretanju postupka, u točkama 154. i 155., navodi da se postupak raspodjele dobiti iz odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. provodi na temelju sljedećih kriterija: „i. djelatnosti podružnice (konkretno, funkcija koje obavlja, imovina koju drži i rizici koje snosi podružnica), ii. vrijednosti ostvarene tim djelatnostima i stvarnih troškova koje snosi podružnica i iii. usporedbe s drugim društvima u usporedivom sektoru ili industriji”. Društvo Apple navodi da je na temelju tih ključnih načela određena primjena odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. u vrijeme donošenja spornih poreznih rješenja te da se ona i danas primjenjuju. Vidjeti i mišljenje [savjetnika društva Apple], kako je opisano u uvodnoj izjavi (204).

<sup>(189)</sup> Primjedbe društva Apple na odluku o pokretanju postupka, točke 154. i 155.

<sup>(190)</sup> Dopis Irske od 4. svibnja 2015., str. 4.

<sup>(191)</sup> Vidjeti, na primjer, uvodne izjave (113), (163), (185), (188), (195), (204), (205), (209) i (210).

<sup>(192)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (114).

(b) **Raspodjela imovine, funkcija i rizika između podružnice s nizom poslovnih djelatnosti i sjedišta koje nema fizičku prisutnost ni zaposlenike**

- (276) ASI i AOE osnovani su u Irskoj. Međutim, u skladu s odjeljkom 23.A zakona TCA iz 1997. ASI i AOE nisu bili porezno rezidentni u Irskoj tijekom razdoblja u kojem su sporna rješenja bila na snazi. Prije njegove izmjene Zakonom o financijama iz 2013., na temelju odjeljka 23.A zakona TCA iz 1997. bilo je moguće da se za društva osnovana u Irskoj smatra da nisu porezno rezidentna u Irskoj, pod uvjetom da su ispunjeni određeni uvjeti. Budući da i ASI i AOE u konačnici nadzire društvo koje je rezidentno u zemlji obuhvaćenoj poreznim ugovorom, odnosno društvo Apple Inc., koje je porezni rezident SAD-a i, budući da su oba društva obavljala poslovnu djelatnost u Irskoj putem svojih podružnica te se njima upravljalo i nadziralo ih se izvan Irske, smatralo se da su ASI i AOE nerezidentna društva u Irskoj na temelju izuzeća zbog poslovne djelatnosti iz odjeljka 23.A zakona TCA iz 1997. <sup>(193)</sup> U tom je pogledu Apple prikazao da ASI i AOE u pogledu poreza nisu „nigdje” porezno rezidentni <sup>(194)</sup>, dok je Irska smatrala da ta dva društva „podliježu funkcionalnom upravljanju i nadzoru” u SAD-u <sup>(195)</sup>. Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (52), tijekom razdoblja u kojem su sporna porezna rješenja bila na snazi, status ASI-a i AOE-a mogao se najbolje opisati kao „bez države” za potrebe porezne rezidentnosti.
- (277) Suprotno tvrdnjama Irske <sup>(196)</sup>, u istrazi Komisije nije se ispitivala spojivost odjeljka 23.A zakona TCA iz 1997. s pravilima o državnim potporama ni nepostojanje porezne rezidentnosti ASI-ja i AOE-a koje proizlazi iz primjene te odredbe na temelju tih pravila. Osim toga, nije ispitala jesu li struktura i uspostava društava grupe Apple u Irskoj spojive s pravilima o državnim potporama. Umjesto toga, kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (39), njezina istraga odnosila se na sporna porezna rješenja i pitanje je li iz metoda raspodjele dobiti koje je odobrila irska porezna uprava u tim rješenjima proizašlo dodjeljivanje državne potpore.
- (278) Neovisno o tomu, Komisija napominje kako se čini da se izvadak iz revidiranih financijskih izvještaja ASI-ja koji je prikazan u njegovim godišnjim financijskim izvještajima za 2007. i na slici 6. u ovoj odluci temelji na pretpostavci da ukupna računovodstvena dobit ASI-ja podliježe standardnoj irskoj stopi poreza na dobit od 12,5 % koja se primjenjuje na dohodak od poslovne djelatnosti. Osim toga, u pojašnjenju uz detaljni izračun poreznog opterećenja prikazan na slici 6. objašnjava se da je „trenutačno porezno opterećenje manje od standardne porezne stope u Irskoj. [...]” <sup>(197)</sup>. Drugim riječima, čini se da je društvo Apple kao početnu točku upotrijebio ukupnu računovodstvenu dobit ASI-ja kao poreznu osnovicu za potrebe izračuna njegove obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj, primijenio metode raspodjele dobiti odobrene spornim

<sup>(193)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (50). U svojem preispitivanju irske prakse u pogledu rješenja o raspodjeli dobiti na podružnicu nerezidentnog društva (vidjeti uvodne izjave (384) do (396)) Komisija je utvrdila postojanje drugih društava koja su osnovana, ali nisu porezno rezidentna u Irskoj, već u jurisdikciji u kojoj se tim društvima upravljalo i nadziralo ih se. Na primjer, ustanovljeno je da su društva osnovana u Irskoj porezno rezidentna u, na primjer, [...] (vidjeti društvo [I]) i u [...] (vidjeti društvo [D]). U nekoliko predmeta porezna rezidentnost nije navedena u zahtjevima za rješenje.

<sup>(194)</sup> Direktor društva Apple naveo je da „Prema mojem shvaćanju, ne postoji porezna rezidentnost za bilo koje – ni za jedno od triju društava kćeri koja ste upravo naveli [AOI, ASI i AEO]” u Saslušanju o prijenosu dobiti u porezne oaze (*offshore*) i Poreznom zakonu SAD-a dijelu 2. (Apple Inc.) Stalnog pododbora za istražne postupke Senata SAD-a, 21. svibnja 2013., str. 45. Vidjeti i sliku 7. ove Odluke na kojoj je prikazan izvadak iz godišnjeg izvještaja ASI-ja za 2012. u kojem se navodi da „društvo nije porezno rezidentno ni u jednoj jurisdikciji”.

<sup>(195)</sup> Vidjeti uvodne izjave (51), (112) i (200). Vidjeti i izjave Tima Cooka, glavnog izvršnog direktora društva Apple, i Phillipa Bullocka, voditelja odjela za porezna pitanja društva Apple Inc., u: Saslušanje o prijenosu dobiti u porezne oaze (*offshore*) i Poreznom zakonu SAD-a dijelu 2. (Apple Inc.) Stalnog pododbora za istražne postupke Senata SAD-a, 21. svibnja 2013., str. 41.

<sup>(196)</sup> Vidjeti uvodne izjave (199). i (200).

<sup>(197)</sup> Pri navođenju izračuna poreznog opterećenja društvo Apple najprije uzima ukupnu računovodstvenu dobit ASI-ja (koja je u fiskalnoj godini 2007. iznosila približno 1 844 milijuna USD) i na tu ukupnu dobit primjenjuje irsku poreznu stopu od 12,5 % za dohodak od poslovne djelatnosti kako bi došao do teoretske obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava za ASI u Irskoj (približno 230 milijuna USD). Zatim na taj iznos dodaje porezno opterećenje povezano s kamatnim prihodima za koje se plaća stopa od 25 %. Od tako dobivenog teoretskog iznosa poreza koji je potrebno platiti na temelju standardne porezne stope u Irskoj društvo Apple oduzima iznos određen na način da se umanjí teoretski iznos poreznog opterećenja na razinu poreznog opterećenja odobrenu u spornim poreznim rješenjima za irsku podružnicu ASI-ja (približno 8,9 milijuna USD). To oduzimanje iznosa od oko 224 milijuna USD prikazano je kao prilagodba za „dohodak koji se oporezuje po manjim stopama”.

poreznim rješenjima kao način za umanjene te osnove te prihvatio činjenicu da je obveza ASI-ja u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj manja od one koja se općenito primjenjuje na društva koja su obvezna plaćati porez u Irskoj <sup>(198)</sup>.

- (279) U skladu s navedenim, kako bi se odredilo dodjeljuje li se metodama raspodjele dobiti odobrenima u spornim poreznim rješenjima selektivna prednost (a time i državna potpora) društvima kao što su ASI i AOE, mora se odrediti proizlazi li iz tih metoda godišnja oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima <sup>(199)</sup>. To ovisi o tome određuje li se tim metodama pouzdano približna razina dobiti koju bi irske podružnice tih društava ostvarile po tržišnim uvjetima, posebno u svojim transakcijama s ostalim dijelovima svojih društava, da su odvojena i neovisna poduzeća koja obavljaju iste ili slične aktivnosti pod istim ili sličnim uvjetima <sup>(200)</sup>. Budući da tijekom razdoblja u kojem su sporna porezna rješenja bila na snazi ASI nije imao druge podružnice izvan Irske, a jedina druga podružnica AOE-a izvan Irske nalazila se u Singapuru, no za tu podružnicu Irska ni društvo Apple nikad nisu naveli da obavlja funkcije kojima se ostvaruje ukupna dobit AOE-a, posljedica toga što je irska porezna uprava prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple trebalo raspodijeliti izvan Irske jest da su one za potrebe oporezivanja raspodijeljene na sjedišta ASI-ja i AOE-a.
- (280) U skladu s tim, prije odobrenja metoda raspodjele dobiti na temelju nepotkrijepljene pretpostavke da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple trebalo raspodijeliti izvan Irske, irska porezna uprava trebala je ispitati je li se ta raspodjela unutar ASI-ja i AOE-a mogla dogovoriti u kontekstu poslovanja po tržišnim uvjetima između dvaju nepovezanih društava koja su u sličnom položaju u odnosu na irske podružnice i sjedišta ASI-ja i AOE. U tu svrhu irska porezna uprava trebala je potvrditi da bi te licencije zaista trebalo raspodijeliti izvan Irske uzimajući u obzir imovinu koju su upotrijebila, funkcije koje su obavljala i rizike koje su preuzela ta društva putem irskih podružnica i svojih sjedišta. Kako je dokazano u uvodnim izjavama (281) do (293), da je irska porezna uprava provela takvo ispitivanje, trebala je zaključiti da je izostanak djelatnosti povezanih s intelektualnim vlasništvom društva Apple na razini sjedišta tih društava značio da bi te licencije trebalo raspodijeliti na irske podružnice za potrebe oporezivanja, što je bila jedina moguća posljedica toga da se te licencije nisu raspodijelile na sjedišta.
- (281) Na temelju činjenica dostavljenih Komisiji <sup>(201)</sup> čini se da su tijekom razdoblja u kojem su sporna porezna rješenja bila na snazi sjedišta ASI-ja i AOE-a postojala samo na papiru jer ASI i AOE u tom razdoblju nisu imali fizičku prisutnost ni zaposlenike izvan Irske. U izostanku zaposlenika jedini ljudi koji su mogli osigurati obavljanje funkcija sjedišta bili su članovi njihovih upravnih odbora.
- (282) Apple je u nekoliko navrata tvrdio da su upravni odbori ASI-ja i AOE-a osiguravali funkcije upravljanja intelektualnim vlasništvom <sup>(202)</sup>. Međutim, jedini dokaz o djelatnostima koje su obavljali upravni odbor ASI-ja i AOE-a u razdoblju u kojem su sporna porezna rješenja bila na snazi jesu odluke donesene na sjednicama upravnih

<sup>(198)</sup> Sličan se postupak upotrebljava za izračun obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava irske podružnice ASI-ja na slici 7., osim što društvo Apple primjenjuje stopu poreza na dobit trgovačkih društava od [1 – 5] % na ukupnu računovodstvenu dobit ASI-ja. Postotak od [1 – 5] % prikazan je kao prosječna porezna stopa za sve jurisdikcije u kojima ASI posluje. Apple nije dostavio daljnje pojedinosti ili objašnjenje o tome kako je došao do postotka od [1 – 5] %. Ne čini se mogućim spojiti stopu od [1 – 5] % s bilo kojom prosječnom poreznom stopom koja se primjenjuje u jurisdikcijama u kojima ASI posluje jer je dužan plaćati porez samo u Irskoj.

<sup>(199)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (258).

<sup>(200)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (272).

<sup>(201)</sup> Kao što su izostanak zaposlenika, izostanak stalne poslovne jedinice i izostanak upućivanja na bilo kakve uredske prostore odvojene od društva Apple Inc.

<sup>(202)</sup> Vidjeti uvodne izjave (113), (163), (189), (205) i (210).

odbora koje su zabilježene u zapisnicima iz relevantnog vremenskog okvira dostavljenima Komisiji tijekom istražnog postupka i prikazanima u tablici 4. i tablici 5. ove Odluke. Tim se zapisnicima ne dokazuje da su upravni odbori ASI-ja i AOE-a obavljali aktivne i ključne uloge s obzirom na upravljanje i učinkoviti nadzor u pogledu licencija intelektualnog vlasništva društva Apple. U podnesku dostavljenom Komisiji o raspravama na tim sjednicama upravnih odbora sam Apple u sažetom prikazu djelatnosti upravnih odbora u zapisnicima nije uputio na rasprave povezane s intelektualnim vlasništvom <sup>(203)</sup>.

(283) U zapisnicima primjetno nedostaju i sve rasprave o odlukama o sklapanju ili izmjenama ugovora o podjeli troškova. Kako je objašnjeno u odjeljku 2.5.4., ugovor o podjeli troškova izmijenjen je nekoliko puta od 1991., a u najvećoj mjeri 2009. Suprotno tvrdnji Irske da su upravni odbori ASI-ja i AOE-a donijeli ključne odluke o sudjelovanju u ugovoru o podjeli troškova i financiranju znatnih troškova koji su proizašli iz sudjelovanja u tom ugovoru <sup>(204)</sup> te tvrdnji društva Apple da su upravni odbori odlučivali o različitim izmjenama ugovora o podjeli troškova <sup>(205)</sup>, u zapisnicima sa sjednica upravnih odbora nije zabilježena nikakva rasprava o izmjeni iz 2009. ili bilo kakva druga rasprava o ugovoru o podjeli troškova ili intelektualnom vlasništvu društva Apple <sup>(206)</sup> dok se nije počelo raspravljati o novoj strukturi društva Apple u Irskoj krajem 2014. <sup>(207)</sup>

(284) Tijekom cijelog razdoblja od 1980. do 2015. za koje su Komisiji dostavljeni zapisnici, iz tih zapisnika zaista je razvidan potpun izostanak rasprave o ugovoru o podjeli troškova, sve do zapisnika sa sjednica upravnog odbora [...] iz kolovoza 2014. Na toj sjednici upravnog odbora [...] prvi je put [...]. Međutim, čak i kad se govori o ugovoru o podjeli troškova, u tim se zapisnicima upućuje na uključenost drugih pojedinaca koji su razgovarali o ugovoru o podjeli troškova u ime ASI-ja i AOE-a, a koji nisu članovi upravnih odbora ASI-ja ili AOE-a niti su prisustvovali predmetnoj sjednici <sup>(208)</sup>. U svakom slučaju, iz svih zapisnika koje je pregledala Komisija očito je da su upravni odbori ASI-ja i AOE-a o ugovoru o podjeli troškova počeli razgovarati tek krajem 2014., [...], a ne dok su sporna porezna rješenja bila na snazi [...] <sup>(209)</sup>.

(285) Zapisnici sa sjednica upravnih odbora dostavljeni Komisiji dokazuju da upravni odbori nisu sudjelovali u detaljnim poslovnim raspravama prije rasprava o novoj strukturi društva Apple u Irskoj čiji je rezultat, kako navodi Apple, bilo to da se rješenje iz 2007. prestalo primjenjivati na određivanje godišnje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj. U sažetku zapisnika koji se nalazi u tablicama 4. i 5. prikazane su rasprave tijekom

<sup>(203)</sup> Apple je sazeo mišljenje [savjetnika društva Apple] u pogledu djelatnosti koje se obavljaju na sjednicama upravnih odbora na sljedeći način: „Zapisnici sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a [...] dokazuju donošenje odluka o pitanjima od ključne strateške važnosti za AOE/ASI, uključujući i. financijska pitanja kao što su odluke o ulaganjima, ovlasti u pogledu bankovnih računa i pitanja održavanja kapitala; ii. razmatranje i odobravanje financijskih izvještaja; i iii. delegiranje ovlasti u okviru određenih parametara u pogledu poslovnih djelatnosti, a sve navedeno odvijalo se u SAD-u, a ne u Irskoj.” Podnesak od 7. rujna 2015., str. 7.; vidjeti uvodnu izjavu (205).

<sup>(204)</sup> Vidjeti dopis Irske od 4. svibnja 2015., str. 3.

<sup>(205)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (113).

<sup>(206)</sup> Rasprave na sjednicama upravnih odbora ASI-ja i AOE-a iz kolovoza 2013., na kojima su dodijeljene punomoći u pogledu zaštite intelektualnog vlasništva, odnose se na djelatnosti u pogledu intelektualnog vlasništva koje, u skladu s ugovorom o podjeli troškova, nisu mogli osigurati ni ASI ni AOE. Stoga prijenos tih djelatnosti na zaposlenike grupe u SAD-u u načelu nije bio nužan jer je samo Apple Inc. smio štiti intelektualno vlasništvo na temelju ugovora o podjeli troškova čak i bez delegiranja ovlasti. Vidjeti uvodnu izjavu (127).

<sup>(207)</sup> Vidjeti odjeljak 2.5.7.

<sup>(208)</sup> U zapisnicima se navodi da [...]. Vidjeti zapisnik sa sjednice upravnog odbora ASI-ja od [...] kolovoza 2014., str. 7.

<sup>(209)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (136).

razdoblja od siječnja 2009. do rujna 2011. za ASI i od prosinca 2008. do rujna 2011. za AOE<sup>(210)</sup>. Uz iznimku jedne poslovne odluke o prijenosu imovine s podružnice AOE-a u Singapuru na drugo društvo grupe Apple<sup>(211)</sup>, ti zapisnici upućuju na to da su se rasprave na sjednicama upravnih odbora ASI-ja i AOE-a uglavnom sastojale od administrativnih zadataka, odnosno odobravanja financijskih izvještaja i primanja dividendi<sup>(212)</sup>, a ne od aktivnih ili ključnih funkcija povezanih s upravljanjem licencijama intelektualnog vlasništva.

- (286) Irska navodi protuargument da se poslovne odluke ne donose u Irskoj<sup>(213)</sup>. Međutim, u zapisnicima sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a upućuje se na to da su se različite funkcije, uključujući sve funkcije upravnog odbora, povremeno povjeravale zaposlenicima društva Apple koji se nalaze u Irskoj<sup>(214)</sup>. Stoga Irska ne može tvrditi da se nijedna važna funkcija nije obavljala u Irskoj. U svakom slučaju, na temelju zapisnika sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a mogu se precizno pratiti i razgraničiti djelatnosti sjedišta, što ne vrijedi za djelatnosti koje se obavljaju u irskim podružnicama, gdje su zaposlene stotine ljudi koje djeluju u različitim područjima.
- (287) Apple tvrdi da su djelatnosti upravnih odbora ASI-ja i AOE-a osigurane na „brojne načine”<sup>(215)</sup>, bez daljnjeg objašnjenja. Međutim, budući da se čini da se riječ „brojni” u ovom kontekstu odnosi na nedefiniran i beskonačan niz elemenata, koji se stoga ne mogu potvrditi ili utvrditi, iz metode raspodjele dobiti koja se temelji na takvim nedefiniranim elementima ne može proizaći tržišno utemeljen rezultat jer se ocjena te metode u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima ne može provesti na objektivan način. U svakom slučaju, s obzirom na to da se većina članova upravnih odbora ASI-ja i AOE-a nalazi u SAD-u i istodobno ih zapošljava Apple Inc., da su te djelatnosti bile ključne, u načelu se smatra da ASI i AOE imaju stalnu poslovnu jedinicu u SAD-u. Isto se primjenjuje na navodne djelatnosti sjedišta ASI-ja i AOE-a izvan sjednica upravnih odbora. U slučaju ASI-ja Komisija dalje primjećuje da članovi njegova upravnog odbora ne primaju naknadu i da se, pod pretpostavkom da članovi upravnog odbora primaju naknadu u skladu s tržišnim uvjetima, tom činjenicom dodatno potvrđuje da njihova djelatnost nije od velike vrijednosti za sjedište ASI-ja.
- (288) Ne samo da ta sjedišta nisu obavljala aktivne ili ključne funkcije s obzirom na upravljanje licencijama intelektualnog vlasništva društva Apple, već u razdoblju u kojem su sporna porezna rješenja bila na snazi nisu ni imala kapacitete za obavljanje tih funkcija. Djelatnosti upravljanja koje se obavljaju u pogledu intelektualnog vlasništva društva Apple, kako je opisano u očitovanjima društva Apple (kao što su odluke o tome koje će se intelektualno vlasništvo komercijalizirati, načinu proizvodnje proizvoda i osmišljanju marketinških kampanja te odluke

<sup>(210)</sup> U tablici s pregledom koju je Irska dostavila 22. travnja 2016. navedeno je 57 sjednica upravnog odbora ASI-ja održanih od prve sjednice upravnog odbora ASI-ja 5. travnja 1990. do kraja računovodstvenog razdoblja 2014. (27. rujna 2014., prema zakonom propisanim financijskim izvještajima). Osim toga, Apple nije dostavio sažetke sjednica upravnog odbora održanih od 2006. do 2012. dostavljene Senatu SAD-a. Apple je uputio na sažetak u podnesku od 15. travnja 2015. (vidjeti dopis društva Apple od 22. travnja, str. 18.). U pregledu koji je Irska dostavila u obliku tablice doista se ne navodi 30 sjednica upravnog odbora za razdoblje od 2006. do 2012. za koje je Irska dostavila zapisnike istog dana, odnosno 22. travnja 2016. Irska je 24. svibnja 2016. dostavila zapisnike s još triju sjednica upravnog odbora održanih u tom razdoblju. Naposljetku, u tablici sa sjednicama upravnog odbora ASI-ja koju je Apple dostavio Senatu SAD-a i koju je Irska dostavila Komisiji 15. travnja 2015. navedeno je još pet sjednica upravnog odbora ASI-ja održanih između 2006. i 2010. za koje Irska Komisiji uopće nije dostavila zapisnike. Broj svih sjednica upravnog odbora stoga iznosi 90 u skladu sa zapisnicima koje je dostavila Komisija i 92 ako su sve sjednice upravnog odbora navedene u podnesku Senatu SAD-a stvarno održane (nisu dostavljeni zapisnici za sjednice iz siječnja 2008. i listopada 2009. koje su navedene u podnesku dostavljenom Senatu SAD-a). U oba slučaja broj godišnjih sjednica upravnih odbora za razdoblje od 1990. do kraja rujna 2014. u prosjeku je manji od četiri sjednice godišnje. Osim toga, na temelju informacija koje je Irska dostavila 22. travnja 2016., u godinama od 1993. do 1997. nije održana sjednica upravnog odbora, već su se odluke donosile samo putem pisanih odluka upravnog odbora. U skladu s informacijama dostavljenima 22. travnja 2016., to je bio slučaj i za 2008. godinu.

<sup>(211)</sup> Međutim, čini se da je u upućivanju na tu poslovnu odluku zabilježen samo prijenos kao takav, koji nije povezan s upravljanjem intelektualnim vlasništvom, nego čini tek reorganizaciju djelatnosti, te se ne čini da je upravni odbor raspravljao o cijeni ili uvjetima prijenosa.

<sup>(212)</sup> To je potvrđeno u mišljenju [savjetnika društva Apple], vidjeti uvodnu izjavu (205).

<sup>(213)</sup> Vidjeti točku 12. očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka od 5. rujna 2014.

<sup>(214)</sup> Vidjeti, na primjer, sjednicu upravnog odbora ASI-ja od 22. lipnja 2010. i sjednicu upravnog odbora AOE-a od 20. srpnja 2009., tablica 4. odnosno 5. Na objema sjednicama prenesene su ovlasti zastupanja na gđu C. Kearney i g. M. O'Sullivanu, zaposlenike društva Apple u Irskoj, u skladu s informacijama iz zakonom propisanih financijskih izvještaja podružnica društva Apple koje se nalaze u Irskoj. Vidjeti i zapisnik sa sjednice upravnog odbora AOE-a od 15. studenoga 2010. u kojem se navodi da je „David O'Connell, voditelj objekta društva Apple u Corku, u ime društva [AOE] vodio [...] pregovore zajedno s lokalnim odvjetnicima za prijenos prava vlasništva društva [AOE], [...] u vezi s uzimanjem u leasing dodatnih skladišnih prostora pogodnih za postrojenje društva Apple u Corku [...] kako bi se omogućilo proširenje proizvodnje”.

<sup>(215)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (113).

o iznosima ulaganja u istraživanje i razvoj koja bi društvo trebalo provesti) <sup>(216)</sup> doista zahtijevaju aktivno upravljanje i ne mogu se osigurati povremenim odlukama upravnog odbora. Stoga ih nisu mogli obavljati ASI i AOE izvan svojih irskih podružnica jer sjedišta bez ijednog zaposlenika nisu imala kapacitete za donošenje odluka o aktivnom upravljanju.

- (289) Najvažnije je što su brojne funkcije i rizike navedene u ugovoru o podjeli troškova te sažete na slikama 8. i 9. u ovoj odluci <sup>(217)</sup> mogle obavljati i preuzimati samo irske podružnice, a ne sjedišta. Na primjer, kontrola kvalitete proizvoda ne može se provoditi u sjedištu bez zaposlenika. Slično tomu, ne čini se da je upravljanje objektima za istraživanje i razvoj izvedivo bez zaposlenika. Budući da se te funkcije i rizici trebaju obavljati i preuzimati u skladu s ugovorom o podjeli troškova, a ASI i AOE stranke su ugovora o podjeli troškova, ugovor o podjeli troškova ne može se učinkovito provoditi ako irske podružnice ne sudjeluju u njegovoj provedbi <sup>(218)</sup>.
- (290) Apple na temelju *ad hoc* izvješća [poreznog savjetnika društva Apple], u kojem se isto tako licencije intelektualnog vlasništva društva Apple raspodjeljuju izvan Irske, tvrdi da ASI i AOE mogu donositi strateške odluke nužne za ublažavanje izloženosti društva riziku u uobičajenom toku poslovanja izvan irskih podružnica <sup>(219)</sup>. Međutim, jasno je da izvan njihovih irskih podružnica ni ASI ni AOE ne mogu pratiti poslovni rizik ako nemaju zaposlenike. Na dio društva koji ne može upravljati rizikom, nadzirati ga i pratiti ne bi trebalo raspodijeliti takav rizik za potrebe oporezivanja <sup>(220)</sup>. U tome se odražava gospodarska stvarnost da razborit gospodarski subjekt ne bi povjerio rizik drugoj ugovornoj stranki koja ne može preuzeti takav rizik i upravljati njime. U tom pogledu, i kako je dalje objašnjeno u uvodnim izjavama (308) do (318), Komisija ne može prihvatiti argumentaciju iz *ad hoc* izvješća [poreznog savjetnika društva Apple] i *ad hoc* studije [drugog savjetnika društva Apple], koje je dostavio Apple i koji sadržavaju funkcije koje Apple Inc. obavlja u ocjeni raspodjele dobiti ASI-ja i AOE-a. Irske podružnice ASI-ja i AOE-a nisu podružnice društva Apple Inc. jer je potonje zaseban pravni subjekt koji dobit bilježi odvojeno od dobiti ASI-ja i AOE-a.
- (291) S obzirom na izostanak djelatnosti na razini sjedišta samo se ograničeni rizici koji se mogu nadzirati povremenim sjednicama upravnog odbora mogu pravilno raspodijeliti na sjedišta za potrebe oporezivanja. Kako je navedeno u uvodnoj izjavi (285), u zapisnicima sa sjednica upravnih odbora koje je Komisija pregledala uglavnom se upućuje na rasprave o financijskim odlukama, kao što su odluke o raspodjeli dividendi i upravljanju novcem. Kad je riječ o potonjem, oba društva ostvaruju kamatne prihode od pasivnog upravljanja likvidnošću, koje su njihovi upravni odbori povjerovali društvu Braeburn, kako je navedeno u zapisnicima sa sjednica upravnog odbora <sup>(221)</sup>. Budući da takve funkcije pasivnog upravljanja ne zahtijevaju svakodnevno upravljanje, a upravljanje likvidnošću nije ključna djelatnost ASI-ja i AOE-a, Komisija prihvaća da su kamatni prihodi ASI-ja i AOE-a ostvareni od te funkcije pasivnog upravljanja raspodijeljeni na sjedišta za potrebe oporezivanja.
- (292) Suprotno tomu, na sjedišta ASI-ja i AOE-a nije trebalo raspodijeliti nikakvo intelektualno vlasništvo kojim se aktivno upravlja, kao što su licencije intelektualnog vlasništva društva Apple na čije iskorištavanje ASI i AOE imaju pravo na temelju ugovora o podjeli troškova, suprotno nepotkrijepljenoj pretpostavci potvrđenoj u spornim poreznim rješenjima. U određenim godinama nije održana nijedna fizička sjednica upravnog odbora: upravni odbor donosio je samo pisane odluke, čime se ograničava postupak upravnog odbora u donošenju

<sup>(216)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (163).

<sup>(217)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (122).

<sup>(218)</sup> Apple navodi da u tablicama u Dodatku ugovoru o podjeli troškova nisu navedene djelatnosti koje je svaki sudionik zapravo obavljao, nego djelatnosti za koje je svaki sudionik bio ovlašten da ih obavlja, vidjeti uvodnu izjavu (124). To *ex post* tumačenje ugovora o podjeli troškova društva Apple nije potvrđeno tekstem ugovora o podjeli troškova, koji ne sadržava takav atribut ili ograničenje.

<sup>(219)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (167).

<sup>(220)</sup> Kako je isto tako objašnjeno u točki 1.49. Smjernica OECD-a o tarifnim cijenama iz 2010., „čimbenik koji je potrebno uzeti u obzir u ispitivanju ekonomskog sadržaja navodne raspodjele dobiti posljedica je te raspodjele u transakcijama u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Prema načelu poslovanja po tržišnim uvjetima općenito ima smisla da se na stranke raspodijeli veći udjel onih rizika nad kojima imaju relativno veći nadzor.”

<sup>(221)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (108).

odluka i mogućnost sjedišta da donosi odluke o aktivnom upravljanju. U rijetkim prilikama kad upravni odbor jest raspravljao o distribuciji ili proizvodnji kojima se ASI bavi, u zapisnicima se sustavno upućuje na prethodne rasprave između ASI-ja i drugih strana <sup>(222)</sup>.

- (293) Ukratko, da je irska porezna uprava pravilno potvrdila bi li licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske prije no što je odobrila metode raspodjele dobiti na temelju te pretpostavke, bila bi zaključila da sjedišta ASI-ja i AOE ne provode nadzor ni upravljanje, niti su bili u položaju da provode nadzor ili upravljanje, nad licencijama intelektualnog vlasništva društva Apple na način da se ostvari vrsta dohotka koju su ta društva zabilježila. U skladu s tim, irske podružnice ASI-ja i AOE-a, da su zasebna i neovisna društva koja obavljaju iste ili slične djelatnosti pod istim ili sličnim uvjetima i uzimajući u obzir imovinu koju su upotrijebila, funkcije koje su obavljala i rizike koje su preuzela ta društva putem svojih podružnica i svojih sjedišta, ne bi prihvatile metodu raspodjele dobiti na temelju te pretpostavke iz koje proizlazi da se sva dobit ASI-ja i AOE-a koja premašuje ograničeno povećanje vrijednosti na umanjenoj bazi troškova raspodjeljuje na sjedišta umjesto na te podružnice.
- (294) Kako je dokazano u uvodnim izjavama (281) do (292), informacije potrebne za donošenje tog zaključka bile su dostupne irskoj poreznoj upravi ili su joj stavljene na raspolaganje tijekom razdoblja u kojem su sporna porezna rješenja bila na snazi <sup>(223)</sup>. Tim se informacijama na pouzdan i izravan način potvrđuje da licencije intelektualnog prava društva Apple koje drže ASI i AOE nije trebalo raspodijeliti na sjedišta za potrebe oporezivanja. Suprotno tvrdnjama Irske <sup>(224)</sup>, te informacije nije trebalo zanemariti pri raspodjeli dobiti na irske podružnice jer na temelju njih irska porezna uprava može na pouzdaniji način zaključiti proizlazi li iz metoda raspodjele dobiti koje je predložio Apple pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu načelom poslovanja po tržišnim uvjetima nego što bi to mogla da se oslanja samo na informacije o djelatnostima irskih podružnica.
- (295) U svakom slučaju, čak i uz prihvaćanje argumenta Irske da je postupak raspodjele dobiti potrebno provesti samo s obzirom na imovinu koju su upotrijebile, funkcije koje su obavljale i rizike koje su preuzele irske podružnice, što Komisija osporava, irska porezna uprava trebala je barem potvrditi da licencije intelektualnog vlasništva društva Apple ne bi trebalo raspodijeliti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a za potrebe oporezivanja. Kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (296) do (304), budući da su te podružnice irskoj poreznoj upravi predstavljene kao da osiguravaju funkcije za koje je ključna upotreba tih licenci i budući da su postojale naznake da su te podružnice zaista osiguravale funkcije povezane s intelektualnim vlasništvom koje su bile ključne za izgradnju svijesti o robnoj marki i prepoznatljivost robne marke u regiji EMEIA, irska porezna uprava bila je dužna barem potvrditi da licencije intelektualnog vlasništva društva Apple ne bi trebalo raspodijeliti, u cijelosti ili dijelom, na irske podružnice prije nego što je odobrila metode raspodjele dobiti na temelju nepotkrijepljene pretpostavke da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple trebalo raspodijeliti izvan Irske.
- (296) Kad je riječ o ASI-ju, njegova je irska podružnica irskoj poreznoj upravi predstavljena kao da obavlja djelatnosti nabave, prodaje i distribucije povezane s prodajom proizvoda društva Apple povezanim osobama i trećim osobama u regijama EMEIA i APAC <sup>(225)</sup>. Budući da je ta podružnica bila ovlaštena za distribuciju proizvoda robne marke Apple, njezine su djelatnosti zahtijevale pristup robnoj marki Apple, koji je omogućen ASI-ju u cjelini u obliku licenci intelektualnog vlasništva društva Apple. Iz toga proizlazi da je irska porezna uprava, čak i ako nije smatrala da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple trebalo raspodijeliti na irsku podružnicu

<sup>(222)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (284) o jedinoj raspravi o ugovoru o podjeli troškova na razini upravnog odbora koja se održala 2014. u kontekstu nove korporativne strukture društva Apple u Irskoj. Na razini ASI-jeva upravnog odbora 27. ožujka 2012. održana je rasprava o distribucijskim teritorijima ADI-ja. U zapisniku s te sjednice zabilježeno je da je „sjednica [upravnog odbora] obaviještena da su Društvo [ASI] i Apple Distribution International („ADI“) vodili rasprave u pogledu predloženog imenovanja ADI-ja kao distributera za Europu [...]“. U toj izjavi upućuje se na činjenicu da upravni odbor ASI-ja nije izravno sudjelovao u raspravama o kojima je obaviješten, nego da su u njima sudjelovali drugi ljudi koji zastupaju ASI.

<sup>(223)</sup> S obzirom na informaciju o izostanku operativnog kapaciteta sjedišta koja je mogla biti dostupna Irskoj, Irska bi postupila savjesno da je zatražila informacije o stvarnim djelatnostima upravnih odbora tijekom primjene spornih rješenja kako bi potvrdila pretpostavku da se na temelju rješenja intelektualno vlasništvo moglo raspodijeliti izvan Irske.

<sup>(224)</sup> Vidjeti uvodne izjave (266). i (274).

<sup>(225)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (54).

ASI-ja za potrebe oporezivanja, trebala barem analizirati način na koji je unutar društva osiguran i uspostavljen pristup te podružnice intelektualnom vlasništvu društva Apple. Ne postoje dokazi da je takva analiza ikad provedena.

- (297) Da je takva analiza provedena, bilo bi očito da irska podružnica ASI-ja u svojoj funkciji u okviru koje obavlja djelatnosti nabave, prodaje i distribucije povezane s prodajom proizvoda društva Apple osigurava niz funkcija ključnih za razvoj i održavanje robne marke Apple na lokalnom tržištu i za osiguravanje vjernosti kupaca toj robnoj marki na tom tržištu <sup>(226)</sup>. Na primjer, irska podružnica ASI-ja imala je lokalne marketinške troškove izravno od trećih pružatelja marketinških usluga u vezi s lokalizacijom i provedbom globalnih marketinških strategija. Prilagodba strategije robne marke lokalnom tržištu bila je ključna funkcija za razvoj robne marke u pojedinim regijama, a na podružnicu su raspodijeljeni troškovi globalnih i lokalnih programa oglašavanja radi provedbe te funkcije <sup>(227)</sup>.
- (298) Irska podružnica ASI-ja bila je odgovorna i za prikupljanje i analizu regionalnih podataka radi predviđanja očekivane potražnje za proizvodima društva Apple <sup>(228)</sup>, što je funkcija koja se čini nužnom za iskorištavanje intelektualnog vlasništva društva Apple u regiji EMEIA.
- (299) Irska podružnica ASI-ja snosila je punu odgovornost i za upravljanje službom za podršku kupcima AppleCare, kojom se osiguravaju podrška nakon kupnje i usluge popravaka za cijelu regiju EMEIA. Ta se funkcija izravno odražava na naziv robne marke, uz cilj osiguranja zadovoljstva kupaca, te uključuje odgovornost za programe jamstava i popravaka <sup>(229)</sup>. U skladu s tim, irska podružnica ASI-ja snosila je velike rizike povezane s funkcionalnošću proizvoda i tehnologije.
- (300) Naposlijetku, Apple je 2014. [50 – 60] od [300 – 400] zaposlenika ASI-ja u EPRV-u smatrao zaposlenicima u istraživanju i razvoju <sup>(230)</sup>.
- (301) Kad je riječ o AOE-u, njegova je irska podružnica irskoj poreznoj upravi predstavljena kao da je odgovorna za proizvodnju i sastavljanje specijaliziranog asortimana računalnih proizvoda za regiju EMEIA. U tom je svojstvu irska podružnica AOE-a razvijala postupke i stručno znanje o proizvodnji specifične za Apple te funkcije za kontrolu kvalitete <sup>(231)</sup> nužne za očuvanje vrijednosti robne marke <sup>(232)</sup>.
- (302) Štoviše, kad je Apple irskoj poreznoj upravi dostavio primjer obrasca za ispunjavanje financijskih izvještaja za irsku podružnicu AOE-a radi dobivanja rješenja iz 1991., raspodijelio je troškove povezane s ugovorom o podjeli troškova na tu podružnicu, a ne na njezino sjedište <sup>(233)</sup>. Iako se ne čini da je irska porezna uprava ispitala uvjete ugovora o podjeli troškova pri donošenju spornih poreznih rješenja, zbog činjenice da je sam Apple raspodijelio troškove ugovora o podjeli troškova na irsku podružnicu AOE-a irska porezna uprava trebala je preispitati nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple trebalo raspodijeliti izvan Irske na kojoj su se temeljile metode raspodjele dobiti koje je u konačnici odobrila.

<sup>(226)</sup> Dodatak 1. uz *ad hoc* izvješće PwC-a, str. 8.

<sup>(227)</sup> Dodatak 1. uz *ad hoc* izvješće PwC-a, str. 8.

<sup>(228)</sup> Dodatak 1. uz *ad hoc* izvješće PwC-a, str. 10.

<sup>(229)</sup> Dodatak 1. uz *ad hoc* izvješće PwC-a, str. 10. – 11.

<sup>(230)</sup> Ti su zaposlenici pripadali funkcionalnoj skupini za „lokalizaciju i ispitivanje proizvoda”. Apple je naveo da zaposlenici, iako ih se smatra dijelom istraživanja i razvoja, ne sudjeluju u stvaranju, upravljanju, primjeni ili strateškom usmjeravanju intelektualnog vlasništva, vidjeti dopis Irske od 29. siječnja 2016., str. 27.

<sup>(231)</sup> *Ad hoc* izvješće PwC-a, str. 13.

<sup>(232)</sup> Irska podružnica AOE-a isto je tako snosila rizike u pogledu proizvodnje i zaliha, *ad hoc* izvješće PwC-a, str. 13.

<sup>(233)</sup> Vidjeti dopis [poreznog savjetnika društva Apple] od 16. siječnja 1991., uvodna izjava (66). Taj je dopis sadržavao dodatak pod naslovom „Primjeri iznosa za ispunjavanje obrasca financijskih izvještaja za irsku podružnicu društva Apple Computer Ltd.” u kojem se kao najvažniji trošak u računu dobiti i gubitka podružnice navodi „nematerijalna imovina povezana s tehnologijom i marketingom”.

- (303) Slično tomu, sam je Apple u zahtjevu za rješenje iz 2007. predložio da njegova irska podružnica primi povrat za intelektualno vlasništvo društva Apple. U skladu s rješenjem iz 2007. [1 – 5] % prometa podružnice raspodijeljeno je na irske podružnice AOE-a pod oznakom „povrat za intelektualno vlasništvo”<sup>(234)</sup>. Taj je prijedlog irskoj poreznoj upravi trebao služiti kao naznaka da je irska podružnica AOE-a bila uključena u razvoj intelektualnog vlasništva ili neki oblik upravljanja licencijama intelektualnog vlasništva društva Apple ili nadzora nad njim.
- (304) Uzimajući to u obzir, kad su irskoj poreznoj upravi na uvid dostavljene metode raspodjele dobiti koje je predložio Apple radi određivanja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj, ona je bila dužna barem potvrditi da se licencije intelektualnog vlasništva društva Apple nisu trebale raspodijeliti na irske podružnice tih društava, a ne prihvatiti nepotkrijepljenu pretpostavku da bi te licencije trebalo raspodijeliti izvan Irske. S obzirom na sudjelovanje irskih podružnica u intelektualnom vlasništvu društva Apple, irska porezna uprava nije trebala zanemariti nikakvu dobit ostvarenu na temelju upotrebe licenci intelektualnog vlasništva društva Apple i troškove koji su za irske podružnice nastali na temelju ugovora o podjeli troškova.
- (305) Na temelju svih prethodno navedenih razloga Komisija zaključuje da raspodjela licenci intelektualnog vlasništva društva Apple izvan Irske nije raspodjela koja bi se mogla dogovoriti u kontekstu poslovanja po tržišnim uvjetima između dvaju nepovezanih društava. S obzirom na izostanak funkcija koje obavljaju sjedišta i/ili funkcija koje obavljaju irske podružnice, licencije intelektualnog vlasništva društva Apple za nabavu, proizvodnju, prodaju i distribuciju proizvoda društva Apple izvan Sjeverne i Južne Amerike trebalo je raspodijeliti na irske podružnice za potrebe oporezivanja.
- (306) S obzirom na taj zaključak, trebalo bi odbiti i tvrdnju Irske da bi, budući da se intelektualno vlasništvo društva Apple na temelju kojeg se ostvaruje dobit koju bilježe ASI i AOE nalazi izvan Irske, dobit ostvarenu na temelju tog intelektualnog vlasništva trebalo oduzeti od oporezive dobiti u Irskoj u skladu s načelom teritorijalnosti<sup>(235)</sup>. U svakom slučaju, dohodak koji bilježe ASI i AOE ne čine prihodi od naknada za upotrebu licencije, već prihodi od prodaje za koje u financijskim izvještajima društava nije posebno navedena nikakva naknada za intelektualno vlasništvo. Dohodak koji su zabilježili ASI i AOE doista je naznačen kao dohodak od poslovne djelatnosti u financijskim izvještajima tih društava<sup>(236)</sup> i kao takav je prijavljen irskoj poreznoj upravi (umanjen za kamatne prihode). Štoviše, kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (278), ukupni dohodak dvaju društava (uz izuzeće kamatnih prihoda) prijavljeni su u godišnjim financijskim izvještajima ASI-ja i AOE-a od 2004. do 2008. kao dohodak oporeziv po stopi od 12,5 %, te bi, u skladu s klasifikacijom koju je dostavila Irska, odgovarao dohotku od poslovne djelatnosti<sup>(237)</sup>. Kako je dalje objašnjeno u toj uvodnoj izjavi, tek kad se izračunala teoretska obveza plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava za ukupan dohodak obaju društava uz primjenu stope od 12,5 % za dohodak od poslovne djelatnosti primijenilo se umanjeno za „dohodak koji se oporezuje po nižim stopama”, čime se umanjila stvarna porezna obveza tih društava u Irskoj. Tom se činjenicom potvrđuje da je Apple smatrao da predmetni dohodak čini dohodak od poslovne djelatnosti, a ne prihode od naknada za licencije<sup>(238)</sup>.
- (307) Budući da ni ASI ni AOE nemaju fizičku prisutnost ni gospodarsku djelatnost izvan svojih irskih podružnica<sup>(239)</sup>, mora se smatrati da djelatnost nabave, prodaje i distribucije proizvoda društva Apple izvan Sjeverne i Južne Amerike koju obavlja ASI i djelatnost koja se sastoji od proizvodnje računalnih proizvoda za tržišta izvan Sjeverne i Južne Amerike koju obavlja AOE u cijelosti obavljaju njihove irske podružnice. Stoga dohodak ASI-ja i AOE-a čini aktivni dohodak od poslovne djelatnosti koji proizlazi iz djelatnosti podružnice jer ne postoje

<sup>(234)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (62).

<sup>(235)</sup> Vidjeti, na primjer, Cookeovo mišljenje, uvodna izjava (194).

<sup>(236)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (96).

<sup>(237)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (103) i sliku 6., u financijskim izvještajima stopa od 12,5 % prikazana je kao „standardna porezna stopa u Irskoj”.

<sup>(238)</sup> Iako se od 2008. nadalje teoretska porezna obveza više nije računala uz primjenu stope poreza na dobit trgovačkih društava od 12,5 %, već uz primjenu stope od [1 – 5] %, prilagodba za „dohodak koji se oporezuje po nižim stopama” naknadno je oduzeta od teoretske porezne obveze društava kako bi se došlo do stvarne porezne obveze tih društava u Irskoj, kao i u razdobljima prije 2008. Porezna stopa od [1 – 5] % objašnjena je u financijskim izvještajima na sljedeći način: „Prosječna porezna stopa u svim jurisdikcijama u kojima [ASI] posluje iznosi približno [1 – 5] %”. Vidjeti sliku 7. Kako je objašnjeno u bilješci 198., Apple nije dostavio daljnje pojedinosti ili objašnjenje o tome kako je došao do prosječne porezne stope od [1 – 5] % za ASI. Ne čini se mogućim uskladiti poreznu stopu od [1 – 5] % s bilo kojom prosječnom poreznom stopom koja se primjenjuje u jurisdikcijama u kojima ASI posluje jer ASI posluje samo u Irskoj.

<sup>(239)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (281) i dalje.

zaposlenici koji bi takav dohodak mogli ostvariti izvan Irske <sup>(240)</sup>. Drugim riječima, dohodak, kao što je dohodak od poslovne djelatnosti koji su zabilježili ASI i AOE, stoga nije trebalo ni dijelom ni u cijelosti raspodijeliti na sjedišta tih društava. Međutim, čak i da se neki dio tog dohotka može smatrati prihodima od intelektualnog vlasništva, irska porezna uprava u svakom slučaju nije ispitala koji bi se udjel, ako uopće postoji, nastale rezidualne dobiti prenesene na sjedišta mogao pripisati prihodima ostvarenima na temelju naknada za licenciju.

**(c) Doprinosi društva Apple Inc. u istraživanju i razvoju te upravljanje licencijama intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE ne mogu utjecati na raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a**

- (308) Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (275), Irska i Apple isto tako tvrde da istraživanje i razvoj te upravljanje intelektualnim vlasništvom društva Apple podliježu središnjem upravljanju i usmjeravanju sjedišta društva Apple u SAD-u. Irska i Apple navode da ti doprinosi zaposlenika društva Apple Inc. pokreću profitabilnost ASI-ja i AOE-a, zbog čega je irska porezna uprava bila u pravu kad je isključila dobit ostvarenu na temelju tih doprinosa iz oporezive dobiti irskih podružnica ASI-ja i AOE-a <sup>(241)</sup>.
- (309) Komisija se ne slaže s tom argumentacijom zbog razloga navedenih u uvodnim izjavama (310) do (318).
- (310) Iako su ASI, AOE i Apple Inc. dio iste grupe društava, oni su tri zasebna pravna subjekta, tako da sve transakcije unutar grupe između tih subjekata podliježu dogovorima o određivanju transfernih cijena <sup>(242)</sup>. Na primjer, naknada koju društvu Apple Inc. plaćaju ASI i AOE za razvoj intelektualnog vlasništva društva Apple utvrđena je u ugovoru o podjeli troškova <sup>(243)</sup>, dok je naknada koju društvu Apple Inc. plaćaju ASI i AOE za marketinške usluge utvrđena u ugovoru o marketinškim uslugama <sup>(244)</sup>. Međutim, spornim poreznim rješenjima nisu obuhvaćene te ili bilo koje druge transakcije unutar grupe koje su možda sklopili ASI i AOE s jedne i Apple Inc. s druge strane. Drugim riječima, spornim poreznim rješenjima ne rješava se pitanje jesu li ugovor o podjeli troškova ili ugovor o marketinškim uslugama provedeni po tržišnim uvjetima, već se uvjeti tih ugovora smatraju zadanom činjenicom, što znači da tim rješenjima nije odobren nijedan dogovor o određivanju transfernih cijena između tih triju subjekata za, na primjer, istraživanje i razvoj te upravljanje intelektualnim vlasništvom društva Apple ili marketinške usluge. Sporna porezna rješenja odnose se samo na raspodjelu dobiti ASI-ja i AOE-a na njihove irske podružnice.
- (311) U skladu s uvjetima ugovora o podjeli troškova ASI i AOE <sup>(245)</sup> plaćaju naknadu društvu Apple Inc. za djelatnosti istraživanja i razvoja koje osigurava Apple Inc. (ili druga društva grupe) u pogledu intelektualnog vlasništva društva Apple. Stoga se ugovorom o podjeli troškova koji su sklopili ASI i AOE s jedne i Apple Inc. s druge strane određuje udjel troškova i prihoda za razvoj intelektualnog vlasništva društva Apple za svaku stranku u tom ugovoru. U skladu s ugovorom o podjeli troškova troškovi istraživanja i razvoja za proizvode društva Apple podijeljeni su između društava Apple Inc., ASI i AOE na temelju postotka prodanih proizvoda u teritorijima svakog od njih <sup>(246)</sup>. U skladu s financijskim izvještajima ASI-ja sastavnica „Istraživanje i razvoj” doista je najveća sastavnica njegovih operativnih troškova <sup>(247)</sup>. Na primjer, ASI je za razvoj intelektualnog vlasništva društva Apple platio [2,0 – 2,5] milijarde USD 2013. i [4,0 – 4,5] milijarde USD 2014. <sup>(248)</sup> Od 2010. do 2014. ASI i AOE zajedno su financirali više od polovine troškova za istraživanje i razvoj intelektualnog vlasništva društva Apple, dok je Apple Inc. tijekom istog razdoblja financirao manje od polovine tih troškova. Drugim riječima, ASI i AOE plaćaju naknadu društvu Apple Inc. za razvoj intelektualnog vlasništva društva Apple na temelju ugovora o podjeli troškova, čiji iznos ovisi o ukupnoj profitabilnosti ASI-ja i AOE-a.

<sup>(240)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (112).

<sup>(241)</sup> Vidjeti, na primjer, dopis Irske od 29. siječnja 2016., str. 25.; dopis društva Apple od 4. svibnja 2015., str. 5.; i dopis društva Apple od 18. veljače 2016., str. 5.

<sup>(242)</sup> Na isti je način naknada društvu ADI za usluge distribucije koje je pružilo ASI-ju utvrđena u ugovoru o distribuciji koji su sklopila ta dva povezana društva jedne grupe; vidjeti uvodnu izjavu (134).

<sup>(243)</sup> Vidjeti odjeljak 2.5.4. ove Odluke.

<sup>(244)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (133).

<sup>(245)</sup> U ugovoru o podjeli troškova zajedno ih se naziva „međunarodni sudionik”, vidjeti uvodnu izjavu (122).

<sup>(246)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (121).

<sup>(247)</sup> Vidjeti sliku 4.

<sup>(248)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (121).

- (312) Drugim riječima, Apple je odredio i proveo način za vrednovanje djelatnosti koje provode Apple Inc. s jedne i ASI i AOE s druge strane u pogledu intelektualnog vlasništva društva Apple i njihova doprinosa vrijednosti tog intelektualnog vlasništva. To je rezultat ugovora o podjeli troškova u skladu s kojim svako društvo sudjeluje u ukupnim troškovima nastalima tijekom razvoja intelektualnog vlasništva društva Apple na temelju kriterija raspodjele koje je Apple samostalno odredio. Odabrani se kriterij odnosio na pripisivanje troška intelektualnog vlasništva društva Apple razmjerno prometu svakog društva, što je dovelo do toga da ASI i AOE snose većinu troškova djelatnosti istraživanja i razvoja. Naknada koju Apple Inc. plaća za djelatnosti istraživanja i razvoja intelektualnog vlasništva društva Apple stoga je već uzeta u obzir pripisivanjem troškova razvoja na temelju relevantne prodaje koju obavlja svaka stranka ugovora o podjeli troškova jer je to bila osnova koju je Apple odabrao za raspodjelu udjela u intelektualnom vlasništvu društva Apple na svako društvo. Iz toga proizlazi da je dobit svakog društva, odnosno društava Apple Inc., ASI i AOE, razlika između prodaje i svih relevantnih troškova, uključujući godišnja plaćanja za razvoj intelektualnog vlasništva društva Apple kako su određena u ugovoru o podjeli troškova.
- (313) Čini se stoga da upućivanjem na djelatnosti koje se obavljaju u SAD-u u pogledu istraživanja i razvoja te upravljanja intelektualnim vlasništvom društva Apple Irska i Apple upućuju na postojanje doprinosa društva Apple Inc. za koje nije plaćena naknada, a koji su ostvareni u korist ASI-ja i AOE-a, uz djelatnosti za koje je plaćena naknada i koje je obavljao Apple Inc. u kontekstu ugovora o podjeli troškova i ugovora o marketinškim uslugama jer ne postoji nijedna druga naznaka za to da je Apple Inc. primio dodatnu naknadu za istraživanje i razvoj te upravljanje intelektualnim vlasništvom društva Apple u financijskim izvještajima ASI-ja ili AOE-a. Međutim, postojanje takvih doprinosa za koje nije plaćena naknada ne može utjecati na raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a. Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (271), sjedišta ASI-ja i AOE-a s jedne i njihove irske podružnice s druge strane nemaju zasebne pravne osobnosti. Umjesto toga čine dio istog pravnog subjekta koji drži licenciju intelektualnog vlasništva društva Apple, a to je subjekt za koji je Apple Inc. kao cjelinu ostvario te navodne doprinose za koje nije plaćena naknada. U skladu s tim, iako bi plaćanje naknade društvu Apple Inc. koje izvršavaju ASI i AOE za njegove doprinose u pogledu istraživanja i razvoja te upravljanja intelektualnim vlasništvom društva Apple moglo utjecati na ukupnu profitabilnost ASI-ja i AOE-a, što *de facto* i čini, ono ne može utjecati na naknadnu raspodjelu te dobiti unutar ASI-ja i AOE-a, a time ni na raspodjelu dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a.
- (314) Drugim riječima, iako bi takvi dodatni doprinosi mogli utjecati na ukupnu profitabilnost ASI-ja i AOE-a da su zaista ostvareni i da je za njih naplaćena stvarna cijena, što se nije dogodilo, oni ne mogu utjecati na naknadnu raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a. To je zato što bi troškove koje za te doprinose plaćaju ASI i AOE snosila ta društva kao cjelina (a ne samo njihova sjedišta ili irske podružnice) te bi se stoga umanjila ukupna dobit društava. Međutim, tek bi nakon oduzimanja tih troškova od te dobiti trebalo raspodijeliti preostalu dobit ASI-ja i AOE-a između sjedišta i njihovih irskih podružnica za potrebe oporezivanja. Isto tako, činjenica da Apple Inc. osigurava istraživanje i razvoj te osmišljava marketinške kampanje u korist ASI-ja i AOE-a na temelju ugovora o podjeli troškova odnosno ugovora o marketinškim uslugama utječe na ukupnu profitabilnost ASI-ja i AOE-a, ali nije relevantna za potrebe raspodjele dobiti koju su zabilježili ASI i AOE između njihovih sjedišta i njihovih irskih podružnica. Argument Irske da bi vrijednost stvorena na temelju proizvoda društva Apple mogla zahtijevati skupa ulaganja možda jest točan <sup>(249)</sup>, ali, kad je riječ o doprinosima ASI-ja i AOE-a tim ulaganjima, oni su obuhvaćeni ugovorom o podjeli troškova i ugovorom o marketinškim uslugama koji ne mogu utjecati na raspodjelu dobiti unutar tih društava.
- (315) U svakom slučaju, u financijskim izvještajima ASI-ja ili AOE-a nema naznake za to da je Apple Inc. primio naknadu za istraživanje i razvoj te upravljanje intelektualnim vlasništvom društva Apple koja nije utvrđena ugovorom o podjeli troškova <sup>(250)</sup>, argument da doprinosi društva Apple Inc. u pogledu istraživanja i razvoja te upravljanja intelektualnim vlasništvom društva Apple utječu na raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a u svakom je slučaju neutemeljen. Čini se da Irska i Apple iznose samo apstraktno potraživanje društva Apple Inc. u pogledu dobiti drugih pravnih subjekata (ASI-ja i AOE-a) koje premašuje dogovore na temelju ugovora o podjeli troškova ili ugovora o marketinškim uslugama i ne pripada području primjene postupka raspodjele dobiti.

<sup>(249)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (201).

<sup>(250)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (313).

- (316) Irska tvrdi da su plaćanja koja su ASI i AOE izvršili za doprinose društva Apple Inc. pripisiva sjedištima i u tom pogledu upućuje na plaćanja na temelju ugovora o podjeli troškova i ugovora o marketinškim uslugama <sup>(251)</sup>. Čak i uz pretpostavku da bi plaćanja na temelju ugovora o podjeli troškova i ugovora o marketinškim uslugama mogla utjecati na raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a, što Komisija osporava <sup>(252)</sup>, ne postoji očiti razlog da se ta plaćanja raspodijele na sjedišta umjesto na irske podružnice. Kad je riječ o ugovoru o podjeli troškova i ugovora o marketinškim uslugama, u uvjetima tih ugovora ne radi se razlika između sjedišta i irskih podružnica. To je bilo očekivano jer iz ugovorne perspektive oni čine dio istog pravnog subjekta. Međutim, na mjestima gdje su u tim ugovorima navedene adrese ASI-ja i AOE-a to su dosljedno adrese irskih podružnica <sup>(253)</sup>. Neovisno o tomu, čak i da se prihvati da doprinosi koje je Apple Inc. ostvario u korist ASI-ja i AOE-a mogu utjecati na raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a, nema naznake za to da, u izostanku sjedišta, Apple Inc. ne bi ostvario iste doprinose u korist irskih podružnica, posebno s obzirom na činjenicu da se ne čini da sjedišta ostvaruju ikakvu korist od tih doprinosa jer fizički ne postoje i nemaju zaposlenike. U uvodnim izjavama (281) do (290) utvrđeno je da sjedišta putem svoje ograničene djelatnosti u obliku sjednica upravnog odbora ne sudjeluju i ne mogu sudjelovati u istraživanju i razvoju. To bi doista bilo nemoguće s obzirom na to da sjedišta nemaju fizičku prisutnost ni zaposlenike. Suprotno tomu, kako je navedeno u uvodnim izjavama (295) do (304), čini se da irske podružnice sudjeluju u djelatnostima kojima se izravno ili neizravno podupire intelektualno vlasništvo društva Apple te je Apple tako s njima i postupao u prošlosti. Iz navedenog proizlazi da, čak i ako se prihvati da je Apple Inc. ostvario doprinose u korist ASI-ja i AOE-a za koje nije primio naknadu i da se moglo smatrati da ti doprinosi za koje nije plaćena naknada utječu na raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a, ti bi doprinosi trebali biti raspodijeljeni na irske podružnice.
- (317) Irska i Apple dalje tvrde da se rizik za ASI i AOE preuzima i ograničava putem politika grupe razvijenih u SAD-u. Međutim, politike grupe služe svrsi ograničavanja rizika specifičnih za grupu i uspostave koordinacijskih postupaka, što znači da bi sama grupa mogla zahtijevati takve politike grupe od svojih podružnica umjesto da njezine podružnice imaju koristi od takvih politika. Osim toga, politika, bila ona u obliku pisanog dokumenta, postupka ili poslovnog softvera, ne može se predstaviti kao da preuzima poslovne rizike bez kakvih zaposlenika. Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (290), na subjekt koji ne može upravljati funkcijom ili rizikom, nadzirati ih i pratiti doista ne bi trebalo raspodijeliti takav rizik za potrebe oporezivanja.
- (318) Zaključno, Komisija ne može prihvatiti argument Irske i društva Apple da bi dobit društava ASI i AOE ostvarenu na temelju doprinosa zaposlenika društva Apple Inc. trebalo izuzeti iz oporezive dobiti irskih podružnica ASI-ja i AOE-a jer navodni doprinosi zaposlenika društva Apple Inc. u istraživanju i razvoju te upravljanju licencijama intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE ne mogu utjecati na raspodjelu dobiti unutar ASI-ja i AOE-a.

**(d) Zaključak: sporna porezna rješenja dovode do smanjenja obveze ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj**

- (319) U skladu sa zaključkom iz uvodne izjave (305) licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE nije trebalo raspodijeliti izvan Irske, već na irske podružnice. U skladu s tim, da su irske podružnice ASI-ja

<sup>(251)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (133).

<sup>(252)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (314).

<sup>(253)</sup> Na mjestima gdje se u različitim verzijama ugovora o podjeli troškova navodi adresa za ASI i AOE, to je uvijek adresa u Irskoj. U ugovoru o marketinškim uslugama predviđeno je sljedeće: „sve obavijesti, glasovi, ponude, prihvaćanja i zahtjevi koji se dopuštaju ili zahtijevaju na temelju ovog ugovora šalju se stranci u pisanom obliku [...] na sljedeću adresu:

Apple Inc.  
1 Infinite Loop  
Cupertino, CA 95014  
Attention: Legal Department  
Apple Sales International  
Hollyhill Industrial Estate  
Hollyhill Cork, Irska  
Attention: Controller”  
Vidjeti ugovor o marketinškim uslugama, str. 6.

i AOE-a zasebna i neovisna društva koja obavljaju iste ili slične djelatnosti u istim ili sličnim uvjetima, one iz perspektive vlastite profitabilnosti ne bi prihvatile da se sva dobit ASI-ja i AOE-a koja premašuje ograničenu maržu na umanjenu bazu troškova raspodijeli izvan Irske. Umjesto toga, svu dobit od djelatnosti prodaje, osim kamatnih prihoda koje su ASI i AOE ostvarili u uobičajenim tržišnim uvjetima <sup>(254)</sup>, trebalo je raspodijeliti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a.

- (320) Posljedica toga što je irska porezna uprava prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske znatno je umanjenje godišnje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj, koja čini poreznu osnovicu na temelju koje se ubire porez na dobit trgovačkih društava u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj. Stoga se ne može reći da iz metoda raspodjele dobiti odobrenih spornim poreznim rješenjima proizlazi pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima.
- (321) Zaključno, odobravanjem metoda raspodjele dobiti na temelju te nepotkrijepljene pretpostavke irska porezna uprava dodijelila je prednost ASI-ju i AOE-u u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora u obliku umanjenja godišnje oporezive dobiti svakog od tih društava. Ta je prednost po svojoj prirodi bila selektivna jer je iz nje proizašlo umanjenje obveze ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u skladu s redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva u čijoj se oporezivoj dobiti odražavaju cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima i čija se oporeziva dobit potom oporezuje po istoj standardnoj stopi poreza na dobit trgovačkih društava kao lokalno ostvarena dobit ASI-ja i AOE-a.
- (322) Sličan zaključak proizlazi i iz mjerodavnog pristupa OECD-a za raspodjelu dobiti na stalnu poslovnu jedinicu <sup>(255)</sup>. Iako je Vijeće OECD-a odobrilo Izvješće OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. nakon donošenja spornih poreznih rješenja 1991. i 2007., Komisija se na te neobvezujuće smjernice samo poziva, kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi <sup>(255)</sup>, kao na dodatnu naznaku za to da iz metoda raspodjele dobiti odobrenih tim rješenjima proizlazi rezultat koji odstupa od pouzdano određene približne vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Poreznim upravama i multinacionalnim poduzećima doista nisu dostupne alternativne detaljne i sveobuhvatne analize metoda raspodjele dobiti koje bi im pomogle u utvrđivanju uvjeta poslovanja po tržišnim uvjetima za transakcije unutar grupe i između društava. U svakom slučaju, te su smjernice u sličnom obliku već postojale 2008. <sup>(256)</sup>, prve smjernice koje je OECD objavio o raspodjeli dobiti na stalne poslovne jedinice datiraju iz 1993. <sup>(257)</sup>, a razmatranja iz Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. odnose se na primjenu članka 7. predložka porezne konvencije OECD-a na konkretne situacije.
- (323) U skladu s mjerodavnim pristupom OECD-a, kao prvi korak postupka raspodjele dobiti trebalo bi se pozvati na fizičku prisutnost zaposlenika ili ljudi koji obavljaju funkcije u ime poduzeća u sjedištu i stalnoj poslovnoj jedinici kao objektivno sredstvo za raspodjelu imovine koja se upotrebljava, funkcija koje se obavljaju i rizika koji se preuzimaju na sjedište i njegovu stalnu poslovnu jedinicu. To se opravdava činjenicom da nema puno dvojbi o fizičkoj prisutnosti zaposlenika ili ljudi koji obavljaju funkcije u ime poduzeća. U slučaju ASI-ja i AOE-a svu imovinu, funkcije i rizike, uključujući licencije intelektualnog vlasništva za nabavu, proizvodnju, prodaju i distribuciju proizvoda društva Apple izvan Sjeverne i Južne Amerike, trebalo bi u prvom koraku raspodijeliti na irske podružnice jer ta društva izvan tih podružnica nemaju zaposlenike ili ljude koji obavljaju funkcije u ime tih društava, osim u pogledu pasivnog upravljanja likvidnošću koje je upravni odbor povjerio društvu Braeburn. Štoviše, u razmatranjima iz Izvješća OECD-a o pripisivanju dobiti iz 2010. koja se odnose na nematerijalnu imovinu određuje se da je u pogledu gospodarskog vlasništva nad nematerijalnom imovinom za raspodjelu vlasništva ključna aktivna odluka donesena ispod razine višeg rukovodstva <sup>(258)</sup>. Sjedišta ASI-ja i AOE-a nemaju zaposlenike ispod razine višeg rukovodstva.

<sup>(254)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (291).

<sup>(255)</sup> Vidjeti uvodne izjave (86) do (89).

<sup>(256)</sup> Vidjeti *Izvješće o pripisivanju dobiti stalnim poslovnim jedinicama iz 2008.* koje je odobrilo Vijeće OECD-a 17. srpnja 2008.

<sup>(257)</sup> Vidjeti *Pripisivanje dobiti stalnim poslovnim jedinicama*, Problemi u međunarodnom oporezivanju br. 5, OECD, Pariz, 1994.; preuzeto u svesku II. nevezane verzije predložka porezne konvencije OECD-a na stranici R(13.)-1., koje je odobrilo Vijeće OECD-a od 26. studenoga 1993.

<sup>(258)</sup> Vidjeti uvodne izjave (90). i (91).

- (324) Kad je riječ o drugom *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] <sup>(259)</sup>, koje je Apple dostavio kao primjer primjene mjerodavnog pristupa OECD-a na ovaj predmet, dva koraka tog pristupa kako ih je prikazao [porezni savjetnik društva Apple] ne odgovaraju dvama koracima mjerodavnog pristupa OECD-a kako su objašnjena u uvodnim izjavama (86) do 89. Konkretno, u tom izvješću, kao ni u spornim poreznim rješenjima, ne preispituje se raspodjela licencija intelektualnog vlasništva društva Apple na sjedišta ASI-ja i AOE-a. Umjesto toga, [porezni savjetnik društva Apple] prikazao je 1. korak tog pristupa kao analizu opsega poslovanja po tržišnim uvjetima, a ne kao raspodjelu imovine, funkcija i rizika između sjedišta ASI-ja i AOE-a i njihovih irskih podružnica kako se zahtijeva mjerodavnim pristupom OECD-a <sup>(260)</sup>. Slično pogrešno tumačenje mjerodavnog pristupa OECD-a nalazi se u *ad hoc* izvješću PwC-a, u kojem je prvi korak tog pristupa prikazan kao funkcionalna analiza, ali se ne uzima u obzir raspodjela imovine i rizika koja je relevantna ili se zahtijeva u tom prvom koraku.

**8.2.2.3 Podredna argumentacija: umanjenje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a zbog neodgovarajućeg odabira metodologije na kojem se temelje jednostrane metode određivanja dobiti odobrene u spornim poreznim rješenjima**

- (325) Ne dovodeći u pitanje ocjenu u odjeljku 8.2.2.2., Komisija podredno smatra da, čak i da je irska porezna uprava bila u pravu kad je prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, što Komisija osporava, iz metoda raspodjele dobiti odobrenih u spornim poreznim rješenjima koje se temelje na toj pretpostavci i dalje proizlazi rezultat koji odstupa od pouzdano određene približne vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Konkretno, Komisija smatra da se tim metodama umanjuje godišnja oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj jer se temelje na neodgovarajućem odabiru metodologije. Iz tog neodgovarajućeg odabira proizlazi umanjenje obveze plaćanja poreza na dobit tih trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na neintegriрана društva u čijoj se oporezivoj dobiti odražavaju cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima.
- (326) Svrha ocjene provedene u uvodnim izjavama (327) do (360) nije odrediti naknadu po tržišnim uvjetima za funkcije koje obavljaju irske podružnice. S obzirom na argumentaciju iz odjeljka 8.2.2.2., Komisija ne smatra da je irska porezna uprava pravilno postupila kad je prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, što je pretpostavka na kojoj se temelje metode raspodjele dobiti odobrene spornim poreznim rješenjima. Umjesto toga, svrha je te ocjene dokazati da, čak i da je irska porezna uprava pravilno postupila kad je prihvatila tu nepotkrijepljenu tvrdnju, iz nekoliko odabira metodologije na kojima se temelje te metode i dalje proizlazi oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Drugim riječima, odobravanjem tih metoda, za sporna porezna rješenja trebalo bi u svakom slučaju smatrati da se njima dodjeljuje selektivna prednost ASI-ju i AOE-u u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora, čak i u skladu s tom podrednom argumentacijom.
- (327) Konkretnije, Komisija smatra da sljedeći odabiri metodologije na kojima se temelje jednostrane metode raspodjele dobiti odobrene spornim poreznim rješenjima odstupaju od rezultata temeljenog na tržištu: i. odabir irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao središta jednostranih metoda raspodjele dobiti, ii. odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti i iii. razine prihvaćenih povrata.

**(a) Neopravdani odabir irskih podružnica kao središta jednostrane metode raspodjele dobiti**

- (328) Kad se izravne metode određivanja transfernih cijena, kao što je metoda usporedive cijene na slobodnom tržištu, upotrebljavaju za određivanje cijene transakcije unutar grupe, rezultati u jednakoj mjeri utječu na obje stranke

<sup>(259)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (210).

<sup>(260)</sup> Čini se da izvješće sadržava dodatne netočne elemente: u njemu se navodi da irska podružnica ne obavlja nikakvu marketinšku djelatnost što su, čini se, osporili i Irska i Apple.

u toj transakciji. Suprotno tomu, kad se upotrebljavaju jednostrane neizravne metode određivanja transfernih cijena, kao što je metoda transakcijske neto marže, analiza određivanja transfernih cijena usmjerena je samo na djelatnosti koje obavlja jedna stranka u kontroliranoj transakciji („ispitana stranka”) i naknadu za te djelatnosti, a ne na odvojene prepoznatljive transakcije i njihove cijene. U primjeni metode transakcijske neto marže stoga je nužno odabrati ispitanu stranku za koju je moguće odrediti referentnu vrijednost za neto maržu koju je ta stranka ostvarila u kontroliranoj transakciji u odnosu na neto maržu koju su ostvarila usporediva neovisna društva u transakciji na slobodnom tržištu <sup>(261)</sup>. Stoga je nužno da je odabir ispitane stranke najbolji mogući odabir kako bi se osigurala pouzdanost procijenjene naknade u skladu s tržišnim uvjetima za tu transakciju.

- (329) U jednostranim metodama raspodjele dobiti odobrenima spornim poreznim rješenjima, koje podsjećaju na metodu transakcijske neto marže, uzimaju se u obzir samo djelatnosti irskih podružnica ASI-ja i AOE-a <sup>(262)</sup>. Stoga se u spornim poreznim rješenjima prihvaća odabir irskih podružnica kao „ispitane stranke”. Slično tomu, irske podružnice utvrđene su kao ispitana stranka u *ad hoc* izvješću PwC-a i u *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple]. Odabir irskih podružnica kao „ispitane stranke” temelji se na nepotkrijepljenoj činjenici da irske podružnice ASI-ja i AOE-a obavljaju „manje složenu funkciju” u usporedbi s njihovim sjedištima jer su licencije intelektualnog vlasništva društva Apple raspodijeljene na potonje za potrebe oporezivanja. Činjenica da su irske podružnice odabrane kao ispitana stranka u jednakoj mjeri upućuje na to da se djelatnosti sjedišta smatraju složenijima.
- (330) U primjeni metode transakcijske neto marže subjekti koji su, na primjer, izloženi riziku ili imaju u vlasništvu nematerijalnu imovinu često se biraju kao oni koji obavljaju složeniju funkciju <sup>(263)</sup>. U tom je pogledu važno razjasniti da sama činjenica da je netko vlasnik nematerijalne imovine ne znači nužno da vlasnik nematerijalne imovine obavlja složenu funkciju. Stoga bi, čak i da je licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, što Komisija osporava, odabir irskih podružnica kao manje složene funkcije trebalo temeljiti na usporedbi funkcija koje obavljaju te podružnice i funkcija koje obavljaju njihova sjedišta, a ne na običnoj pretpostavci.
- (331) Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (281), djelatnosti sjedišta ograničene su na sjednice upravnih odbora dvaju društava. Sjednice upravnih odbora dvaju društava zabilježene su u zapisnicima i, kako je dokazano u sažetcima tih zapisnika u tablicama 4. i 5. te u opisima iz uvodnih izjava (127) i (129), tim se zapisnicima ne dokazuje da se na razini sjedišta ASI-ja i AOE-a obavljaju ikakve složene djelatnosti. U skladu s tim zapisnicima, na sjednicama upravnog odbora uglavnom se donose odluke o financijskom upravljanju, kao što su odluke o primitku ili isplati dividendi. Konkretno, ne čini se da sjedišta obavljaju ili da su u mogućnosti obavljati aktivne i ključne uloge s obzirom na istraživanje i razvoj ili upravljanje intelektualnim vlasništvom društva Apple, kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (281) do (293).
- (332) Suprotno tomu, kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (296) do (304), funkcije irskih podružnica kako su prikazane irskoj poreznoj upravi sastojale su se od funkcija za koje je ključna upotreba tih licencija i postojale su naznake za to da su te podružnice doista osiguravale funkcije povezane s intelektualnim vlasništvom koje su bile ključne za izgradnju svijesti o robnoj marki i prepoznatljivost robne marke u regiji EMEIA.
- (333) S obzirom na ograničenu mogućnost sjedišta da kontroliraju rizike u odnosu na opseg djelatnosti njihovih irskih podružnica, iz odabira irskih podružnica kao ispitane, manje složene stranke u transakciji proizlazi godišnja oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Stoga se time što je irska porezna

<sup>(261)</sup> Vidjeti u tom kontekstu i točku 3.18. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.: „Odabir ispitane stranke trebao bi biti usklađen s funkcionalnom analizom transakcije. Opće je pravilo da je ispitana stranka ona na koju se može primijeniti metoda određivanja transfernih cijena na najpouzdaniji način i za koju se mogu utvrditi najpouzdanije usporedive vrijednosti, tj. najčešće će to biti stranka koja ima manje složenu funkcionalnu analizu.”

<sup>(262)</sup> Irska tvrdi da to proizlazi iz primjene odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. u skladu s kojom treba uzeti u obzir samo djelatnosti koje se odvijaju u irskim podružnicama.

<sup>(263)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (94).

uprava prihvatila metode raspodjele dobiti na temelju tog odabira umanjuje godišnja obveza ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Zbog toga bi trebalo smatrati da se spornim poreznim rješenjima dodjeljuje selektivna prednost ASI-ju i AOE-u u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

**(b) Neprimjeren odabir pokazatelja razine dobiti**

- (334) Čak i da je bilo primjereno smatrati irske podružnice „manje složenom funkcijom” i da su stoga pravilno odabrane kao ispitana stranka za jednostrane metode raspodjele dobiti odobrene spornim poreznim rješenjima, što Komisija osporava, iz pokazatelja razine dobiti odabranih za te metode ne proizlazi pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima.
- (335) Pokazatelj razine dobiti odabran za primjenu jednostrane metode određivanja cijena kao što je metoda transakcijske neto marže trebao bi odražavati funkcije koje obavlja ispitana stranka u kontroliranoj transakciji, a u spornim poreznim rješenjima prihvaća se da su to irske podružnice. Pokazatelj razine dobiti koji je predložio Apple i odobrila irska porezna uprava u poreznim rješenjima iz 1991. i 2007. za određivanje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a za funkcije koje obavljaju jesu operativni troškovi, koji se od rješenja iz 2007. za AOE kombiniraju s postotkom prometa. Budući da te dvije podružnice obavljaju različite funkcije, Komisija će odvojeno analizirati funkcije svake podružnice kako bi zaključila je li odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti bio primjeren u pojedinom slučaju.
- (336) Apple je irsku podružnicu ASI-ja prikazao irskoj poreznoj upravi kao da uglavnom obavlja djelatnosti nabave, prodaje i distribucije. Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti općenito se povezuje s distributerima malog rizika <sup>(264)</sup>. Međutim, zbog razloga navedenih u uvodnim izjavama (337), (338) i (339) irska podružnica ASI-ja ne može se smatrati distributerom malog rizika.
- (337) Prvo, ASI snosi rizik u pogledu prometa, koji je 2014. iznosio čak [67,5 – 68] milijardi USD. Budući da sjedište ASI-ja nema fizičku prisutnost ni zaposlenike te stoga ne može snositi rizik u pogledu proizvoda, mora se pretpostaviti da irska podružnica ASI-ja snosi predmetne rizike. Upotreba operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti ne odražava taj rizik jer su operativni troškovi irske podružnice ASI-ja bili relativno stabilni tijekom razdoblja u kojem su sporna porezna rješenja bila na snazi. Suprotno tomu, prodaja ASI-ja znatno se povećala tijekom istog razdoblja. To nepostojanje veze između operativnih troškova i prodaje izaziva sumnje u pogledu primjerenosti operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti za određivanje oporezive dobiti ASI-ja <sup>(265)</sup>.

<sup>(264)</sup> Čini se da se u *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] prodaja ne smatra primjerenim pokazateljem razine dobiti za djelatnosti distribucije. U skladu s tim izvješćem prodaja bi u ovom slučaju mogla biti primjerena samo za djelatnosti distribucije ograničene na logistiku, dok ASI ima važne funkcije podrške kupcima i osigurava jamstva za svu prodanu robu. Vidjeti Transakcijske metode određivanja transfernih cijena utemeljene na dobiti, Primjedbe na niz nacrt napomena o određenim pitanjima, [porezni savjetnik društva Apple], 30. travnja 2008., u kojima porezni savjetnik društva Apple navodi da „[porezni savjetnik društva Apple] vjeruje da postoje argumenti za upotrebu omjera Berry u nekim slučajevima u vrlo integriranim grupama u kojima se ‚prodaja’ većinom provodi na regionalnoj ili globalnoj razini i funkcija društva za prodaju u velikoj je mjeri logistička”. Vidjeti i Transakcijske metode određivanja transfernih cijena utemeljene na dobiti, Primjedbe na niz nacrt napomena o određenim okvirnim pitanja, [porezni savjetnik društva Apple], 30. travnja 2008., u kojima porezni savjetnik društva Apple navodi da „[porezni savjetnik društva Apple] bilježi stav Radne skupine [OECD-a] da bi omjer Berry trebalo upotrebljavati samo kao naknadu za djelatnosti prodaje; i da je pokazatelj povezan s prodajom prikladniji, osim u usporedivim situacijama u kojima bi neovisne stranke koje posluju po tržišnim uvjetima dogovorile suprotno”. Radna skupina OECD-a zajednički je naziv za radne skupine OECD-a koje se načelno sastoje od predstavnika država članica i usmjerene su na određena pitanja, kao što je, na primjer, određivanje transfernih cijena.

<sup>(265)</sup> Odluka o pokretanju postupka, uvodna izjava 67.: „[...] prihodi od prodaje ASI-ja doista su se povećali za 415 % tijekom triju godina od 2009. do 2012. na 63,9 milijardi USD. Tijekom istog razdoblja operativni troškovi, kako su odraženi u oporezivom dohotku [...], povećali su se za [15 – 20] %.”

- (338) Drugo, ASI osigurava jamstva za svu robu prodanu diljem regije EMEIA. Ta su jamstva činila najvažniju obvezu u prijenosu imovine i obveza s ASI-ja na ADI u pogledu te regije <sup>(266)</sup>. Budući da sjedište ASI-ja nema fizičku prisutnost ni zaposlenike te stoga ne može snositi rizik u pogledu proizvoda, mora se smatrati da irska podružnica ASI-ja snosi tu obvezu. Međutim, odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti ne odražava tu razinu rizika jer se, kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (336), upotreba operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti općenito povezuje s distributerima malog rizika <sup>(267)</sup>.
- (339) Treće, ASI se sustavno oslanja na treće izvođače <sup>(268)</sup> kako bi osigurao svoju funkciju distribucije. Promet koji ostvaruje ASI doista se velikim dijelom sastoji od robe kojom se nikad fizički ne rukuje u Irskoj. Rizik koji se snosi s obzirom na proizvode kojima se ne rukuje u Irskoj bolje bi se obuhvatio ukupnom prodajom nego operativnim troškovima jer bi, iako bi se plaćanja za usluge povjerene trećim osobama mogla odraziti u operativnim troškovima podružnice, taj iznos uključivao naknadu za treću osobu koja pruža usluge i ne bi odražavao troškove nastale na temelju te djelatnosti kao takve. Međutim, pojedinosti dostupne o operativnim troškovima ASI-ja nisu dovoljne kako bi se utvrdile sastavnice operativnih troškova, kao što su plaćanje za troškove povjerene trećim osobama i troškove osoblja <sup>(269)</sup>.
- (340) Zbog razloga navedenih u uvodnim izjavama (337), (338) i (339) u odabiru operativnih troškova, a ne prodaje, kao pokazatelja razine dobiti neprimjereno se odražavaju rizici koje snosi i važne djelatnosti koje obavlja irska podružnica ASI-ja. Ti su razlozi jednako valjani za upotrebu omjera Berry u dvama *ad hoc* izvješćima koja su sastavili PwC i [porezni savjetnik društva Apple]. Omjer Berry upotrebljava se i kao financijski omjer za procjenu naknade za distributere ograničenog rizika u skladu s načelom nepristrane transakcije <sup>(270)</sup>. Omjer Berry označava povrat na funkcije društva s dodanom vrijednošću i njime se pretpostavlja da su te funkcije obuhvaćene njegovim operativnim troškovima. Budući da su operativni troškovi nazivnik koji se upotrebljava u omjeru Berry, upotreba operativnih troškova u primjeni metode transakcijske neto marže i upotreba omjera Berry u praksi se razlikuju samo u predstavljanju. U svakom slučaju, u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama opisani su scenariji u kojima omjer Berry može biti koristan, ali ti su scenariji drukčiji od scenarija u kojem posluje ASI <sup>(271)</sup>.
- (341) S obzirom na navedeno, ni odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti u spornim poreznim rješenjima ni upotreba omjera Berry u *ad hoc* izvješćima nisu primjereni za određivanje naknade za funkcije koje obavlja irska podružnica ASI-ja u skladu s tržišnim uvjetima. Odabirom operativnih troškova umjesto prodaje kao pokazatelja razine dobiti neprimjereno se umanjuje godišnja oporeziva dobit ASI-ja u Irskoj jer je prodaja širi pokazatelj razine dobiti od operativnih troškova i, u slučaju ASI-ja, prodaja se znatno povećala tijekom razdoblja u kojem su sporna rješenja bila na snazi, dok su operativni troškovi ASI-ja bili relativno stabilni <sup>(272)</sup>. Konkretno, iz tog odabira proizlazi vrlo niska i stabilna porezna osnovica za irsku podružnicu ASI-ja <sup>(273)</sup>, što ne odražava

<sup>(266)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (135).

<sup>(267)</sup> Vidjeti u tom kontekstu točku 2.87. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. u kojoj se navodi sljedeće: „Nazivnik bi trebao biti usmjeren na relevantni pokazatelj (relevantne pokazatelje) vrijednosti funkcija koje obavlja ispitana stranka u transakciji koja se ispituje, uzimajući u obzir imovinu koju je upotrebljavala i rizike koje je preuzela.”

<sup>(268)</sup> Vidjeti, na primjer, uvodnu izjavu (55).

<sup>(269)</sup> Vidjeti sliku 4.

<sup>(270)</sup> Vidjeti, na primjer, tablicu o upotrebi pokazatelja razine dobiti u vodiču za određivanje transfernih cijena *Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook*, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Povrat na imovinu (ROA)	Formula: operativna dobit/operativna imovina Često se upotrebljava za ispitivanje: proizvođača
Operativna marža	Formula: operativna dobit/neto prodaja Često se upotrebljava za ispitivanje: distributera
Omjer Berry	Formula: bruto dobit/operativni troškovi Često se upotrebljava za ispitivanje: distributera koji obavljaju manje važne funkcije
Neto uvećanje troška	Formula: operativna dobit/ukupni troškovi Često se upotrebljava za ispitivanje: pružatelja usluga i ugovorenih proizvođača

<sup>(271)</sup> Vidjeti točku 2.101. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.

<sup>(272)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (337).

<sup>(273)</sup> To se načelo objašnjava upućivanjem na restrukturiranje poslovanja u točki 9.10. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. u kojoj se navodi sljedeće: „Iz restrukturiranja poslovanja često proizlazi da se lokalno poslovanje pretvara u poslovanje niskog rizika (npr. „distributeri niskog rizika” ili „ugovorni proizvođači niskog rizika”) i da se na njih raspodjeljuje relativno mali (ali općenito stabilan) povrat zbog toga što poduzetničke rizike snosi druga stranka na koju se raspodjeljuje rezidualna dobit.”

pravilno rizike koje je preuzela ta podružnica, kako je opisano u uvodnim izjavama (337), (338) i (339). Stoga iz tog odabira proizlazi manja naknada za tu podružnicu nego za neovisno društvo čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima. Slične se sumnje ne javljaju kad se prodaja upotrebljava kao pokazatelj razine dobiti za određivanje naknade za funkcije koje obavlja irska podružnica ASI-ja.

- (342) Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama dodatno se potkrepljuje činjenica da iz upotrebe operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti za društvo koje obavlja djelatnosti nabave, prodaje i distribucije možda neće proizaći pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima. U tim se Smjernicama za društva koja obavljaju takve funkcije predlaže naknada temeljena na prodaji, a ne na operativnim troškovima <sup>(274)</sup>. Slične se sumnje navode u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama i u pogledu upotrebe omjera Berry <sup>(275)</sup>. U svakom slučaju, mogući odabir ukupnih troškova kao pokazatelja razine dobiti, što je šira osnova od operativnih troškova <sup>(276)</sup>, nikad se nije uzeo u obzir za irsku podružnicu ASI-ja, a tim bi se odabirom isto tako povećala godišnja oporeziva dobit ASI-ja u Irskoj.
- (343) Kad je riječ o AOE-u, Apple je svoju irsku podružnicu predstavio irskoj poreznoj upravi kao da je odgovorna za proizvodnju i sastavljanje specijaliziranog asortimana računalnih proizvoda. AOE je vlasnik zaliha <sup>(277)</sup> te se čini da provodi nadzor i snosi rizik barem za dio troškova povezanih s tim zalihama <sup>(278)</sup>. Budući da njegovo sjedište ne može učinkovito snositi taj rizik zbog izostanka fizičke prisutnosti ili zaposlenika koji bi mogli upravljati tim rizikom, trebalo bi smatrati da irska podružnica AOE-a snosi puni rizik zaliha. U takvim je okolnostima za društvo za proizvodnju kao što je AOE pokazatelj razine dobiti koji uključuje ukupne troškove primjereniji od operativnih troškova. Ukupni su troškovi šira osnova od operativnih troškova jer u potonje nisu uključeni troškovi povezani sa sirovinama, dok ukupni troškovi uključuju glavnu varijabilnu komponentu troškova, koje u načelu za društvo za proizvodnju kao što je AOE čine troškovi robe koja se prodaje. Komisija u tom pogledu primjećuje da se u *ad hoc* izvješćima PwC-a i [poreznog savjetnika društva Apple] kao pokazatelj razine dobiti predlaže marža na ukupne troškove <sup>(279)</sup>.
- (344) Irska je porezna uprava time što je prihvatila metodu raspodjele dobiti u kojoj su pokazatelj razine dobiti operativni, a ne ukupni troškovi, dodijelila selektivnu prednost AOE-u u odnosu na neintegrirana društva čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima. Isključivanjem određenih troškova, kao što su troškovi prodane robe, iz pokazatelja razine dobiti koji je odobren spornim poreznim

<sup>(274)</sup> Vidjeti u tom kontekstu i točku 2.87. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.: „Obično, i pod uvjetom da se provede pregled činjenica i okolnosti predmeta, troškovi prodaje ili operativni distribucijski troškovi mogu biti primjerena osnova za djelatnosti distribucije, ukupni troškovi ili operativni troškovi mogu biti primjerena osnova za uslužne ili proizvodne djelatnosti, a operativna imovina može biti primjerena osnova za kapitalno intenzivne djelatnosti kao što su određene djelatnosti proizvodnje ili pomoćne djelatnosti.”

<sup>(275)</sup> Vidjeti u tom kontekstu i točku 2.101. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.: „pitanja [...] u pogledu prijenosnih troškova jednako se tako javljaju u primjeni omjera Berry. Kako bi omjer Berry bio primjeren za ispitivanje naknade za kontroliranu transakciju (npr. u pogledu distribucije proizvoda), moraju biti ispunjeni sljedeći uvjeti:

- vrijednost funkcija koje se obavljaju u kontroliranoj transakciji (uzimajući u obzir upotrijebljenu imovinu i preuzete rizike) razmjerna je operativnim troškovima,
- na vrijednost funkcija koje se obavljaju u kontroliranoj transakciji (uzimajući u obzir upotrijebljenu imovinu i preuzete rizike) ne utječe znatno vrijednost distribuiranih proizvoda, tj. nije razmjerna prodaji, i
- porezni obveznik u kontroliranim transakcijama ne obavlja nijednu drugu važnu funkciju (npr. funkciju proizvodnje) za koju bi trebalo plaćati naknadu na temelju druge metode ili financijskog pokazatelja.”

<sup>(276)</sup> Vidjeti točku 2.47. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.

<sup>(277)</sup> U skladu s financijskim izvještajima AOE-a, AOE je vlasnik zaliha „sirovina” i „nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda”.

<sup>(278)</sup> Vidjeti u tom kontekstu i točku 2.93. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.: „U primjeni metode transakcijske neto marže temeljene na troškovima često se upotrebljavaju ukupni troškovi, uključujući sve izravne i neizravne troškove pripisive djelatnosti ili transakciji, zajedno s primjerenom raspodjelom režijskih troškova poslovanja. Može se pojaviti pitanje je li i u kojoj mjeri prihvatljivo u skladu s načelom primjerene transakcije da se sa znatnim dijelom troškova poreznog obveznika postupa kao s prijenosnim troškovima kojima se ne pripisuje sastavnica dobiti (tj. kao s troškovima koji bi se mogli isključiti iz nazivnika pokazatelja neto dobiti). To ovisi o tome u kojoj bi mjeri neovisna stranka u usporedivim okolnostima pristala na to da ne ostvari povećanje vrijednosti na dio troškova koji za nju nastanu.”

<sup>(279)</sup> Vidjeti uvodne izjave (167) i (214).

rješenjima za irsku podružnicu AOE-a neprimjereno se umanjuje godišnja oporeziva dobit tog društva u Irskoj jer su ukupni troškovi širi pokazatelj razine dobiti od operativnih troškova, zbog čega bi se mogla umanjiti obveza tog društva u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj.

- (345) S obzirom na navedeno, time što je irska porezna uprava prihvatila operativne troškove kao pokazatelj razine dobiti u metodama raspodjele dobiti odobrenima spornim poreznim rješenjima umjesto prodaje za irsku podružnicu ASI-ja i ukupnih troškova za irsku podružnicu AOE-a neprimjereno se umanjuje godišnja oporeziva dobit obaju društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima. Stoga bi trebalo smatrati da se spornim poreznim rješenjima dodjeljuje selektivna prednost ASI-ju i AOE-u u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

### (c) Preniske razine prihvaćenog povrata

- (346) U spornim poreznim rješenjima irska porezna uprava prihvatila je različite razine povrata za irske podružnice ASI-ja i AOE-a. Kad je riječ o ASI-ju, rješenjem iz 1991. prihvaća se marža od 12,5 % na operativne troškove podružnice, dok se rješenjem iz 2007. prihvaća marža od [10 – 15] %. Kad je riječ o AOE-u, rješenjem iz 1991. prihvaća se marža od 65 % na operativne troškove podružnice u iznosu do [60 – 70] milijuna USD i marža od 20 % na operativne troškove podružnice koji premašuju taj iznos, dok se rješenjem iz 2007. prihvaća marža od [10 – 15] % na operativne troškove podružnice s povratom od intelektualnog vlasništva od [1 – 5] % prometa podružnice u pogledu „prikupljene procesne tehnologije proizvodnje”<sup>(280)</sup> irske podružnice. Budući da Apple nije sastavio nikakva izvješća o raspodjeli dobiti kad je podnosio zahtjev za sporna porezna rješenja, ne postoje objašnjenja iz tog razdoblja kojima bi se potkrijepio odabir tih razina povrata 1991. i 2007.
- (347) U pogledu rješenja iz 1991., čini se da je sustav pragova prihvaćen za AOE od 65 % operativnih troškova, što se umanjuje na 20 % za iznose veće od [60 – 70] milijuna USD, određen na temelju pregovora i da je ovisio o mogućnostima zapošljavanja, što dokazuju ulomci iz odjeljka 2.2.3. i, posebno, upućivanje na potrebu da se „ne onemogući širenje poslovanja u Irskoj” u tim izvacima<sup>(281)</sup>. Sud u ovom pogledu smatra da, ako porezna uprava ima široko diskrecijsko pravo određivanja korisnika ili uvjeta u kojima se dodjeljuje porezna olakšica na temelju kriterija koji nisu povezani s poreznim sustavom, kao što su mogućnosti zapošljavanja, mora se smatrati da na temelju izvršavanja tog diskrecijskog prava nastaje selektivna prednost.
- (348) Komisija se ne slaže s tumačenjem Irske u pogledu tog upućivanja<sup>(282)</sup> u skladu s kojim ne bi bilo nerazborito da ugovorni proizvođač prihvati umanjenu maržu na svoje troškove nakon što je primio izdašnu naknadu. Cilj je razboritog gospodarskog subjekta maksimalno povećati dobit s obzirom na razinu rizika, a razborit gospodarski subjekt ne bi prihvatio manji povrat i odrekao se dobiti jer je na drugi način primio dovoljan povrat. Komisija se ne slaže ni s tumačenjem tog upućivanja koje je predložio Apple<sup>(283)</sup> jer Apple smatra da bi se ono trebalo tumačiti s obzirom na činjenicu da dodatno fiksno ulaganje potrebno za širenje vjerojatno ne bi bilo jednako veliko kao početna fiksna ulaganja<sup>(284)</sup>. Konkretno, ne može se prihvatiti argument društva Apple predstavljen u *ad hoc* studiji koju je sastavio [drugi savjetnik društva Apple]<sup>(285)</sup> da bi dobit ostvarenu iz učinkovitosti trebalo manje oporezivati. U skladu s tim izvješćem u umanjenom postotku oporezivanja dobiti koja premašuje određeni

<sup>(280)</sup> Vidjeti zahtjev za rješenje od 16. svibnja 2007., na kojem se temelji rješenje iz 2007., str. 1.

<sup>(281)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 119. Vidjeti uvodnu izjavu (65).

<sup>(282)</sup> Predmet C-6/12 P Oy EU:C:2013:525,, točke 25. do 28. i navedena sudska praksa.

<sup>(283)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (65).

<sup>(284)</sup> Vidjeti očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 112.

<sup>(285)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (170).

prag odražavaju se ekonomije razmjera na kojima se on temelji. Međutim, Komisija ne nalazi ekonomsko opravdanje za to da društvo prihvaća manju dobit ako za njega nastaju manji troškovi. Slično tomu, umanjenje poreza u slučaju velikih društava koja imaju koristi od ekonomija razmjera nije u skladu s logikom poreznog sustava. Konkretnije, da se dobit ostvarena na temelju ekonomija razmjera oporezuje manje od dobiti ostvarena u malom poduzeću, velika bi društva dobila dvostruku prednost: velika društva koja su učinkovitija od malih ostvarila bi korist stvaranjem veće dobiti i, s obzirom na to da se porez ubire kao postotak dobiti, bila bi obvezna plaćati manju stopu poreza na tu dobit. Takva dodatna prednost nije u skladu s logikom poreznog sustava čija je svrha oporezivati dobit svih društava koja su obvezna plaćati porez u Irskoj, bez obzira na njihovu veličinu i tržišni položaj. Naposljetku, prihvaćanje manje profitne marže po jedinici prodane robe može biti u skladu s komercijalnom logikom kad se poveća količina prodana određenom klijentu. Međutim, to ne znači automatski da se manja dobit bilježi u pogledu računa tog klijenta jer bi se umanjene profitne marže po jedinici u načelu mogle i više nego nadoknaditi većim količinama koje se prodaju tom klijentu. Irskoj nisu dostavljene naznake da Apple ima takvu strategiju određivanja cijena koja bi odgovarala sličnom obrascu profitabilnosti. U svakom slučaju, poticaji slični rabatima na stvarne porezne stope usmjereni na privlačenje povećane aktivnosti i zapošljavanja nisu u skladu s logikom poreznog sustava.

- (349) Suprotno tomu, Komisija može prihvatiti objašnjenja Irske <sup>(286)</sup> i društva Apple <sup>(287)</sup> u pogledu porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije prihvaćenog u rješenju iz 1991. o kojem je Komisija izrazila dvojbe u odluci o pokretanju postupka. U odluci o pokretanju postupka Komisija je smatrala da to što je irska porezna uprava prihvatila da se iznos porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije ograniči na iznos od [1 – 10] milijuna USD za koji se premašuje iznos naplaćen za amortizaciju u financijskim izvještajima nije potkrijepljeno nijednom metodom ili opravdano ikakvim stvarnim izdancima, nego se čini da je rezultat pregovora. Irska i Apple tvrdili su u tom pogledu da se rješenjem iz 1991. ograničava umanjenje poreza. Konkretno, Irska je objasnila da su ASI i AOE dobrovoljno nudili godišnje ograničenje iznosa porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije koji mogu povući, iako bi ASI i AOE imali pravo potraživati veće iznose porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije tijekom manjeg broja godina <sup>(288)</sup>, tako se ne čini da se tim elementom rješenja daje selektivna prednost tim društvima kad ga se ocjenjuje pojedinačno i odvojeno od drugih elemenata rješenja.
- (350) U pogledu rješenja iz 2007. u *ad hoc* izvješćima koja su sastavili PwC i [porezni savjetnik društva Apple] daje se *ex post* obrazloženje za razine povrata dogovorene za irske podružnice ASI-ja i AOE-a. Oba izvješća temelje se na studiji usporedivosti, ali, dok se u izvješću PwC-a navode sva društva koja je taj porezni savjetnik smatrao usporedivima za potrebe procjene navodnog povrata po tržišnim uvjetima za te dvije podružnice, u *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] ne navode se upotrijebljeni usporedivi čimbenici. U *ad hoc* izvješću [poreznog savjetnika društva Apple] upućuje se na probleme u pogledu usporedivosti, posebno s obzirom na bitne razlike u tom izvješću <sup>(289)</sup>, ali se ipak provodi pretraživanje baze podataka usporedivih čimbenika.
- (351) Komisija u prvom redu smatra da upotreba studije usporedivosti koja se temelji na pretraživanju baze podataka usporedivih čimbenika nije odgovarajući način za procjenu dobiti po tržišnim uvjetima za irske podružnice ASI-ja i AOE-a. Kako bi iz takve studije proizašla pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, proizvodi koje prodaju treće osobe uključene u studiju usporedivosti moraju biti usporedivi s robom koju prodaje ASI i robom koju proizvodi AOE. Međutim, u kriterijima isključivanja koje su primijenili PwC i [porezni savjetnik društva Apple] za odabir usporedivih čimbenika ne uzima se u obzir činjenica da Apple prodaje robu visoke kvalitete koja nosi robnu marku te ih kao takve pozicionira na tržištu, dok se odabrana društva mogu na drukčiji način pozicionirati na tržištu. Povrat po tržišnim uvjetima za distributera kao što je ASI ne može se procijeniti bez uzimanja te činjenice u obzir, posebno jer je ASI odgovoran za jamstva na prodane proizvode, kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (338),

<sup>(286)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 121. i dalje

<sup>(287)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 115. i dalje

<sup>(288)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 127.

<sup>(289)</sup> Vidjeti *ad hoc* izvješće [poreznog savjetnika društva Apple] o transfernim cijenama, str. 13.: „uključena zemljopisna tržišta, ugovorni uvjeti, asortiman proizvoda i količine proizvoda s obzirom na treće distributere bitno u različiti kad se uspoređuju s čimbenicima relevantnima za djelatnosti irske podružnice ASI-ja”.

što se u slučaju kvalitetne robe koja nosi robnu marku predstavlja kao nezanemariv rizik<sup>(290)</sup>, a ASI snosi znatan rizik za robu velike vrijednosti kojom se ne rukuje fizički u irskoj podružnici, kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (339), što u načelu ne vrijedi za odabrane usporedive elemente. Osim toga, znatna razlika u intenzitetu varijabilnih troškova mogla bi biti problem za usporedivost jer operativni troškovi ASI-ja čine vrlo ograničen udjel u njegovoj prodaji.

- (352) Uz ta općenita pitanja povezana s upotrebom studije usporedivosti u ovom predmetu Komisija kao poseban problem ističe činjenicu da su najmanje tri od 52 društva koja je PwC odabrao kao usporedive čimbenike u postupku likvidacije<sup>(291)</sup>. Društva koja nemaju održivi model poslovanja ne mogu, načelno, biti pouzdani usporedivi čimbenici pri utvrđivanju primjerene razine naknade. Budući da status likvidacije znatnog dijela uzorka dokazuje da održivost modela poslovanja nije dovoljno uzeta u obzir kao čimbenik u odabiru, ne može se utvrditi reprezentativnost ukupnih usporedivih čimbenika.
- (353) Neovisno o time općenitim i konkretnim sumnjama u pogledu studija usporedivosti provedenih u *ad hoc* izvješćima, Komisija je radi cjelovitosti ispitala koja bi bila primjerena razina povrata za ASI na temelju prodaje i za AOE na temelju ukupnih, a ne operativnih troškova, kao pokazatelja razine dobiti. Komisija podsjeća na to da ne provodi tu analizu kako bi odredila naknadu po tržišnim uvjetima za funkcije koje obavljaju irske podružnice<sup>(292)</sup>, već kako bi dokazala da, čak i da je irska porezna uprava bila u pravu kad je prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, što Komisija osporava, iz neprimjerenog odabira operativnih troškova i neprimjerenom niskih razina povrata koje je irska porezna uprava prihvatila u primjeni jednostranih metoda raspodjele dobiti odobrenih spornim poreznim presudama proizlazi godišnja oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja, u svakom slučaju, odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu za njihove irske podružnice.
- (354) U pogledu ASI-ja, analiza medijana povrata na prodaju<sup>(293)</sup> tijekom istog razdoblja za koje je provedena i analiza PwC-a uz upotrebu istih usporedivih vrijednosti prikazana je na slici 13.

### Slika 13.

*Operativna profitna marža dobiti u odnosu na promet 52 društva koja je odabrao PwC*

	Prosjek za 2007.–2011. (%)
Donji kvartil (25. percentil)	1,3
Medijan	3,0
Gornji kvartil (75. percentil)	4,5

<sup>(290)</sup> Rizik povezan s jamstvima povećava se s cijenom robe na kojoj se temelji; stoga kvalitetna roba koja nosi robnu marku podliježe riziku povezanom s jamstvima zbog svoje relativno visoke cijene koja uključuje trošak sastavnih dijelova. Vidjeti u tom kontekstu točku 3.37. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 1995. u kojoj se navodi sljedeći primjer: „Pretpostavimo, na primjer, da porezni obveznik prodaje videorekorder vrhunske kvalitete povezanom poduzeću, a jedina informacija o dobiti dostupna u pogledu usporedivih poslovnih djelatnosti odnosi se na prodaju generičkih videorekordera srednje kvalitete. Pretpostavimo da se prodaja na tržištu videorekordera vrhunske kvalitete povećava, da tržište ima visoke prepreke za ulaz, mali broj konkurenata i pruža široke mogućnosti za diferencijaciju proizvoda. Sve te razlike vjerojatno će bitno utjecati na profitabilnost ispitanih djelatnosti i uspoređenih djelatnosti te bi u takvom slučaju zahtijevale prilagodbe. Kao i u slučaju drugih metoda pouzdanost nužnih prilagodbi utjecat će na pouzdanost analize. Trebalo bi napomenuti da se, čak i ako dva poduzeća posluju u potpuno istoj industriji, profitabilnost može razlikovati ovisno o njihovim tržišnim udjelima, konkurentnim položajima itd.” Taj se primjer više nije nalazio u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.

<sup>(291)</sup> U bazi podataka Bureau Van Dijk kojom se služio PwC s obzirom na društva TECNOTEL ITALIA S.P.A. i MIELCO SPA navodi se da su u postupku likvidacije, a u postupku je likvidacije i društvo MEMTEC IBERICA SL, prema javno dostupnim izvorima.

<sup>(292)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (326).

<sup>(293)</sup> U pretrazi baze podataka zadržan je promet (ili operativni prihodi).

								(%)
	EBIT/promet	2011.	2010.	2009.	2008.	2007.	prosjeak	
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/promet	2011.	2010.	2009.	2008.	2007.	prosjeak (%)
24	INFOWORK TECHNOLOGY SL	1	1	1	0		0,83
25	INTERDAS S.P.A.	6	2	0	1	0	1,63
26	INTERPONTO – COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA	2	- 5	3	1	2	0,53
27	IPOH S.R.L.	2	2	0	4	7	3,17
28	IRES – S.P.A.	6	6	5	6	6	5,68
29	K1 ELECTRONIC GMBH	3	2		1	1	1,51
30	KONTORLAND AS	8	6	10	10	10	8,69
31	LAZANAS – Xepapadakou Eisagogiki A.E.E.	0	1	2	1	2	1,10
32	LINEA 2000	10	11	12	10	11	10,74
33	M HERMIDA INFORMATICA SA	1	2	2	1	1	1,30
34	MEMTEC IBERICA	3	1	4	5	2	2,97
35	MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE	1	- 2	1	1	4	1,33
36	MOBIMAQUE II – EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA	2	11	5	- 12	3	1,77
37	MT COMPONENTS LIMITED	4	1	2	1	1	1,74
38	NEO TECHNOLOGY	2	2	2	3	2	2,07
39	OLISYS	6	5	6	6	5	5,52
40	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/promet	2011.	2010.	2009.	2008.	2007.	prosjeak
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) Uz upotrebu usporedivih čimbenika koje je odabrao PwC, irsku podružnicu ASI-ja kao ispitanu stranku i prodaju kao pokazatelj razine dobiti, iz analize na slici 13. proizlazi medijan povrata od prodaje od 3 %, s interkvartilnim rasponom <sup>(294)</sup> od 1,3 % do 4,5 %. Na temelju financijskih informacija iz tablice 1. ove Odluke i informacija iz uvodne izjave (105) dobivenih iz poreznih prijava dohodak od poslovne djelatnosti irske podružnice ASI-ja oporezovan prema standardnoj stopi irskog poreza na dobit trgovačkih društava od 12,5 % iznosio je oko [40 – 50] milijuna USD 2012., što čini oko [0,0 – 0,5] % prometa ASI-ja za 2012. Taj je iznos gotovo 20 puta manji od iznosa koji bi proizašao iz primjene donjeg kvartila analize na slici 13., koji se temelji na ispravljenoj analizi usporedivosti PwC-a.
- (356) Zaključno, čak i da je irska porezna uprava bila u pravu kad je prihvatila metodu raspodjele dobiti na temelju jednostrane metode raspodjele dobiti uz irsku podružnicu ASI-ja kao odabranu ispitanu stranku, što Komisija osporava, oporeziva dobit za ASI u Irskoj koja proizlazi iz primjene spornih poreznih rješenja odstupa od pouzdano određene približne vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Iz tog odstupanja proizlazi znatno umanjene ASI-jeve obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva u čijoj se oporezivoj dobiti odražavaju cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima. Stoga bi trebalo smatrati da se tim rješenjima ASI-ju dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (357) Kad je riječ o AOE-u, oporeziva dobit za to društvo za 2012. odgovara iznosu od približno [1 – 5] % ukupnih troškova. Taj postotak obuhvaćen je interkvartilnim rasponom navedenim u *ad hoc* izvješćima PwC-a i [poreznog savjetnika društva Apple] i blizu je 25. percentila, za koji porezni savjetnik smatra da čini donji kraj raspona poslovanja po tržišnim uvjetima. U skladu s navodima [poreznog savjetnika društva Apple], za razdoblje od 2009. do 2011. <sup>(295)</sup> donji kvartil marže na ukupne troškove bio bi [4,5 – 5,0] % (uz medijan od [5 – 10] %), a, u skladu s navodima PwC-a, za razdoblje od 2007. do 2011. <sup>(296)</sup> bio bi [3,0 – 3,5] % (uz medijan od [5 – 10] %).
- (358) Međutim, usporedivost svakog društva s irskom podružnicom AOE-a u *ad hoc* izvješću PwC-a utvrđena je samo na temelju informacija dostupnih u bazi poslovnih podataka i u izvješću nema obrazloženja za to što se u izostanku detaljne analize usporedivosti poslovne strukture i strukture troškova svakog društva 25. percentil prihvaća kao donji kraj raspona, umjesto da se zahtijeva uži raspon kako bi se uzelo u obzir sumnje u pogledu usporedivosti <sup>(297)</sup>.

<sup>(294)</sup> PwC i [porezni savjetnik društva Apple] interkvartilni raspon nazivaju rasponom u skladu s tržišnim uvjetima.

<sup>(295)</sup> Vidjeti sliku 10.

<sup>(296)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (217).

<sup>(297)</sup> U točki 3.57. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. u tom je pogledu navedeno sljedeće: „Iako su uloženi svi naponi da se isključe stavke s manjim stupnjem usporedivosti, moguće je doći do niza podataka za koje se smatra, s obzirom na postupak upotrijebljen za odabir usporedivih čimbenika i ograničenost dostupnih informacija o usporedivim čimbenicima, da i dalje postoje neki nedostaci u usporedivosti koje se ne može utvrditi i/ili kvantificirati te ih se stoga nije prilagodilo. U takvim slučajevima, ako raspon uključuje velik broj razmatranih elemenata, statistički alati kojima se uzima u obzir središnja tendencija sužavanja raspona (npr. interkvartilni raspon ili drugi percentili) mogli bi pomoći u povećanju pouzdanosti analize.”

- (359) Osim toga, rezultat *ad hoc* izvješća PwC-a temelji se na usporedbi samo s društvima za proizvodnju, dok se u tom izvješću navodi da irska podružnica AOE-a pruža i zajedničke usluge drugim društvima grupe Apple u regiji EMEIA, kao što su djelatnosti u pogledu financija (usluge računovodstva te upravljanja plaćama i dugovanjima), informacijskih sustava te tehnoloških i ljudskih resursa <sup>(298)</sup>. Nijedna od tih funkcija nije uključena u analizu iz *ad hoc* izvješća PwC-a, zbog čega se izvješćem ne može naknadno opravdati da je naknada za te funkcije utvrđena po tržišnim uvjetima.

**(d) Zaključak o pogrešnoj primjeni jednostranih metoda raspodjele dobiti u spornim poreznim rješenjima**

- (360) Zaključno, Komisija smatra da, čak i da je irska porezna uprava bila u pravu kad je prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi licencije intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, što Komisija osporava <sup>(299)</sup>, iz metoda raspodjele dobiti odobrenih u spornim poreznim rješenjima i dalje proizlazi rezultat koji odstupa od pouzdano određene približne vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. U tim se rješenjima odobrava oporeziva naknada koju irske podružnice ne bi prihvatile iz perspektive vlastite profitabilnosti da su zasebna i neovisna društva koja obavljaju iste ili slične djelatnosti u istim ili sličnim uvjetima. Budući da se tim metodama raspodjele dobiti umanjuje porezna obveza ASI-ja i AOE-a na temelju redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva čija se oporeziva dobit u skladu s tim sustavom određuje cijenama dogovorenima na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima, spornim poreznim rješenjima kojima se odobravaju te metode dodjeljuje se selektivna prednost ASI-ju i AOE-u u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.

**8.2.2.4 Zaključak o postojanju selektivne prednosti koja proizlazi iz odstupanja od redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj**

- (361) Komisija u skladu s objema argumentacijama zaključuje da iz metoda raspodjele dobiti odobrenih spornim poreznim rješenjima proizlazi umanjenje obveze ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva u čijoj se oporezivoj dobiti odražavaju cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima. Komisija stoga smatra da se tim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (362) Taj zaključak osim toga potvrđuju i dva dodatna čimbenika koji upućuju na to da iz metoda raspodjele dobiti odobrenih spornim poreznim rješenjima ne proizlazi pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima.
- (363) Prvo, kako je navedeno u uvodnoj izjavi (262), sporna porezna rješenja izdana su bez izvješća o raspodjeli dobiti. Kako je objašnjeno u odluci o pokretanju postupka, činjenica da u vrijeme donošenja spornih poreznih rješenja Apple nije dostavio nikakvo izvješće o raspodjeli dobiti kako bi potkrijepio metode raspodjele dobiti koje je predložio irskoj poreznoj upravi vjerojatno upućuje na to da iz metoda odobrenih tim rješenjima ne proizlazi pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima.
- (364) Drugo, rješenje iz 1991. bilo je vremenski neograničeno, bez revizijske klauzule i učinkovito se primjenjivalo 15 godina, do izdavanja rješenja iz 2007. Rješenje iz 2007., koje je sadržavalo revizijsku klauzulu, isto je tako

<sup>(298)</sup> *Ad hoc* izvješće PwC-a, str. 12.

<sup>(299)</sup> Odjeljak 8.2.2.2.

bilo vremenski neograničeno i primjenjivalo se osam godina, kako navodi Apple, do uspostave nove korporativne strukture društva Apple u Irskoj. Sporazum između porezne uprave i poreznog obveznika koji nema završni datum čini predviđanja o budućim uvjetima na kojima se taj sporazum temelji manje točnima, zbog čega se javljaju sumnje u pouzdanost metode odobrene dogovorom<sup>(300)</sup>. To se *a priori* primjenjuje na vremenski neograničeno rješenje.

- (365) Irska tvrdi da je, neovisno o trajanju rješenja iz 1991., porezna prijava za svaku godinu bila „novi postupak” i ne bi bilo moguće upotrijebiti osnovicu za pripisivanje dobiti podružnice navedenu u rješenjima „gdje bi zbog promjena u činjenicama i okolnostima ta osnovica postala nepouzdana”<sup>(301)</sup>. Međutim, nije jasno kako je irska porezna uprava mogla imati saznanja o bilo kakvim promjenama u činjenicama i okolnostima. Apple je mogao jednostavno dostaviti svoju poreznu prijavu na temelju rješenja iz 1991., bez obveze da irsku poreznu upravu obavijesti o velikim promjenama<sup>(302)</sup>. Rješenje iz 1991., za razliku od rješenja iz 2007., doista ne sadržava revizijsku klauzulu kojom se određuje da se rješenje neće nastaviti primjenjivati ako dođe do velike promjene u djelatnostima koje se obavljaju.
- (366) Nadalje, nije jasno zbog kojih je promjena bilo opravdano rješenje iz 1991. zamijeniti rješenjem iz 2007. U načelu, prethodni sporazum o transfernim cijenama važeći je dok god su ključne pretpostavke potvrđene u rješenju točne<sup>(303)</sup>. U spornim rješenjima ne utvrđuju se ključne pretpostavke. Nije jasno ni koja je promjena u ključnim pretpostavkama, ako postoji, 2007. dovela do zahtjeva za izmjenama sustava iz 1991.
- (367) Kad je riječ o rješenju iz 2007., čak je dogovoreno da bi se, ako Apple odluči restrukturirati poslovanje svojih podružnica u Irskoj dodavanjem novih irskih društava u strukturu ili spajanjem postojećih društava, metode raspodjele dobiti odobrene rješenjem iz 2007. nastavile primjenjivati na svaki novi ili spojeni subjekt dok god ta društva „u širem smislu obavljaju iste vrste poslovne djelatnosti” kao ASI i AOE. Iako je točno da rješenje iz 2007. sadržava revizijsku klauzulu u kojoj je određeno da se rješenje neće nastaviti primjenjivati ako dođe do velike promjene u prirodi djelatnosti koje se obavljaju, nije jasno što označava velika promjena i Irska to nije objasnila niti dodatno odredila u rješenju. Na temelju vrlo ograničenog opisa djelatnosti irskih podružnica ASI-ja i AOE-a u rješenjima teško je odrediti bi li se promjena u funkcijama koje obavljaju ili rizicima kojima upravljaju irske podružnice smatrala velikom promjenom. Budući da se očito čak ni restrukturiranje poslovanja ne smatra „velikom promjenom u prirodi djelatnosti”, čini se da bi Apple u skladu s poreznim rješenjem iz 2007. mogao primjenjivati povoljan porezni tretman dobiven na temelju spornih poreznih rješenja uz vrlo mala ograničenja.
- (368) U svakom slučaju, čak i da su metode raspodjele dobiti odobrene spornim poreznim rješenjima kad su izdana odgovarale metodama iz kojih proizlazi pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom nepristrane transakcije, što nije slučaj, neograničeno trajanje tih rješenja budi sumnje u primjerenost raspodjele dobiti, s obzirom na moguće promjene u ekonomskom i regulatornom rješenju tijekom godina obuhvaćenih tim rješenjima<sup>(304)</sup>.

<sup>(300)</sup> Vidjeti točku 51. Priloga poglavlju IV. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010. i Priloga o smjernicama za provođenje prethodnih sporazuma o određivanju cijena u okviru postupka uzajamnog dogovora uz Smjernice OECD-a o transfernim cijenama iz 1995.

<sup>(301)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 130.

<sup>(302)</sup> U točki 72. svojih očitovanja u pogledu odluke o pokretanju postupka Apple navodi da je od 1991. do 2006. stalno komunicirao s irskom poreznom upravom o organizacijskoj strukturi i glavnim djelatnostima irskih podružnica na temelju opće ovlasti irske porezne uprave da prati usklađenost s irskim poreznim pravilima. Međutim, time se ne nadoknađuje činjenica da bi porezno tijelo nakon određenog broja godina trebalo ponovno ocijeniti je li sporazum i dalje važeći ili ga je potrebno revidirati, posebno s obzirom na činjenicu da se poslovanje društva Apple znatno razvilo tijekom tog razdoblja. Osim toga, ne čini se da postoje zapisi o toj navodnoj stalnoj komunikaciji, s obzirom na to da je Komisija u svojem dopisu od 8. listopada 2013. od Irske zatražila da zajedno sa spornim poreznim rješenjima dostavi sve elemente ključne za obrazloženje tih poreznih rješenja.

<sup>(303)</sup> Točka 4.142. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama iz 2010.: „Pod uvjetom da su ispunjene ključne pretpostavke, na temelju prethodnog sporazuma o transfernim cijenama uključeni porezni obveznici mogu biti sigurni u porezni tretman pitanja u pogledu određivanja transfernih cijena obuhvaćenih prethodnim sporazumom o transfernim cijenama tijekom određenog vremenskog razdoblja.”

<sup>(304)</sup> Odluka o pokretanju postupka, uvodna izjava 65.

8.2.3 ALTERNATIVNA ARGUMENTACIJA: SELEKTIVNA PREDNOST SAMO NA TEMELJU OGRANIČENOG REFERENTNOG SUSTAVA IZ ODJELJKA 25. ZAKONA TCA IZ 1997.

8.2.3.1 *Selektivna prednost koja proizlazi iz odstupanja od odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. i na temelju koje dolazi do umanjenja porezne osnovice*

- (369) Irska i Apple tvrde da bi odgovarajući referentni sustav trebao biti samo odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. i da je određivanje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a bilo u cijelosti usklađeno s uobičajenom administrativnom praksom u skladu s tom odredbom<sup>(305)</sup>. Kako je objašnjeno u odjeljku 8.2.1.2. ove odluke, Komisija ne smatra da je referentni sustav u ovom predmetu ograničen samo na odjeljak 25. zakona TCA iz 1997., već da ta odredba čini sastavni i nužni dio referentnog sustava utvrđenog u odjeljku 8.2.1.1. – redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj – čiji se suštinski cilj oporezivati dobit svih društava koja su obvezna plaćati porez u Irskoj.
- (370) Ne dovodeći u pitanje taj zaključak, Komisija na temelju alternativne argumentacije smatra da se, čak i da samo odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. čini odgovarajući referentni sustav u ovom predmetu, spornim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost u obliku umanjenja njihove oporezive dobiti na koju se u skladu s tom odredbom ubire porez na dobit trgovačkih društava.
- (371) Irska potvrđuje da se u odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. ne pružaju smjernice za određivanje oporezive dobiti podružnice, što je potvrdio i Apple<sup>(306)</sup>. Međutim, Irska tvrdi da primjena odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. nije uređena načelom nepristrane transakcije, nego se na temelju nje od irske porezne uprave zahtijeva da sama prosuđuje uzimajući u obzir konkretne činjenice i okolnosti svakog predmeta, koje mogu uključivati „funkcije koje obavlja bilo koja podružnica, njezin udjel (ako postoji) u imovini društva, narav i razinu svih rizika koje je preuzela podružnica te ukupan doprinos koji je podružnica ostvarila za dobit društva”<sup>(307)</sup>. Komisija primjećuje da su kriteriji koje je Irska navela za određivanje oporezive dobiti podružnice – funkcije koje podružnica obavlja, imovina koju upotrebljava i rizike koje preuzima – u biti isti kriteriji utvrđeni u članku 7. stavku 2. predložka porezne konvencije OECD-a za raspodjelu dobiti na stalnu poslovnu jedinicu nerezidentnog integriranog društva<sup>(308)</sup>. Drugim riječima, Irska nije dostavila, a Komisija nije mogla utvrditi drugi objektivni standard osim načela poslovanja po tržišnim uvjetima kojim se osigurava dosljedna primjena odjeljka 25. zakona TCA iz 1997., čime se osigurava da se sa svim integriranim nerezidentnim društvima postupa jednako u skladu s tom odredbom.
- (372) Štoviše, iako je Irska samo formalno uvela načelo nepristrane transakcije u svoje nacionalno zakonodavstvo Zakonom o financijama iz 2010., s učinkom od 1. siječnja 2011., i tim se zakonodavstvom isključuju dogovori između podružnice i njezina nerezidentnog sjedišta<sup>(309)</sup>, analizom prakse donošenja rješenja o raspodjeli dobiti na irske podružnice nerezidentnih društava radi naknadne primjene odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. otkriva se da se metode raspodjele koje je odobrila irska porezna uprava u nekoliko tih rješenja temelje na načelu poslovanja po tržišnim uvjetima<sup>(310)</sup>.
- (373) Na primjer, u slučaju društva [B]<sup>(311)</sup> opširno se upućuje na načelo nepristrane transakcije u dopisu koji je njegov porezni savjetnik uputio irskoj poreznoj upravi. Društvo [B] porezno je rezidentno u [...], ima irsku podružnicu

<sup>(305)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točke 159., 160. i 171. Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 27. Međutim, ni Irska ni Apple nisu dostavili primjere „uobičajene administrativne prakse” kako bi dokazali navodnu dosljednost u praksi donošenja rješenja irske porezne uprave.

<sup>(306)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (248).

<sup>(307)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 21. Vidjeti i Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točke 154. i 155. Ta su očitovanja navedena u bilješki 187. odnosno bilješki 188.

<sup>(308)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (84).

<sup>(309)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (78).

<sup>(310)</sup> Irska je dostavila sedam rješenja o raspodjeli dobiti na irske podružnice devet nerezidentnih društava kao odgovor na zahtjev za dostavu rješenja o djelatnostima u Irskoj koje uključuju isto porezno pitanje kao sporna porezna rješenja. Kao odgovor na dodatan zahtjev Komisije da dostavi sva rješenja o raspodjeli dobiti izdana od 2004. i, osim toga, sva rješenja izdana prije tog datuma koja su još uvijek na snazi, Irska je dostavila deset dodatnih rješenja, uključujući četiri rješenja za koja se činilo da se odnose na raspodjelu dobiti na podružnicu (vidjeti uvodne izjave (3) i (6)). Stoga se smatra da je tim dvama podnescima obuhvaćena cijela praksa donošenja rješenja irske porezne uprave u pogledu raspodjele dobiti na podružnice integriranih nerezidentnih društava.

<sup>(311)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (385).

i dio je [...] multinacionalne grupe društava [većina društava navedenih u uvodnim izjavama (2) i (6) dio su multinacionalnih grupa društava iz SAD-a]. Za potrebe raspodjele dobiti na podružnicu njegov porezni savjetnik predlaže da se sjedište društva [B] i njegova irska podružnica smatraju dvama zasebnim pravnim subjektima koja međusobno posluju u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, pri čemu upućuje na predložak porezne konvencije OECD-a. U pogledu načela poslovanja po tržišnim uvjetima u dopisu se navodi da „[i]ako Irska nije sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s [...], u predlošku OECD-a navode se smjernice za izračun dobiti podružnice koje se mogu upotrijebiti kao primjerena referentna vrijednost”. U rješenju iz 1998. irska porezna uprava smatrala je upotrebu načela poslovanja po tržišnim uvjetima prihvatljivom za raspodjelu dobiti na irsku podružnicu.

- (374) U poreznom rješenju iz 2003. koje se odnosi na društvo [A] <sup>(312)</sup>, irska porezna uprava pristala je na raspodjelu dobiti između tog nerezidentnog društva i njegove irske podružnice na temelju poslovanja po tržišnim uvjetima. Društvo [A] osnovano je u [...], s podružnicama u [...] jurisdikcijama, uključujući Irsku, i dio je [...] multinacionalne grupe društava. U zahtjevu za rješenje u kojem se objašnjava položaj društva porezni savjetnik upućuje na odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. te navodi, prvo, da se u toj odredbi ne nalaze daljnje smjernice o tome kako bi trebalo odrediti dohodak od poslovne djelatnosti i, drugo, da je korisno razmotriti pristup iz predloška porezne konvencije OECD-a i načela poslovanja po tržišnim uvjetima. Porezni savjetnik navodi da „pristup donesen u predlošku OECD-a u skladu je s irskim domaćim pravom i, doista, samo je parafraza stajališta na temelju domaćeg prava”. U zahtjevu za rješenje predlaže se metoda podjele dobiti, u skladu s kojom se 12,5 % ukupne dobiti društva [A] raspodjeljuje na irsku podružnicu. Irska podružnica prihvatila je taj pristup i upotrijebila ga kao osnovu za raspodjelu dobiti u slučaju irske podružnice društva [A].
- (375) U poreznom rješenju iz 2006. o društvu [F] <sup>(313)</sup> irska porezna uprava složila se s metodom koju je to društvo predložilo u pogledu raspodjele dobiti na svoju buduću irsku podružnicu. Društvo [F] porezno je rezidentno u [...], ima irsku podružnicu i dio je [...] multinacionalne grupe društava. Kao osnovu za metodu raspodjele dobiti koju je predložilo društvo [F], njegov je savjetnik upotrijebio načelo poslovanja po tržišnim uvjetima OECD-a kojim se „zahtijeva da se dobit podružnice određuje na temelju toga da se podružnica u biti smatra subjektom koji je u najvećoj mogućoj mjeri odvojen od svojeg sjedišta i da bi se za sve razgovore ili pregovore podružnice i njegova sjedišta trebalo smatrati da se temelje na poslovanju po tržišnim uvjetima u smislu određivanja profitabilnosti podružnice”.
- (376) Naposljetku, u poreznom rješenju o društvu [M] <sup>(314)</sup> porezni savjetnik zahtijeva da se irska tijela slože s „raspodjelom dobiti između [sjedišta] [društva [M]] i irske podružnice [koja] će odražavati činjenicu da će rizici irske podružnice biti ograničeni [...]”. U zahtjevu se dalje pojašnjava da će „irska podružnica poslovati kao pružatelj usluga proizvodnje za [sjedište] [društva [M]] [...] i primati naknadu po tržišnim uvjetima”.
- (377) S obzirom na navedeno, iako načelo poslovanja po tržišnim uvjetima nije bilo izričito utvrđeno u irskom zakonodavstvu do 2011. <sup>(315)</sup>, u izostanku drugih objektivnih standarda koje je dostavila Irska i s obzirom na činjenicu da se čini da se to načelo javljalo u praksi izdavanja poreznih rješenja irske porezne uprave već 1990-ih kao osnova za određivanje oporezive dobiti nerezidentnog integriranog društva u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. Komisija navodi da je načelo nepristrane transakcije svojstveno primjeni odjeljka 25. zakona TCA iz 1997.
- (378) Komisija je već u odjeljcima 8.2.2.2. i 8.2.2.3. pokazala da se u spornim poreznim rješenjima odobravaju metode raspodjele dobiti iz kojih nastaju rezultati koji odstupaju od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, zbog čega dolazi do umanjenja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a za potrebe plaćanja irskog poreza na dobit trgovačkih društava i ekonomske prednosti u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Na temelju argumentacije sadržane u tim odjeljcima Komisija

<sup>(312)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (387).

<sup>(313)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (392).

<sup>(314)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (391).

<sup>(315)</sup> Na njega se ne upućuje u odjeljku 25. zakona TCA iz 1997.

isto tako smatra da se tim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost na temelju ograničenijeg referentnog sustava iz odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. jer iz njih proizlazi umanjene oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a na temelju te odredbe, a time i njihove obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na druga nerezidentna društva koja se isto tako oporezuju na temelju te odredbe.

#### 8.2.3.2 *Selektivna prednost koja proizlazi iz provedbe diskrecijskog prava irske porezne uprave u izostanku objektivnih kriterija u pogledu poreznog sustava*

- (379) Čak i uz pretpostavku da primjena odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. nije uređena načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, što Komisija osporava, i dalje bi trebalo smatrati da se spornim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora jer su ona rezultat diskrecijskog prava koja je irska porezna uprava provela u izostanku objektivnih kriterija u pogledu poreznog sustava.
- (380) Iako se poreznim upravama mora dati određeno diskrecijsko pravo kako bi se uzele u obzir razlike između poreznih obveznika pri primjeni njihovi nacionalnih poreznih odredaba, ako porezna uprava ima široko diskrecijsko pravo određivanja korisnika ili uvjeta u kojima se zakonodavstvo primjenjuje na temelju kriterija koji nisu povezani s poreznim sustavom, mora se smatrati da se provedbom tog diskrecijskog prava određenog poduzetnika ili proizvodnju određene robe stavlja u povoljniji položaj u odnosu na druge koji su u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na cilj koji se nastoji ostvariti <sup>(316)</sup>. Drugim riječima, na temelju rješenja koja sadržavaju samo pravilno tumačenje mjerodavnih nacionalnih poreznih odredaba, bez odstupanja od dosljedne administrativne prakse, u načelu ne nastaje selektivna prednost. Suprotno tomu, zbog rješenja u kojima diskrecijsko pravo provode porezne uprave, ali nisu temeljena na objektivnim kriterijima u pogledu poreznog sustava, javlja se pretpostavka postojanja selektivne prednosti.
- (381) Komisija i Irška slažu se da odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. nisu utvrđeni objektivni kriteriji za raspodjelu dobiti između različitih dijelova istog nerezidentnog društva <sup>(317)</sup>. Međutim, Irška se ne slaže s Komisijom da je odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. uređen načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Pod pretpostavkom da je Irška u pravu i uzimajući u obzir da nije dostavila nijedan drugi objektivni standard za raspodjelu dobiti nerezidentnog društva za potrebe primjene odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. to bi značilo da diskrecijsko pravo irske porezne uprave u pogledu primjene te odredbe nije temeljeno na objektivnim kriterijima u pogledu poreznog sustava, zbog čega se javlja pretpostavka postojanja selektivne prednosti. Komisija je već u odjeljcima 8.2.2.2. i 8.2.2.3. dokazala da se u spornim poreznim rješenjima odobravaju metode raspodjele dobiti iz kojih proizlazi umanjene oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a za potrebe plaćanja irskog poreza na dobit trgovačkih društava i ekonomske prednosti u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Na temelju argumentacije sadržane u tim odjeljcima za sporna porezna rješenja trebalo bi smatrati da se njima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora jer su izdana na temelju diskrecijskog prava irske porezne uprave u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. provedenog u izostanku objektivnih kriterija u pogledu poreznog sustava.
- (382) Naposljetku, Irška i Apple tvrde da Komisija mora dokazati da je Apple bio u povlaštenom položaju u odnosu na druga nerezidentna društva u pogledu kojih je irska porezna uprava donijela porezna rješenja za potrebe primjene odjeljka 25. zakona TCA iz 1997. U skladu s tom argumentacijom čini se da Irška i Apple tvrde da primjereni referentni sustav nije sam odjeljak 25. zakona TCA iz 1997., već praksa irske porezne uprave u pogledu izdavanja poreznih rješenja s obzirom na nerezidentna društva.
- (383) Na temelju ispitivanja poreznih rješenja o raspodjeli dobiti na irske podružnice nerezidentnih društava koja je Irška dostavila Komisiji <sup>(318)</sup> i za koja se može smatrati da obuhvaćaju cjelokupnu praksu Irske u pogledu izdavanja rješenja o raspodjeli dobiti na podružnicu <sup>(319)</sup> Komisija nije uspjela utvrditi dosljedan skup pravila koja

<sup>(316)</sup> Predmet C-6/12 P Oy EU:C:2013:525, točka 27.

<sup>(317)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (248).

<sup>(318)</sup> Vidjeti uvodne izjave (2). i (6).

<sup>(319)</sup> Odlukom se ne pretpostavlja nikakav zaključak o mogućoj nezakonitij i nespojivoj prirodi ijednog od rješenja opisanih u ovoj Odluci na temelju pravila o državnim potporama, osim rješenja izdanih u korist ASI-ja i AOE-a.

se općenito primjenjuju na temelju objektivnih kriterija na sva nerezidentna društva koja posluju putem podružnice u Irskoj. Drugim riječima, praksa irske porezne uprave u pogledu donošenja rješenja o raspodjeli dobiti nije dovoljno dosljedna da bi činila primjereni referentni sustav s obzirom na koji bi moglo ispitivati sporna porezna rješenja kako bi se odredilo jesu li ASI i AOE primili selektivnu prednost kao rezultat rješenja.

(384) Nekoliko je tih rješenja opisano u uvodnim izjavama (385) do (395) <sup>(320)</sup>.

(385) Rješenje iz veljače 1998. – irska podružnica društva [B]: društvo [B] dio je [...] multinacionalne grupe društava <sup>(321)</sup>. Irska podružnica tog društva bavi se proizvodnjom [...], organizacijom postupka završne dorade te praćenjem isporuke robe klijentima i upravljanje njome. U skladu sa zahtjevom za rješenjem, proizvodnja [...] općenito je najsloženija djelatnost u proizvodnom lancu <sup>(322)</sup>. Naknada koja se raspodjeljuje na irsku podružnicu za potrebe oporezivanja koju je predložio porezni savjetnik društva i koju je prihvatila irska porezna uprava, jednaka je iznosu od 117 % ukupnih troškova irske podružnice <sup>(323)</sup> koji se konkretno sastoje od troškova prodaje i režijskih troškova.

(386) Rješenje iz svibnja 2001. – irska podružnica društva [C2]: društvo [C2] [...] je društvo koje pripada [...] multinacionalnoj [...] grupi [C]. Rješenjem se odobrava raspodjela dobiti na irsku podružnicu tog društva, na temelju zahtjeva poreznog obveznika, u skladu s kojom dobit za djelatnosti opisane u rješenju kao „tehnička nabava i preprodaja proizvoda u kontekstu usluge ponovnog fakturiranja” neće biti veća od 9 % troškova administrativnog centra za zajedničke usluge koji će se nalaziti u Irskoj.

(387) Rješenje iz svibnja 2003. – irska podružnica društva [A]: društvo [A] dio je [...] multinacionalne grupe [...] <sup>(324)</sup>. Za irsku podružnicu tog društva u zahtjevu za rješenje opisano je da se bavi proizvodnjom [...] te osiguravanjem računovodstvenih funkcija za cijelo društvo čiji je dio. U zahtjevu za rješenje porezni savjetnik društva [A] upućuje na predložak porezne konvencije OECD-a kako bi predložio raspodjelu dobiti na podružnicu. U skladu sa zahtjevom za rješenje, iako se funkcije nadzora nad prodajom [...], marketinških djelatnosti, vlasništva nad intelektualnim vlasništvom i riznice sve nalaze izvan Irske, društvo [A] ne smatra da je irska podružnica čisti „ugovorni proizvođač”, s obzirom na to da se Irska smatra ključnom lokacijom u svijetu za opskrbu [...]. Stoga se predlaže raspodjela dobiti na temelju metode podjele dobiti u skladu s kojom se 12,5 % <sup>(325)</sup> ukupne dobiti društva [A] raspodjeljuje na irsku podružnicu umjesto na temelju metode uvećanog troška, iako bi se potonjom umanjila oporeziva dobit društva [A] u Irskoj.

(388) Rješenje iz rujna 2003. – irska podružnica društva [N]: društvo [N] nerezidentno je društvo osnovano u Irskoj koje je dio [...] multinacionalne grupe. U skladu sa zahtjevom za rješenje djelatnosti irske podružnice društva [N] sastojat će se od proizvodnje [...] i pružanja drugih povezanih usluga, kao što su skladištenje i isporuka. Intelektualno vlasništvo povezano s tim proizvodima raspodijelilo bi se na sjedište društva [N] izvan Irske, a irska podružnica poslovala bi kao pružatelj usluga proizvodnje ili ugovorni proizvođač. Irska podružnica ne bi snosila nikakav rizik u pogledu marketinga, istraživanja i razvoja, kontrole kvalitete, odgovornosti za proizvode i zaliha.

<sup>(320)</sup> Ako se trajanje rješenja ne spominje u opisu, to znači da samo rješenje ne sadržava revizijsku klauzulu ili ikakvo drugo upućivanje na trajanje njegove valjanosti.

<sup>(321)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (373).

<sup>(322)</sup> Druge djelatnosti irske podružnice uključuju i [...]. Osim toga, mjera u kojoj se upotrebljava objekt u Irskoj odredila bi se izvan Irske. [...] sjedište društva [B] u skladu sa zahtjevom za rješenje ima licenciju [...] matičnog društva za prodaju i proizvodnju [...].

<sup>(323)</sup> Taj je iznos od 117 % izračunao porezni savjetnik kako bi se sjedištu ostavio primjereni povrat za prava koja drži i koji, kako navodi porezni savjetnik, iznosi 20 % prometa, na temelju standardnih stopa naknade za licenciju za [...]. Te su razine izračunane na temelju predviđanja, a ne na temelju povijesnih podataka. Međutim, u zahtjevu za rješenje ne daje se dodatno pojašnjenje u pogledu upotrijebljene metode niti se daje naznaka postojanja *ex post* revizije.

<sup>(324)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (374).

<sup>(325)</sup> Do marže od 12,5 % dolazi se izračunom prosjeka razmjernih troškova irske podružnice u odnosu na ukupne troškove. Nije određeno koja je osnova troškova upotrijebljena kao referentna, relevantni troškovi u zahtjevu za presudu nazivaju se „troškovi nastali u poslovanju”.

U rješenju se prihvaća raspodjela dobiti na irsku podružnicu kako bi se došlo do iste operativne dobiti u Irskoj do koje bi se došlo da je irska podružnica osnovana kao društvo kći društva [N]. Naknada dogovorena u rješenju za djelatnosti irske podružnice povećanje je vrijednosti između 25 i 30 % na troškove irske podružnice za proizvodnju. Ta se marža primjenjuje na operativne troškove podružnice. Rješenjem se potvrđuje i da se ne bi primjenjivao nikakav irski porez na kapitalne dobitke u slučaju prodaje bilo kojeg intelektualnog vlasništva u posjedu društva [N] jer irska podružnica ne bi imala nikakav vlasnički udjel u intelektualnom vlasništvu koje drži društvo [N].

(389) *Rješenje iz lipnja 2004. – irska podružnica društva [I]:* društvo [I] osnovano je u Irskoj, ali je rezidentno u [...]. To društvo koje djeluje u [...] zahtijeva da se administrativne usluge koje pruža njegova irska podružnica odrede kao trošak uvećan za 10 %. U skladu sa zahtjevom za rješenje gotovo sva prava intelektualnog vlasništva raspodjeljuju se izvan Irske. U zahtjevu za rješenje nije određeno o kojim je troškovima riječ, ali se potvrđuje da će dobit podružnice društva koja podliježe obvezi plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj, biti ograničena na troškove pripisive stvarnim djelatnostima koje provode zaposlenici podružnice u Irskoj.

(390) *Rješenje iz siječnja 2005. – irska podružnica društva [E]:* društvo [E] registrirano je u [...] i dio je [...] multinacionalne grupe društava. U skladu sa zahtjevom za rješenje irska podružnica proizvodi [...]. Društvo [E] ima pristup patentima i povezanim pravima intelektualnog vlasništva samo na temelju ugovora o licencijama s povezanim društvima grupe. Društvo [E] posluje kao „ugovorni proizvođač” u Irskoj. U zahtjevu se upućuje na to da porezna osnovica irske podružnice ne bi više trebala uključivati poduzetničku dobit, što je prije bio slučaj. U zahtjevu se opisuje mogućnost prijenosa trenutačne proizvodnje iz Irske na drugo mjesto i upućuje se na to da bi takva odluka imala ozbiljne posljedice za poslovanje u Irskoj. U zamišljenom restrukturiranju prava intelektualnog vlasništva koja bi držalo društvo [E] <sup>(326)</sup> prenijela bi se na novoosnovano društvo koje se naziva „Newco” i koje će biti osnovano u Irskoj, ali porezno rezidentno izvan Irske. U okviru nove strukture irska podružnica nastavila bi svoje djelatnosti proizvodnje u ime tog novoosnovanog društva koje se naziva „Newco” na temelju ugovorne proizvodnje. Društvo zahtijeva potvrdu irske porezne uprave da prijenos intelektualnog vlasništva neće prouzročiti porez na kapitalne dobitke u Irskoj i da Newco neće biti dužno plaćati porez u Irskoj. Društvo [E] obavljat će i druge funkcije, konkretno funkciju fakturiranja za Newco i u njegovo ime. Dodatno pravo na prodaju proizvoda društva [E] njegovim kupcima prenosilo bi se kroz Irsku. Za te funkcije i funkcije proizvodnje koje osigurava podružnica dogovorena naknada za potrebe oporezivanja određena je na iznos operativnih troškova djelatnosti proizvodnje uvećan za 100 %.

(391) *Rješenje iz prosinca 2005. – irska podružnica društva [M]:* društvo [A] osnovano je u Irskoj, ali je porezno rezidentno izvan Irske, te je dio [...] multinacionalne grupe društava. Društvo [M] prodaje [...] i gotove proizvode. U zahtjevu za rješenje navodi se da grupa radi osiguranja nastavka trenutačne razine djelatnosti i zaposlenosti u irskoj podružnici, [...], smatra Irsku lokacijom za novo [...], koje je razvilo [...] društvo grupe. U novoj strukturi opisanoj u zahtjevu društvo [M] i njegova irska podružnica poslovali bi kao da su dva zasebna pravna subjekta za računovodstvene potrebe. Dohodak bi se raspodijelio putem naknade za proizvodnju po tržišnim uvjetima na način da bi irska podružnica ostvarila istu razinu operativne dobiti koju bi ostvarila da proizvodnu djelatnost irske podružnice obavlja društvo kći društva [M]. Sjedište društva [M] steklo bi pravo upotrebe intelektualnog vlasništva od [...] društva grupe, a irska podružnica poslovala bi kao pružatelj usluga proizvodnje. Kao pružatelj usluga proizvodnje proizvodila bi gotove proizvode u skladu sa specifikacijama sjedišta uz upotrebu sirovina koje su u vlasništvu sjedišta društva [M]. Irska podružnica ne bi snosila nikakav rizik u pogledu marketinga, istraživanja i razvoja, kontrole kvalitete, odgovornosti za proizvode i zaliha. Osim proizvodnje, irska podružnica mogla bi pomoći u fakturiranju i naplati te u djelatnostima povezanim s proizvodnjom, kao što su skladištenje i isporuka. Naknadu dogovorenu u rješenju za te djelatnosti čini marža od 10 % na operativne troškove irske podružnice.

<sup>(326)</sup> Unatoč činjenici da bi društvo [E] imalo pristup samo patentima i pravima intelektualnog vlasništva na temelju ugovora o licencijama povezanih društava, u zahtjevu za rješenje upućuje se na prava intelektualnog vlasništva koja je društvo [E] držalo prije zamišljenog restrukturiranja.

- (392) *Rješenje iz srpnja 2006. – irska podružnica društva [F]:* društvo [F] porezno je rezidentno u [...] i dio je [...] multinacionalne grupe društava. Rješenjem se produljuje sporazum iz 1997. u skladu s kojim se 15 % dobiti društva [F] raspodjeljuje na irsku podružnicu za potrebe oporezivanja. Taj se sporazum namjerava preispitati 2025. Irska podružnica globalno je sjedište za [...]; odgovorna je za strateško planiranje [...] i nabavu te za koordinaciju i nadzor [...], uključujući logistiku. Upravni odbor društva [F], koji se nalazi u [...] sjedištu, uključuje ključno upravljanje grupom. Porezni obveznik društva [F] navodi da se rješenjem iz 1997. priznalo da intelektualno vlasništvo pripada [...] sjedištu, a ne irskoj podružnici. Zahtjev za rješenje sadržava podatke o zaposlenicima društva [F] u Irskoj i iznos poreza plaćenog tijekom prethodnih osam godina, ali ne sadržava nikakve računovodstvene podatke ili financijska predviđanja za društvo.
- (393) *Rješenje iz prosinca 2006. – irska podružnica društva [C1]:* društvo [C1] [...] je društvo koje je dio [...] multinacionalne [...] grupe. Podružnica proizvodi [...]. Područja poslovanja podružnice uključuju [...], proizvodnju, ljudske resurse, pitanja od javnog značaja, financije, nabavu itd. U zahtjevu za rješenje ne upućuje se na postojanje intelektualnog vlasništva koje upotrebljava irska podružnica i koje se raspodjeljuje izvan Irske. Oporeziva naknada podružnice, kako je prihvaćena u rješenju, sastoji se od marže od 18 % na operativne troškove nastale u Irskoj, „povrata na intelektualno vlasništvo” od 1,6 % na godišnji promet [...] društva kojem pripada podružnica ostvaren od proizvoda koje proizvodi irska podružnica i porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije za postrojenje i zgrade.
- (394) *Rješenje iz prosinca 2007. – irska društva kćeri društva [G]:* grupa [G] jest [...] multinacionalna grupa društava s trima irskim društvima kćerima. Stoga se čini da se rješenje odnosi na raspodjelu dobiti između društava, a ne na raspodjelu dobiti na podružnicu. Dogovoreno je da će rješenje imati trajanje od pet godina, počevši od 2008. U zahtjevu za rješenje navodi se da se funkcije koje obavljaju irska društva kćeri sastoje od proizvodnje, prodaje [...] i povezanih proizvoda, trgovine [...], zajedničkog centra za usluge za povezana društva grupe diljem svijeta te istraživanja i razvoja. Ni u zahtjevu za rješenje ni u pomoćnom materijalu koji je Irška dostavila ne upućuje se na postojanje intelektualnog vlasništva koje upotrebljavaju irske podružnice i koje se raspodjeljuje izvan Irske. Za jednu od triju podružnica, koja se opisuje kao subjekt za proizvodnju, u rješenju se prihvaća izračun porezne osnovice u Irskoj kao zbroj iznosa od 15 % operativnih troškova nastalih u Irskoj (uključeni troškovi navedeni su u zahtjevu za rješenje), „povrata na intelektualno vlasništvo” od 0,8 % godišnjeg prometa ostvarenog od proizvoda proizvedenih u Irskoj i porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije za postrojenje i zgrade. Za ostala dva društva kćeri u rješenju se prihvaća porezna osnovica jednaka iznosu od 15 % operativnih troškova (uključeni troškovi navedeni su u zahtjevu za rješenje).
- (395) *Rješenje iz rujna 2010. – irska podružnica društva [D]:* društvo [D] [...] je društvo rezidentno u [...] koje je dio [...] multinacionalne grupe. U skladu sa zahtjevom za rješenje grupa želi [...] i razmatra Irsku kao primjerenu lokaciju za tu djelatnost, uzimajući u obzir očekivane porezne troškove. Irska podružnica pružala bi usluge centraliziranog upravljanja na visokoj razini unutar grupe i [...]. Naknada dogovorena u rješenju za funkciju centraliziranog upravljanja marža je od 10 % na ukupne troškove nastale u podružnici. Marža od 10 % temelji se na analizi referentnih vrijednosti koju je proveo porezni savjetnik tog društva. Dobit koja se raspodjeljuje na [...] funkciju s trećim osobama određuje se kao razlika između iznosa koji se potražuju od trećih osoba te zbroja pripisanih troškova koji su nastali u Irskoj, izdataka sjedišta raspodijeljenih na [...] i vrijednosti usluga koje su pružila ostala povezana društva u grupi po tržišnim uvjetima.
- (396) Komisija primjećuje niz nesukladnosti u tim rješenjima.
- (397) Prije svega, odabir metoda nije sustavan čak ni kad su djelatnosti koje se opisuju slične. Na primjer, podružnice društva [A] i AOE prikazane su kao da proizvode proizvode uz upotrebu intelektualnog vlasništva koje drži društvo i koje nije raspodijeljeno na irsku podružnicu. U zahtjevu za rješenje društva [A] zaključuje se da irska podružnica društva [A] nije ugovorni proizvođač, dok se u spornim poreznim rješenjima prihvaća da je AOE ugovorni proizvođač. U skladu s tim, u rješenju izdanom u korist društva [A] odobrena je metoda podjele dobiti

kako je opisana u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama <sup>(327)</sup>, za razliku od metode uvećanog troška/metode transakcijske neto marže odobrene za AOE, iako se čini da djelatnosti opisane u zahtjevu za rješenje društva [A] slične onima opisanim u zahtjevu za rješenje AOE-a. Međutim, da je metoda podjele dobiti odabrana i za AOE, svu dobit tog društva trebalo bi raspodijeliti na njegove irske podružnice jer operativna dobit te podružnice označava ukupne operativne troškove društva.

- (398) Slično tomu, u zahtjevu za rješenje za društvo [A] društvo od irske porezne uprave traži potvrdu da bi raspodjelu dobiti na njegovo postrojenje za proizvodnju trebalo izračunati upotrebom metode podjele dobiti temeljene na omjeru ukupnih troškova društva koji čine troškovi njegove irske podružnice. Metoda podjele dobiti predlaže se za izračun oporezive dobiti irske podružnice umjesto metode uvećanog troška, iako bi se potonjom umanjila oporeziva dobit podružnice, kako navodi društvo [A]. To je u suprotnosti s pristupom koji je irska porezna uprava prihvatila u rješenjima izdanim za društva [B], [C2], [N], [I], [E], [M] i [D], u kojima je porezna osnovica irskih podružnica tih društava izračunana kao postotak troškova, umjesto kao postotak ukupne dobiti društva <sup>(328)</sup>.
- (399) Metoda podjele dobiti prihvaćena je i u slučaju društva [F], gdje je 15 % ukupne dobiti društva raspodijeljeno na irsku podružnicu. Međutim, iako je opis funkcija podružnice u slučaju društva [F] u suprotnosti s opisom funkcija irske podružnice društva [A] – s obzirom na to da je društvo [A] svoje poslovanje u Irskoj prikazalo kao proizvodnju uz upotrebu intelektualnog vlasništva koje se posjeduje izvan Irske <sup>(329)</sup>, dok je društvo [F] prikazalo svoje poslovanje u Irskoj kao globalno sjedište za [...] poslovanje društva – dogovorene naknade temelje se na istoj metodi određivanja transfernih cijena, metodi podjele dobiti, a zadržani postotak ne razlikuje se znatno (15 % za društvo [F] i 12,5 % za društvo [A]) unatoč činjenici da se u prvom slučaju za poslovanje navodi da uključuje složenost i poslovni rizik, a u potonjem slučaju da se ono svodi na rutinsko poslovanje u pogledu rizika.
- (400) Osim toga, u brojnim se rješenjima dobit raspodjeljuje na temelju troškova, čime se u stvarnosti primjenjuje metoda transakcijske neto marže, gdje su troškovi odabrani pokazatelj razine dobiti. Međutim, u nekim su slučajevima referentni troškovi operativni troškovi podružnice, dok u drugim slučajevima, na primjer u slučaju društva [B], osnova troškova upotrijebljena za potrebe raspodjele dobiti uključuje troškove prodaje. Ne čini se da ta varijacija u osnovi troškova koja je upotrijebljena kao referentna vrijednost u rješenjima slijedi određenu logiku u pogledu primjerenosti veće ili manje osnove troškova.
- (401) Još jedna očita razlika u tretmanu usporedivih situacija primjećuje se pri usporedbi tretmana irske porezne uprave u pogledu irskih podružnica društva [M] i društva [E]. Oba su društva dobila rješenje 2005., a irske podružnice obaju društava proizvode [...]. Obje podružnice prikazane su kao da snose ograničeni rizik – u slučaju društva [E] za podružnicu se navodi da je ugovorni proizvođač, dok se u slučaju društva [M] za podružnicu navodi da je pružatelj usluga proizvodnje, što je u suštini ista djelatnost – i u zahtjevima za rješenje određeno je da bi vlasnik upotrijebljenih sirovina bilo sjedište. Dok god su podružnice proizvođači, ne postoje ugovorna sredstva za raspodjelu tog vlasništva na sjedište ili na podružnicu jer su isti pravni subjekt. Stoga se za podružnice društva [E] i društva [M] u stvarnosti navodi da snose vrlo slične rizike i pružaju vrlo slične funkcije te su obje podružnice uključene u fakturiranje. U slučaju obaju rješenja porezna osnovica podružnice određena je kao

<sup>(327)</sup> To odgovara petoj metodi OECD-a, a ne metodi transakcijske neto marže.

<sup>(328)</sup> Porezna osnovica irskih podružnica određuje se kao postotak troškova u tim predmetima, neovisno o tome je li društvo navelo da bi u okviru procjene trebalo uzeti u obzir intelektualno vlasništvo, jer je u zahtjevu društva [A] navedeno da bi se intelektualno vlasništvo raspodijelilo izvan Irske, kao i, na primjer, u slučaju društva [I], dok se u jednom slučaju zadržala metoda podjele dobiti, a u drugom nije.

<sup>(329)</sup> U zahtjevu za rješenje navodi se da „[...] [grupe] ne smatraju djelatnosti [društva [A]] u Irskoj djelatnostima običnog ‚ugovornog proizvođača‘. Iako se na temelju funkcionalne analize [...] jasno dokazalo da je suština djelatnosti koje se provode u Irskoj proizvodnja [...]”.

povećanje vrijednosti na operativne troškove irskih podružnica tih društava <sup>(330)</sup>. Međutim, u slučaju podružnice društva [E] naknada koju je prihvatila irska porezna uprava odgovara povećanju vrijednosti od 100 % na operativne troškove, dok je u slučaju društva [M] povećanje vrijednosti koje je prihvatila irska porezna uprava deset puta manje i iznosi 10 % operativnih troškova. Osim toga, ni u jednom od rješenja nema objašnjenja kojim bi se mogle opravdati te različite razine naknade, neovisno o tome proizlazi li iz metoda raspodjele dobiti odobrenih tim rješenjima pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima.

- (402) Naposljetku, u rješenjima dostavljenima za grupu [G] i društvo [C1] prihvaćena je metoda naknade koja je slična metodu naknade prihvaćenoj u spornom rješenju iz 2007. u pogledu AOE-a. Ta se metoda oslanja na kombinaciju postotka prometa, označenog kao „povrat na intelektualno vlasništvo” u pojedinim zahtjevima za rješenje, i postotka operativnih troškova. Ta metoda ne odgovara metodi prikazanoj u Smjernicama OECD-a o tarifnim cijenama. Tri rješenja odnose se na proizvodnju u različitim sektorima: [...] za društvo [G], [...] za društvo [C1] i osobna računala za AOE. Za irsku podružnicu društva [G] navodi se da osigurava funkciju distribucije, dok se za irske podružnice društva [C1] i AOE-a ne čini da osiguravaju takvu funkciju. Međutim, naknada prihvaćena za društvo [G] s obzirom na postotak prometa, označen kao „povrat na intelektualno vlasništvo”, najniža je i iznosi 0,8 %, u usporedbi s 1,6 % za irsku podružnicu društva [C1] i [1 – 5] % za irsku podružnicu AOE-a. Postotak troškova upotrijebljen za izračun porezne osnovice irske podružnice društva [G] u iznosu od 15 % operativnih troškova isto je tako manji od postotka od 18 % operativnih troškova prihvaćenih za društvo [C1]. Stoga iz dogovorene metode naknade i parametara za irsku podružnicu društva [G] sustavno proizlazi manja porezna osnovica za irsku podružnicu nego iz metode naknade i parametara koje su dogovorili irska porezna uprava i društvo [C1], unatoč činjenici da se čini da irska podružnica društva [G] osigurava više funkcija od irske podružnice društva [C1]. Ta se razlika ne može objasniti opisima dostavljenima u pojedinim zahtjevima za rješenje. Konkretno, parametri od 0,8 %, 1,6 % i [1 – 5] % za povrat na intelektualno vlasništvo, kao i postotci operativnih troškova navedeni u zahtjevima za rješenje društva [G], društva [C1] i AOE-a nisu potkrijepljeni nikakvim izračunima.
- (403) S obzirom na navedeno, ispitivanjem prakse izdavanja rješenja irske porezne uprave o raspodjeli dobiti pokazalo se da se ne primjenjuju dosljedni kriteriji za određivanje raspodjele dobiti na irske podružnice nerezidentnih društava za potrebe primjene odjeljka 25. Zakona TCA iz 1997. Tim ispitivanjem potvrđuje se i da su sporna porezna rješenja izdana na temelju diskrecijskog prava irske porezne uprave u izostanku objektivnih kriterija u pogledu poreznog sustava i da bi, stoga, trebalo smatrati da se tim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora <sup>(331)</sup>.

#### 8.2.4 NEPOSTOJANJE OPRAVDANJA POREZNOG SUSTAVA NA TEMELJU NJEGOVE PRIRODE I OPĆE STRUKTURE

- (404) Mjera kojom se odstupa od referentnog sustava ipak se može smatrati neselektivnom ako je opravdana prirodom i općom strukturom tog sustava. Do toga dolazi ako mjera proizlazi izravno iz suštinskih osnovnih ili vodećih načela referentnog sustava ili ako je rezultat sastavnih mehanizama potrebnih za funkcioniranje i učinkovitost tog sustava <sup>(332)</sup>.
- (405) Ni Irska ni Apple nisu dostavili konačno opravdanje za davanje selektivne prednosti putem spornih poreznih rješenja, iako država članica snosi teret dokazivanja u tom pogledu. Irska doista nije dostavila nikakvo opravdanje za selektivni tretman, dok Apple navodi da je provedba diskrecijskog prava svojstvena irskom sustavu poreza na dobit trgovačkih društava te da se rješenjima pridonijelo učinkovitosti sustava i da su bila razmjerna <sup>(333)</sup>.
- (406) Komisija ne smatra da se tim argumentima opravdava selektivni tretman ASI-ja i AOE-a u ovom predmetu.

<sup>(330)</sup> To je, na primjer, i metoda dogovorena za ASI u rješenju iz 2007.

<sup>(331)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (381).

<sup>(332)</sup> Vidjeti, na primjer, spojene predmete C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i ostali* EU:C:2011:550, točku 69.

<sup>(333)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 216. i dalje

- (407) Prvo, provedbom diskrecijskog prava porezne uprave, čak i ako je svojstvena primjeni određenih fiskalnih pravila, ne može se sama po sebi opravdati diskriminacija između poreznih obveznika koji se nađu u sličnom činjeničnom i pravnom položaju. Prema mišljenju Suda <sup>(334)</sup>, provedba diskrecijskog prava porezne uprave u primjeni njezinih fiskalnih pravila koja se ne temelji na objektivnim kriterijima u pogledu poreznog sustava dovodi do pretpostavke selektivnosti, a Apple nije uspio dokazati da se diskrecijsko pravo irske porezne uprave u pogledu dodjele spornih poreznih rješenja temelji na objektivnim kriterijima u pogledu poreznog sustava.
- (408) U svakom slučaju, Komisija podsjeća na to da u skladu s njezinom primarnom <sup>(335)</sup> i podrednom <sup>(336)</sup> argumentacijom kao i s njezinom prvom alternativnom argumentacijom <sup>(337)</sup> ne dovodi provedba diskrecijskog prava irske porezne uprave do dodjele selektivne prednosti u korist ASI-ja i AOE-a, već činjenica da se spornim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u odobrava umanjene njihove porezne osnovice, a time i njihove obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava, koje nije dostupno gospodarskim subjektima u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju. U skladu s tom argumentacijom odobrenje irske porezne uprave u pogledu metoda raspodjele dobiti koje je predložio Apple kako bi se utvrdila oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj dovodi do selektivne prednosti, a ne provedba diskrecijskog prava u odobrenju tih metoda kao takva. To što se spornim poreznim rješenjima dodjeljuje i selektivna prednost ASI-ju i AOE-u zbog provedbe diskrecijskog prava irske porezne uprave u tom kontekstu koja se ne temelji na objektivnim kriterijima u pogledu poreznog sustava dodatna je alternativna argumentacija u korist postojanja selektivne prednosti u ovom predmetu <sup>(338)</sup>. Ta je argumentacija sastavljena kao odgovor na tvrdnju Irske i društva Apple da odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. nije uređen načelom poslovanja po tržišnim uvjetima i da se selektivna prednost mora dokazati usporedbom spornih poreznih rješenja s administrativnom praksom irske porezne uprave. U skladu s tim, uz izuzeće te posljednje argumentacije, zaključak Komisije da se spornim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost ne ovisi o tome je li diskrecijsko pravo dano irskoj poreznoj upravi u pogledu izdavanja tih rješenja prekomjerno ili o načinu na koji je irska porezna uprava provela to diskrecijsko pravo, već proizlazi iz činjenice da se tim rješenjima selektivno umanjuje obveza ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na gospodarske subjekte u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju.
- (409) Kao drugo, čak i ako se nalaz Komisije u pogledu selektivne prednosti temeljio na provedbi diskrecijskog prava irske porezne uprave, argument koji je dostavio Apple da su „[porezna rješenja] proizašla iz suštinskih načela odjeljka 25. zakona TCA iz 1997.” <sup>(339)</sup>, a da nije dodatno objasnio kako bi se to trebao tumačiti ili kako bi se time opravdao selektivni tretman, nije dovoljan da se opravda selektivni tretman u ovom predmetu. U skladu sa sudskom praksom Suda, prednost dodijeljena poduzetniku mora biti dosljedna ne samo sa svojstvenim značajkama predmetnog poreznog sustava, već i s obzirom na način na koji se taj sustav provodi <sup>(340)</sup>. Stoga, čak i da je administrativna praksa irske porezne uprave u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997. pravilan referentni sustav, što Komisija osporava, način na koji je irska porezna uprava provela odjeljak 25. zakona TCA iz 1997. izdavanjem pojedinačnih poreznih rješenja pokazuje da ta provedba diskrecijskog prava nije utemeljena na objektivnim kriterijima. Stoga se takav tretman u korist ASI-ja i AOE-a ne može opravdati logikom ili općom prirodom poreznog sustava.
- (410) Kao treće, općenitim upućivanjem na „učinkovitost poreznog sustava” <sup>(341)</sup> kojoj su porezna rješenja navodno pridonijela ne može se opravdati selektivni tretman određenih poduzetnika u skladu s tim sustavom. Točno je da su ta porezna rješenja općenito valjano sredstvo koje porezne uprave često upotrebljavaju kako bi pružile pravnu sigurnost, ali ta činjenica ne izuzima porezna rješenja iz ispitivanja na temelju pravila o državnim potporama.
- (411) S obzirom na navedeno, selektivni tretman koji se nudi ASI-ju i AOE-u na temelju spornih poreznih rješenja nije opravdan prirodom i općom strukturom poreznog sustava.

<sup>(334)</sup> Predmet C-6/12 P Oy EU:C:2013:525, točka 27.

<sup>(335)</sup> Odjeljak 8.2.2.2.

<sup>(336)</sup> Odjeljak 8.2.2.3.

<sup>(337)</sup> Odjeljak 8.2.3.1.

<sup>(338)</sup> Odjeljak 8.2.3.2.

<sup>(339)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 218.

<sup>(340)</sup> Spojeni predmeti C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i ostali* EU:C:2011:550, točka 73.

<sup>(341)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 219.

## 8.2.5 ZAKLJUČAK O POSTOJANJU SELEKTIVNE PREDNOSTI

- (412) Zbog toga što se spornim poreznim rješenjima odobravaju metode raspodjele dobiti irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a koje odstupaju od rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima iz njih proizlazi umanjene porezne osnovice ASI-ja i AOE-a u odnosu na neintegrirana društva u čijoj se oporezivoj dobiti odražavaju cijene dogovorene na tržištu u skladu s tržišnim uvjetima. Stoga iz spornih poreznih rješenja proizlazi umanjene obveze ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava kako je određena redovnim pravilima o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj, zbog čega se tim društvima dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora <sup>(342)</sup>.
- (413) Druga je mogućnost da, zbog toga što se spornim poreznim rješenjima odobravaju metode raspodjele dobiti irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a koje odstupaju od rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima iz njih proizlazi umanjene porezne osnovice ASI-ja i AOE-a u odnosu na druga nerezidentna društva koja posluju preko podružnice u Irskoj. Stoga iz spornih poreznih rješenja proizlazi umanjene obveze ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u skladu s odjeljkom 25. zakona TCA iz 1997., zbog čega se tim društvima dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora <sup>(343)</sup>.

## 8.3 ZAKLJUČAK O POSTOJANJU POTPORE

- (414) S obzirom na navedeno Komisija zaključuje da se spornim poreznim rješenjima koja je izdala irska porezna uprava u korist ASI-ja i AOE-a dodjeljuje selektivna prednost tim društvima koja je pripisiva Irskoj i financira se državnim sredstvima, čime se narušava ili prijeti da će se narušiti tržišno natjecanje i koja bi mogla utjecati na trgovinu među državama članicama. Stoga sporna porezna rješenja čine državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora.
- (415) Budući da sporna porezna rješenja dovode do umanjenja naknada koje bi obično trebali snositi ASI i AOE u tijeku svojeg poslovanja, trebalo bi smatrati da se spornim poreznim rješenjima dodjeljuje operativna potpora ASI-ju i AOE-u.

## 8.4 KORISNICI SPORNIH MJERA

- (416) Spornim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje se državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Međutim, ASI i AOE dio su multinacionalne grupe društava, odnosno grupe Apple, koja se sastoji od brojnih društava koja sva u konačnici nadzire društvo Apple Inc. Za zasebne pravne subjekte može se smatrati da čine jednu gospodarsku jedinicu za potrebe primjene pravila o državnim potporama. Ta se gospodarska jedinica tada smatra predmetnim poduzetnikom koji je ostvario korist od mjere potpore. Kao što je Sud prije smatrao, „[p]ojam poduzetnika u kontekstu prava tržišnog natjecanja mora se razumjeti kao pojam kojim se označava gospodarska jedinica, [...] čak i ako, s pravnoga gledišta, tu gospodarsku jedinicu čini nekoliko fizičkih ili pravnih osoba” <sup>(344)</sup>. Kako bi utvrdio čini li više subjekata jednu gospodarsku jedinicu, Sud razmatra postojanje kontrolnog udjela ili funkcionalnih, gospodarskih ili organskih poveznica <sup>(345)</sup>. U ovom predmetu ASI i AOE u konačnici su u stopostotnom vlasništvu društva Apple Inc. <sup>(346)</sup>, a većina članova upravnih odbora ASI-ja i AOE-a zaposlenici su društva Apple Inc. <sup>(347)</sup> tako da se može reći da Apple Inc. kao subjekt koji nadzire grupu Apple nadzire i ASI i AOE putem funkcionalnih, gospodarskih i organskih poveznica.

<sup>(342)</sup> Odjeljak 8.2.2.

<sup>(343)</sup> Odjeljak 8.2.3.

<sup>(344)</sup> Predmet C-170/83 *Hydrotherm* EU:C:1984:271, točka 11. Vidjeti i predmet T-137/02 *Pollmeier Malchow protiv Komisije* EU:T:2004:304, točku 50.

<sup>(345)</sup> Predmet C-480/09 P *Acea Electrabel Produzione SpA protiv Komisije* EU:C:2010:787 točke 47. do 55.; predmet C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA i ostali* EU:C:2006:8, točka 112.

<sup>(346)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (47).

<sup>(347)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (114).

- (417) Štoviše, grupa Apple donijela je odluku o osnivanju ASI-ja i AOE-a u Irskoj i grupa Apple odlučila je o strukturi na temelju koje će se ASI i AOE osnovati u Irskoj te da će se prisutnost tih društava u Irskoj za svako od njih ograničiti na jednu podružnicu. Stoga grupa Apple u cjelini ima koristi od državne potpore koju je Irska dodijelila ASI-ju i AOE-u putem spornih poreznih rješenja jer svaki povlašteni porezni tretman koji irska porezna uprava pruži ASI-ju i AOE-u u konačnici ide u korist grupi Apple u cjelini oslobođanjem dodatnih financijskih resursa koji se mogu upotrijebiti u korist cijele grupe društava.
- (418) Zaključno, neovisno o činjenici da je grupa Apple organizirana u različite pravne osobe tu bi grupu ipak trebalo smatrati jedinstvenom gospodarskom jedinicom koja ima koristi od državne potpore koju je Irska dodijelila putem spornih poreznih rješenja <sup>(348)</sup>.

#### 8.5 SPOJIVOST SPORNIH MJERA

- (419) Državna potpora smatra se spojivom s unutarnjim tržištem ako je obuhvaćena bilo kojom od kategorija navedenih u članku 107. stavku 2. Ugovora <sup>(349)</sup> i može se smatrati spojivom s unutarnjim tržištem ako Komisija utvrdi da je obuhvaćena bilo kojom od kategorija navedenih u članku 107. stavku 3. Ugovora <sup>(350)</sup>. Međutim, država članica koja je dodijelila potporu snosi teret dokazivanja da je državna potpora koju je dodijelila spojiva s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavkom 2. ili 3. Ugovora <sup>(351)</sup>.
- (420) Irska se nije pozvala ni na jedan od razloga za utvrđivanje spojivosti iz bilo koje od tih odredaba u pogledu državne potpore koju je dodijelila putem spornih poreznih rješenja.
- (421) Štoviše, kako je navedeno u uvodnim izjavama (222) i (415), trebalo bi smatrati da se spornim poreznim rješenjima dodjeljuje operativna potpora ASI-ju, AOE-u i grupi Apple kao cjelini. Konkretno, potpore te vrste ne mogu se obično smatrati spojivima s unutarnjim tržištem u skladu s člankom 107. stavkom 3. točkom (c) Ugovora, s obzirom na to da se njima ne olakšava razvoj određenih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja te da predmetni porezni poticaji nisu vremenski ograničeni, regresivni ili razmjerni onome što je potrebno za ublažavanje određene nepovoljne gospodarske situacije u predmetnim područjima.
- (422) S obzirom na navedeno, državna potpora koju je Irska dodijelila spornim poreznim rješenjima nije spojiva s unutarnjim tržištem.

#### 9. NEZAKONITOST POTPORE

- (423) U skladu s člankom 108. stavkom 3. Ugovora, države članice dužne su obavijestiti Komisiju o svim planovima za dodjelu potpora (obveza prijave) i ne smiju primijeniti predložene mjere potpore dok Komisija ne donese

<sup>(348)</sup> Vidjeti, na odgovarajući način, predmet 323/82 *Intermills* ECLI:EU:C:1984:345, točka 11.: „Iz informacija koje su sami dostavili podnositelji zahtjeva jasno je da su nakon restrukturiranja i SA Intermills i tri društva za proizvodnju pod nadzorom izvršnog direktora za regiju Valonije i da, nakon prijenosa postrojenja na tri novoosnovana društva SA Intermills i dalje ima udjel u tim društvima. Stoga se mora prihvatiti da, unatoč činjenici da svako od triju društava za proizvodnju ima pravnu osobnost odvojenu od bivšeg društva SA Intermills, svi ti poduzetnici zajedno čine jednu grupu, barem u pogledu potpore koju su dodijelila belgijska tijela [...]”. Vidjeti i spojene predmete C-182/03 i C-217/03, *Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije*, EU:C:2006:416., točku 102.: „Komisija je bila u pravu kad je smatrala da pravila kojima podliježe određivanje oporezivog dohotka čine prednost za koordinacijske centre i grupe kojima pripadaju.”

<sup>(349)</sup> Iznimke predviđene u članku 107. stavku 2. Ugovora odnose se na sljedeće: (a) potpore socijalnog karaktera koje se dodjeljuju pojedinim potrošačima; (b) potpore za otklanjanje štete nastale zbog prirodnih nepogoda ili drugih izvanrednih događaja i (c) potpore koje se dodjeljuju gospodarstvu određenih područja Savezne Republike Njemačke.

<sup>(350)</sup> Iznimke predviđene u članku 107. stavku 3. Ugovora odnose se na sljedeće: (a) potpore za promicanje gospodarskog razvoja određenih područja; (b) potpore za određene važne projekte od zajedničkog europskog interesa ili za otklanjanje ozbiljnih poremećaja u gospodarstvu neke države članice; (c) potpore za razvoj određenih gospodarskih djelatnosti ili određenih gospodarskih područja; (d) potpore za promicanje kulture i očuvanje baštine i (e) druge vrste potpora koje Vijeće odredi svojom odlukom.

<sup>(351)</sup> Predmet T-68/03 *Olympiaki Aeropolia Ypiresies protiv Komisije* EU:T:2007:253, točka 34.

konačnu odluku o predmetnoj potpori (obveza mirovanja). Obveza prijave ponavlja se u članku 2. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 <sup>(352)</sup>, a obveza mirovanja u članku 3. te uredbe. U članku 1. točki (f) te uredbe nova potpora čija je primjena u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora definirana je kao nezakonita potpora.

- (424) Komisija napominje da Irska nije obavijestila Komisiju da namjerava izdati sporna porezna rješenja niti je poštovala obvezu mirovanja. Stoga u skladu s člankom 1. točkom (f) Uredbe (EU) 2015/1589 sporna porezna rješenja čine nezakonitu potporu čija je primjena u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora.

#### 10. NAVODNE NEPRAVILNOSTI U POSTUPKU

- (425) Irska i Apple tvrde da je Komisija povrijedila njihovo pravo na saslušanje jer se istražni postupak Komisije navodno preusmjerio od donošenja odluke o pokretanju postupka, kako je dokazano dopisom od 17. travnja 2015., i navodno nisu dobili priliku da na odgovarajući način iznesu svoje stavove u pogledu stajališta koja je Komisija izrazila u tom dopisu. Irska i Apple stoga tvrde da je Komisija trebala proširiti odluku o pokretanju postupka ili donijeti novu odluku o pokretanju službenog istražnog postupka u kojoj se utvrđuje navodni novi smjer istražnog postupka.
- (426) Komisija smatra da su se postupovna prava Irske i društva Apple u potpunosti poštovala u ovom predmetu.
- (427) Komisija najprije i u prvom redu napominje da je područje primjene Komisijina istražnog postupka u pogledu državne potpore ostalo isto između odluke o pokretanju postupka i donošenja ove Odluke. Obje odluke odnose se na iste mjere (porezna rješenja iz 1991. i 2007. koja je izdala irska porezna uprava), iste korisnike (ASI, AOE i grupu Apple) i ista pitanja o državnoj potpori (proizlazi li iz metoda raspodjele dobiti odobrenih tim rješenjima odgovarajuća raspodjela dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a ili na temelju njih nastaje selektivna prednost za ta društva tako što im se omogućuje da određuju svoju oporezivu dobit na način koji odstupa od rezultata u skladu s tržišnim uvjetima).
- (428) U odluci o pokretanju postupka Komisija je izrazila svoje početne sumnje o usklađenosti metoda raspodjele dobiti odobrenih spornim poreznim rješenjima s pravilima o državnim potporama, posebno s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima kako proizlazi iz članka 107. stavka 1. Ugovora. Svrha je faze detaljne istrage nakon odluke o pokretanju postupka Komisiju upozoriti na dodatne činjenične i pravne elemente. Tim se elementima mogu dodatno razviti ili riješiti početne dvojbe Komisije navedene u odluci o pokretanju postupka. U skladu s tim, na kraju tog postupka analiza Komisije može se promijeniti, što znači da se konačna odluka može u određenoj mjeri razlikovati od odluke o pokretanju postupka, a da te razlike ne utječu na zakonitost konačne odluke <sup>(353)</sup>.
- (429) Komisijina analiza dodatno se razvila u ovom predmetu kao posljedica opširnih pisanih podnesaka koje su dostavili Irska i Apple u pogledu pitanja o državnim potporama koja je Komisija navela u odluci o pokretanju postupka. Kao odgovor na zahtjev Irske da Komisija dodatno pojasni svoju ocjenu državne potpore s obzirom na te elemente i s obzirom na tvrdnju Irske da se čini da se ocjena Komisije temeljila na zabludi Komisije u pogledu primjenjivog nacionalnog prava službe Komisije poslale su Irskoj dopis od 17. travnja 2015. u svrhu transparentnosti, a Irska je dopis prosljedila društvu Apple. Međutim, od donošenja odluke o pokretanju postupka predmet Komisijina istražnog postupka u pogledu državne potpore nije se promijenio (metoda raspodjele dobiti odobrenih spornim poreznim rješenjima) niti su se promijenile Komisijine osnovne dvojbe o usklađenosti spornih mjera s pravilima o državnim potporama (je li na temelju tih metoda nastala oporeziva dobit za ASI i AOE koja je u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima).

<sup>(352)</sup> Uredba Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL L 248, 24.9.2015., str. 9.).

<sup>(353)</sup> Predmet T-424/05 *Italija protiv Komisije* EU:T:2009:49, točka 69.; i predmeti T-231/06 i T-237/06, *Nizozemska i NOS protiv Komisije*, EU:T:2010:525, točka 50. Vidjeti i predmet T-242/12 (*SNCF protiv Komisije* EU:T:2015:1003, točke 345. do 367.

- (430) U svakom slučaju, nakon dopisa od 17. travnja 2015. Irska je imala dovoljno prilika da obavijesti Komisiju o svojim stavovima u pogledu stajališta navedenog u tom dopisu i stvarno je iskoristila tu mogućnost u brojnim prilikama, pisanim i usmenim putem <sup>(354)</sup>. Kad je riječ o društvu Apple Komisija podsjeća na to da, kao zainteresirana osoba, ima pravo samo dostavljati očitovanja kao odgovor na odluku o pokretanju postupka. Međutim, Apple je dobio i stvarno iskoristio brojne prilike da dostavi svoja očitovanja Komisiji, pisanim i usmenim putem, otkad mu je prosljeđen dopis od 17. travnja 2015. <sup>(355)</sup>
- (431) S obzirom na navedeno Komisija smatra da je poštovala postupovna prava Irske i društva Apple u ovom predmetu.

## 11. POVRAT

### 11.1 OBVEZA POVRATA

- (432) Člankom 16. stavkom 1. Uredbe (EU) 2015/1589 utvrđuje se obveza Komisije da zahtijeva povrat nezakonite i nespojive potpore. Tom odredbom predviđeno je i da predmetna država članica mora poduzeti sve potrebne mjere za povrat nezakonite potpore za koju je utvrđeno da nije spojiva s unutarnjim tržištem. Člankom 16. stavkom 2. Uredbe (EU) 2015/1589 utvrđeno je da iznos potpore koji se treba vratiti uključuje i kamatu koja se naplaćuje počevši od dana kada je nezakonita potpora stavljena na raspolaganje korisniku do dana povrata njezina iznosa. U Uredbi Komisije (EZ) br. 794/2004 <sup>(356)</sup> navedene su metode za izračun kamate na povrat. Naposljetku, u članku 16. stavku 3. Uredbe (EU) 2015/1589 navedeno je da se „povrat potpore izvršava [...] bez odgađanja i u skladu s postupcima predviđenim nacionalnim pravom dotične države članice, pod uvjetom da isti omogućavaju neposredno i stvarno izvršenje odluke Komisije”.

### 11.2 NOVA POTPORA

- (433) U skladu s člankom 1. točkom (c) Uredbe (EU) 2015/1589 „nova potpora” znači svaka potpora, to jest programi potpora i pojedinačna potpora koje ne predstavljaju postojeću potporu, uključujući i izmjene postojećih potpora”.
- (434) U skladu s člankom 17. Uredbe (EU) 2015/1589 ovlast Komisije u pogledu povrata potpore podliježe roku zastare od deset godina. Rok zastare počinje danom kada je nezakonita potpora dodijeljena korisniku, bilo kao pojedinačna potpora ili u okviru programa potpora. Rok zastare prekida se bilo kojom radnjom koju Komisija ili neka država članica, djelujući na zahtjev Komisije, poduzme u vezi s nezakonitom potporom. Nakon svakog prekida rok zastare počinje se računati iznova. Rok zastare obustavlja se sve dok je odluka Komisije predmet postupka pred Sudom. Konačno, svaka potpora pogledu koje je istekao rok zastare smatra se postojećom potporom.
- (435) Porezno rješenje iz 1991. izdano je prije više od deset godina. U ovom predmetu rok zastare utvrđen člankom 17. Uredbe (EU) 2015/1589 prekinut je 12. lipnja 2013., odnosno na dan kad je Komisija poslala dopis Irskoj u kojem je zahtijevala da Komisiji dostavi informacije o svojoj praksi izdavanja poreznih rješenja i, konkretno, informacije o svim rješenjima koja je Irska izdala u korist društava AOI, ASI i AOE <sup>(357)</sup>. To znači da se za svaku potporu dodijeljenu na temelju poreznog rješenja iz 1991. prije 12. lipnja 2003. mora smatrati da je „postojeća” potpora u smislu članka 1. točke (b) podtočke iv. Uredbe (EU) 2015/1589. Suprotno tomu, svaka potpora dodijeljena nakon tog datuma, bilo na temelju poreznog rješenja iz 1991. ili poreznog rješenja iz 2007., čini „novu” potporu u smislu članka 1. točke (c) Uredbe (EU) 2015/1589.

<sup>(354)</sup> Vidjeti razmjenu primjedbi između Irske i Komisije opisanu u odjeljcima 7.1., 7.2., 7.4. i 7.5.

<sup>(355)</sup> Vidjeti razmjenu primjedbi između društva Apple i Komisije opisanu u odjeljcima 7.1., 7.2. i 7.3.

<sup>(356)</sup> Uredba Komisije (EZ) br. 794/2004 od 21. travnja 2004. o provedbi Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL L 140, 30.4.2004., str. 1.).

<sup>(357)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (I). Prvi odgovor Irske na Komisijin zahtjev za dostavu informacija koji se odnosio na irsku praksu izdavanja poreznih rješenja, s jedne strane, i sadržavao konkretna pitanja o ASI-ju i AOE-u, s druge strane, nosi datum 9. srpnja 2013.

- (436) Irska tvrdi da bi sve potpore dodijeljene u ovom predmetu mogle biti samo postojeće potpore jer proizlaze iz toga što irska porezna uprava nije primijenila načelo poslovanja po tržišnim uvjetima, koje nije bilo primjenjivo u Irskoj kad se pridružila Uniji 1. siječnja 1973. te nije bilo primjenjivo ni nakon toga. Irska navodi da se u odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. samo ponavlja odjeljak 201. Zakona o porezu na dohodak iz 1967., koji je bio na snazi u vrijeme kad je Irska pristupila Uniji, te se ni u jednoj odredbi ne upućuje na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima ili okvir OECD-a. Stoga, s obzirom na to da se pravna osnova za raspodjelu dobiti na irsku podružnicu nije znatno promijenila otkad je Irska pristupila Uniji, mjera, ako je se smatra državnom potporom, čini postojeću potporu u smislu članka 1. točke (b) Uredbe (EU) 2015/1589 <sup>(358)</sup>.
- (437) Taj se argument ne može prihvatiti jer je potpora dodijeljena u ovom predmetu pojedinačna potpora dodijeljena ASI-ju, AOE-u i grupi Apple u obliku spornih poreznih rješenja, kojima se odobravaju metode raspodjele dobiti kojima se ASI-ju i AOE-u omogućuje umanjene njihove porezne osnovice za potrebe plaćanja irskog poreza na dobit trgovačkih društava, a ne, kako se čini da tvrdi Irska, program potpore temeljen na odjeljku 25. zakona TCA iz 1997. i odjeljku 201. Zakona o porezu na dohodak iz 1967. Drugim riječima, mjera potpore kojom se dodjeljuje potpora jesu sporna porezna rješenja koja su ASI i AOE primjenjivali na godišnjoj razini kako bi se utvrdila oporeziva dobit tih društava za potrebe plaćanja irskog poreza na dobit trgovačkih društava i, na temelju toga, njihova godišnja obveza plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava. Drugim riječima, potpora dodijeljena tim rješenjima dodjeljuje se godišnje, u trenutku kad ASI i AOE moraju platiti porez na dobit trgovačkih društava, a ta se društva oslanjaju na metode raspodjele dobiti odobrene tim rješenjima kako bi izračunala iznos poreza koji moraju platiti. Potpora dodijeljena ASI-ju, AOE-u i grupi Apple putem spornih poreznih rješenja stoga čini novu potporu, koja se dodjeljuje godišnje <sup>(359)</sup>.

### 11.3 PRAVNA SIGURNOST I LEGITIMNA OČEKIVANJA

- (438) Člankom 16. stavkom 1. Uredbe (EU) 2015/1589 predviđa se da Komisija ne smije zahtijevati povrat sredstava potpore ako bi to bilo u suprotnosti s općim načelima prava Unije.
- (439) Irska i Apple navode argument da je Komisija pokretanjem službenog istražnog postupka i dovođenjem u pitanje, 22 godine kasnije, usklađenost dvaju poreznih rješenja s pravilima o državnim potporama, povrijedila načelo pravne sigurnosti. Irska navodi da pravila o državnim potporama moraju biti predvidiva i da Komisija nema pravo razvijati pravo Unije proširenjem granica tih pravila na nov način ili upućivanjem na međunarodne promjene kao što je okvir OECD-a <sup>(360)</sup>. Primjenom načela nepristrane transakcije i okvira OECD-a, posebno smjernica OECD-a iz 2010., Komisija retroaktivno uvodi vanjski referentni sustav koji u to vrijeme nije bio dio irskog nacionalnog prava <sup>(361)</sup>. Konačno, Irska tvrdi da Komisijina retroaktivna primjena današnjih načela znači da se Irskoj određuje standard koji ona (ni Apple) nije mogla očekivati kad su rješenja izdana <sup>(362)</sup>.
- (440) U skladu sa sudskom praksom učinak je temeljnog načela pravne sigurnosti da se Komisiju sprječava u odgađanju provedbe svojih ovlasti na neodređeno vrijeme <sup>(363)</sup>. Međutim, kako bi se primjenjivalo načelo pravne sigurnosti, mora postojati produljeni izostanak djelovanja Komisije od trenutka kad je saznala za potporu i situaciju

<sup>(358)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točke 141. i dalje.

<sup>(359)</sup> Spojeni predmeti C-182/03 i C-217/03, *Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije*, EU:C:2006:416 Istu je logiku Opći sud primijenio u spojenim predmetima T-427/04 i T-17/05 *Francuska i France Telecom protiv Komisije* EU:T:2009:474, gdje je France Telecom ostvario koristi od izuzeća od oporezivanja, a Komisija je zaključila da se potpora dodjeljivala godišnje, tj. razlika poreza koji se trebao platiti i koji je izuzet računao se na godišnjoj osnovi i ovisio je, među ostalim, o razini poreznih stopa koje su godišnje izglasavala lokalna tijela, što je zaključak koji je potvrdio Opći sud.

<sup>(360)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 90.

<sup>(361)</sup> Primjedbe Irske na primjedbe trećih strana, točke 22. do 41.

<sup>(362)</sup> Očitovanja društva Apple u pogledu odluke o pokretanju postupka, točka 300.

<sup>(363)</sup> Predmet C-74/00 P i C-75/00 P *Falck i Acciaierie di Bolzano protiv Komisije* EU:C:2002:524, točka 140.

nesigurnosti. Dug protok vremena sam po sebi nije dovoljan za pozivanje na pravnu sigurnost, a odgađanje se Komisiji može pripisati tek od trenutka kad je saznala za postojanje potpore. U ovom predmetu, budući da Irska nikad nije obavijestila Komisiju o spornim poreznim rješenjima niti ih je na drugi način učinila javno dostupnima, Komisija je za postojanje tih rješenja mogla saznati tek kad je njihovo postojanje javno objavljeno, što se prvi put dogodilo tijekom saslušanja Senata SAD-a. Ta su saslušanja održana 21. svibnja 2013., nakon čega je Komisija 12. lipnja 2013. Irskoj poslala zahtjev za dostavu informacija. Stoga se Komisiju ne može optužiti da je povrijedila načelo pravne sigurnosti zbog produljenog izostanka djelovanja jer je Komisija, od trenutka kad je mogla saznati za rješenja (21. svibnja 2013.), djelovala u roku kraćem od jednog mjeseca (12. lipnja 2013.).

- (441) Kad je riječ o argumentu Irske da je načelo pravne sigurnosti povrijeđeno jer Komisija postupa u suprotnosti sa svojom praksom odlučivanja, u skladu s kojom je jedina važeća referentna točka nacionalni porezni sustav, Komisija podsjeća na to da referentni sustav u odnosu na koji ocjenjuje postojanje selektivne prednosti u ovom predmetu čine redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj. Komisija, nadalje, podsjeća na to da države članice imaju fiskalnu autonomiju u području izravnog oporezivanja, ali sve fiskalne mjere koje država članica donese moraju biti usklađene s pravilima Unije o državnim potporama koje obvezuju države članice i imaju prednost pred njihovim domaćim zakonodavstvom<sup>(364)</sup>. U tom pogledu Komisija podsjeća na to da se člankom 107. stavkom 1. Ugovora, kako ga tumači Sud<sup>(365)</sup>, zabranjuje fiskalna mjera kojom se integriranom društvu omogućuje da određuje svoju oporezivu dobit na način u kojem se ne odražava dobit koja bi nastala u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja, odnosno na temelju cijena koje su dogovorili neovisni poduzetnici u usporedivim okolnostima po tržišnim uvjetima. U donošenju ove Odluke Komisija primjenjuje članak 107. stavak 1. Ugovora na sporna porezna rješenja za koja je Komisija utvrdila da iz njih proizlazi rezultat koji odstupa od redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj jer omogućuju ASI-ju i AOE-u da određuju svoju oporezivu dobit na način kojim se ne odražava dobit u skladu s tržišnim uvjetima. Kad je riječ o argumentu Irske da Komisija uvodi međunarodne standarde i primjenjuje smjernice iz 2010. na rješenja izdana prije tog datuma, Komisija podsjeća na to da se njezin zaključak u ovoj Odluci temelji na povredi članka 107. stavka 1. Ugovora, koji je dio pravnog poretka Irske od 1973., a ne na okviru OECD-a. Komisija upućuje na okvir OECD-a u ovoj Odluci jer se u tom okviru nalaze vrijedne smjernice o tome proizlazi li iz metode određivanja oporezive dobiti neke podružnice pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, s obzirom na to da je okvir rezultat rasprava stručnjaka unutar OECD-a i u njemu su obrazložene tehnike namijenjene rješavanju čestih izazova u pogledu međunarodnog oporezivanja.

- (442) Konačno, kao odgovor na zajednički podnesak koji je potpisalo nekoliko trgovinskih udruženja Irska je navela da se načelom legitimnih očekivanja brani povrat u ovom predmetu. U svojim je očitovanjima uputila i na odluku u predmetu *France Télécom*<sup>(366)</sup> dok je tvrdila da bi iznos potpore dodijeljene spornim poreznim rješenjima bilo teško kvantificirati u ovom predmetu<sup>(367)</sup>. Međutim, država članica čija su tijela dodijelila potporu uz povredu članka 108. stavka 3. Ugovora ne smije se pozvati na legitimna očekivanja primatelja kako bi opravdala nepoštovanje obveze da poduzme nužne korake za provedbu odluke Komisije kojom joj se nalaže povrat potpore. Da joj se to omogući, odredbe članka 107. i 108. Ugovora lišile bi se svakog učinka u praksi jer bi se nacionalna tijela mogla osloniti na vlastito nezakonito ponašanje kako bi odluke koje je Komisija donijela

<sup>(364)</sup> Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, *Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije*, EU:C:2006:416, točku 81.; spojene predmete C-106/09 P i C-107/09 P *Komisija protiv Vlade Gibraltara i Ujedinjene Kraljevine* EU:C:2011:732; predmet C-417/10 *3M Italija* EU:C:2012:184, točku 25., i rješenje u predmetu C-529/10 *Safilo* EU:C:2012:188, točku 18.; vidjeti i predmet T-538/11 *Belgija protiv Komisije* EU:T:2015:188, točku 66.

<sup>(365)</sup> Vidjeti spojene predmete C-182/03 i C-217/03, *Belgija i Forum 187 ASBL protiv Komisije*, EU:C:2006:416, točke 95. do 97.

<sup>(366)</sup> Odluka Komisije 2006/621/EZ od 2. kolovoza 2004. o državnoj potpori koju je provela Francuska za France Télécom (SL L 257, 20.9.2006., str. 11.).

<sup>(367)</sup> Očitovanja Irske u pogledu odluke o pokretanju postupka, točke 155. i 156.

u skladu s tim odredbama Ugovora učinila neučinkovitima <sup>(368)</sup>. Stoga nije na predmetnoj državi članici nego na poduzetniku korisniku da se pozove na iznimne okolnosti na kojima bi se mogla temeljiti njegova legitimna očekivanja zbog kojih bi mogao odbiti povrat nezakonite potpore <sup>(369)</sup>. Budući da se Apple nije pozvao na to načelo u svojim očitovanjima koja je dostavio Komisiji, to što se Irska oslanja na legitimna očekivanja samo je zbog toga neutemeljeno. U svakom slučaju, ako se potpora provodi bez slanja prethodne obavijesti Komisiji, primatelj potpore ne može imati legitimna očekivanja da je potpora zakonita ako ne postoje posebne okolnosti <sup>(370)</sup>.

- (443) U pogledu tvrdnje navedene u zajedničkom podnesku o navodno novom pristupu u ovom predmetu, zbog čega dolazi do povrede načela legitimnih očekivanja čime se sprječava povrat <sup>(371)</sup>, Komisija podsjeća na to da se načelo legitimnih očekivanja može primjenjivati samo na pojedinca u situaciji u kojoj je institucija Unije, na način da je toj osobi pružila precizna jamstva, dovela do toga da ona ima utemeljena očekivanja <sup>(372)</sup>. Ni Irska ni potpisnice zajedničke izjave nisu dokazale da je Komisija ikad pružila precizno jamstvo da su sporna porezna rješenja u skladu s pravilima o državnim potporama ili da se članak 107. stavak 1. Ugovora ne primjenjuje na porezna rješenja ili na bilo koju sličnu fiskalnu mjeru kojom se odobrava metoda koja integriranom društvu omogućuje određivanje njegove oporezive dobiti. Upravo suprotno, Komisija je u svojoj Obavijesti o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poduzetnika iz 1998. <sup>(373)</sup> utvrdila da su porezna rješenja mjere na temelju koje mogu dovesti do državne potpore i otad je u nizu odluka primjenjivala pravila o državnim potporama na fiskalne mjere kojima se integriranim društvima omogućuje da određuju svoju oporezivu dobit <sup>(374)</sup>. Stoga Irska nema osnovu za pozivanje na načelo legitimnih očekivanja kako bi spriječila povrat.
- (444) U pogledu navodnih poteškoća u određivanju iznosa potpore, u ovom je predmetu riječ o relativno jednostavnoj situaciji u kojoj se fiskalnom mjerom njezinu korisniku odobrava umanjenje njegove porezne osnovice, a time i njegova obveza plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava. Komisija ne može utvrditi nikakve poteškoće u određivanju iznosa koji je potrebno vratiti u takvoj situaciji te ne vidjeti sličnosti s mjerom potpore utvrđenom u odluci France Telecom, koja se odnosila na situaciju u kojoj je potpora dodijeljena na temelju javne izjave ministra vlade koja je imala učinak povećanja kreditne sposobnosti tog društva na tržištu.

#### 11.4 METODA POVRATA

- (445) Obveza države da ukine potporu koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem osmišljena je u svrhu ponovne uspostave prethodnog stanja tržišnog natjecanja na tržištu. U tom je kontekstu Sud naveo da je taj cilj ostvaren kad korisnik vrati iznose koji su mu dodijeljeni putem nezakonite potpore, čime gubi prednost koju je imao na tržištu u odnosu na svoje konkurente na tržištu te kad se ponovno uspostavi situacija koja je prethodila isplati potpore.

<sup>(368)</sup> Vidjeti predmet C-5/89 *Komisija protiv Njemačke* EU:C:1990:320, točku 17., i predmet C-310/99 *Italija protiv Komisije* EU:C:2002:143, točku 104.

<sup>(369)</sup> Vidjeti predmet T-67/94 *Ladbroke Racing protiv Komisije* EU:T:1998:7, točku 183.; vidjeti i spojene predmete T-116/01 i T-118/01, *P&O European Ferries (Vizcaya) SA i Diputacion Floral de Vizcaya protiv Komisije* EU:T:2003:217, točku 203.

<sup>(370)</sup> Spojeni predmeti C-183/02 P i C-187/02 P *Demasa i Territorio Histórico de Álava protiv Komisije* EU:C:2004:701, točka 45.

<sup>(371)</sup> Zajednički podnesak, točka 16.

<sup>(372)</sup> Vidjeti predmet 265/85 *Van den Bergh en Jurgens i Van Dijk Food Products (Lopik) protiv Komisije* EU:C:1987:121, točku 44., i predmet C 537/08 P *Kahla Thüringen Porzellan protiv Komisije* EU:C:2010:769, točku 63.

<sup>(373)</sup> SL C 147, 20.6.2002., str. 2.

<sup>(374)</sup> Vidjeti, na primjer, Odluku Komisije 2003/81/EZ od 22. kolovoza 2002. u predmetu o programu državne potpore koji je provela Španjolska u korist koordinacijskih centara u Biskaji C 48/2001 (ex NN 43/2000) (SL L 31, 6.2.2003., str. 26.); Odluku Komisije 2003/512/EZ od 5. rujna 2002. o programu državne potpore koji je provela Njemačka u korist kontrolnih i koordinacijskih centara (SL L 177, 16.7.2003., str. 17.); Odluku Komisije 2003/501/EZ od 16. listopada 2002. o programu državne potpore C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Koordinacijski centri – koji je proveo Luksemburg (SL L 170, 9.7.2003., str. 20.), točku 53.; i Odluku Komisije 2003/755/EZ od 17. veljače 2003. o programu državne potpore koji je provela Belgija u korist koordinacijskih sredstava sa sjedištem u Belgiji (SL L 282, 30.10.2003., str. 25.).

- (446) Nijednom odredbom prava Unije ne zahtijeva se od Komisije da, kada nalaže povrat potpore koja je proglašena nespojivom s unutarnjim tržištem, utvrdi točan iznos potpore koju treba vratiti <sup>(375)</sup>. Umjesto toga, dovoljno je da odluka Komisije sadržava informacije na temelju kojih adresat odluke može sam izračunati taj iznos bez pretjeranih poteškoća <sup>(376)</sup>. Pravom Unije zahtijeva se povrat nezakonite potpore samo kako bi se stanje vratilo na *status quo ante* i zahtijeva se izvršenje plaćanja u skladu s pravilima nacionalnog prava <sup>(377)</sup>. U skladu s tim, Komisija sebe može ograničiti na način da će objaviti da postoji obveza povrata predmetne potpore i prepustiti nacionalnim tijelima da izračunaju točan iznos potpore koji je potrebno vratiti <sup>(378)</sup>.
- (447) U pogledu nezakonitih državnih potpora u obliku poreznih mjera iznos koji se treba vratiti trebalo bi izračunati na temelju usporedbe poreza koji je stvarno plaćen i iznosa koji je trebao biti plaćen da se primijenilo općenito primjenjivo pravilo. U skladu sa zaključkom iz odjeljka 8.2.2.2. i posebno uvodnom izjavom (319) pravilna raspodjela imovine, funkcija i rizika koju je provela irska porezna uprava u vrijeme izdavanja spornih poreznih rješenja trebala je dovesti do zaključka o raspodjeli dobiti unutar ASI-ja i AOE-a, tako da se sva dobit od prodajnih djelatnosti tih društava trebala raspodijeliti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a kad su sporna porezna rješenja bila na snazi. S obzirom na rok zastare od deset godina utvrđen člankom 17. Uredbe (EU) 2015/1589 povrat bi trebao uključivati potporu dodijeljenu od 12. lipnja 2003. nadalje i, s obzirom na to da je, kako navodi Apple, fiskalna godina 2014. zadnja godina u kojoj su ASI i AOE primijenili rješenje iz 2007. radi izračuna svoje oporezive dobiti u Irskoj, povrat bi trebao uključivati razdoblje do 27. rujna 2014., što je datum kad je završila ASI-jeva i AOE-ova fiskalna godina 2014. U skladu s tim, svu dobit od poslovnih djelatnosti ASI-ja i AOE-a trebalo bi raspodijeliti na njihove irske podružnice za razdoblje od 12. lipnja 2003. do 27. rujna 2014. kao početnu točku za potrebe izračuna obveze ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava na temelju redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj. Osim toga, kamatne prihode od imovine irskih podružnica koju su Apple i Irska utvrdili u zakonom propisanim financijskim izvještajima <sup>(379)</sup> trebalo bi raspodijeliti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a.
- (448) Apple može, ako postoje dostatni dokazi, zahtijevati sljedeće odbitke od dobiti koja se raspodjeljuje na irske podružnice ASI-ja i AOE-a:
- i. kamatni prihodi i prihodi od ulaganja pripisivi sjedištima ASI-ja i AOE-a ostvareni iz pasivnog upravljanja likvidnošću koje su upravni odbori ASI-ja i AOE-a povjerali društvu Braeburn, kako je navedeno u zapisnicima sa sjednica upravnog odbora <sup>(380)</sup>; to ne uključuje kamatne prihode od imovine irskih podružnica koju su Irska i Apple utvrdili u zakonom propisanim financijskim izvještajima <sup>(381)</sup>;
  - ii. porezni priznati kapitalni odbitak iznad troška amortizacije u skladu s rješenjem iz 1991. ako ograničenje iznosa porezno priznatog kapitalnog odbitka iznad troška amortizacije koji se može povući stavlja Apple u nepovoljan položaj <sup>(382)</sup>; i
  - iii. dobit podružnice AOE-a u Singapuru koja je podlijeerala oporezivanju u Singapuru <sup>(383)</sup>.
- (449) Dobit od poslovne djelatnosti koja treba podlijeagati oporezivanju u Irskoj može se prilagoditi i nakon stvarnih preinaka zakonom predviđenih financijskih izvještaja ili poreznih prijava ASI-ja i AOE-a nakon odgovarajućih plaćanja i prilagodbi zakonom propisanih financijskih izvještaja drugih društava grupe Apple, u skladu s općim pravilima primjenjivima u Irskoj na retroaktivne preinake financijskih izvještaja ili poreznih prijava te pod uvjetom da Apple može u dovoljnoj mjeri dokazati stvarne obveze prema društvu Apple Inc. ili drugim društvima grupe Apple u drugim jurisdikcijama, za pružene djelatnosti ili usluge, kao što su djelatnosti istraživanja i razvoja i marketinške djelatnosti.

<sup>(375)</sup> Iako se to odnosi na kontekst „nemogućnosti povrata”, a ne „poteškoće u određivanju iznosa potpore”.

<sup>(376)</sup> Vidjeti predmet C-441/06 *Komisija protiv Francuske* ECLI:EU:C:2007:616, točku 29. i navedenu sudska praksu.

<sup>(377)</sup> Spojeni predmeti T-427/04 i T-17/05, *Francuska i France Telecom protiv Komisije*, EU:T:2009:474, točka 297.

<sup>(378)</sup> Spojeni predmeti T-427/04 i T-17/05, *Francuska i France Telecom protiv Komisije*, EU:T:2009:474, točka 299.

<sup>(379)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (100).

<sup>(380)</sup> Vidjeti uvodne izjave (108). i (291).

<sup>(381)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (100).

<sup>(382)</sup> Vidjeti uvodnu izjavu (349).

<sup>(383)</sup> Vidjeti bilješku 74.

- (450) Takve preinake mogle bi proizaći iz retroaktivne izmjene ugovora o podjeli troškova ili ugovora o marketinškim uslugama. Irska porezna uprava nije ispitala uvjete tih ugovora u kontekstu spornih rješenja i, ako financijski doprinosi troškovima istraživanja i razvoja ili marketinškim troškovima koje snose ASI i AOE na temelju tih ugovora nisu bili u skladu s razinom doprinosa koju bi dogovorila neovisna društva koja pregovaraju u skladu s tržišnim uvjetima, na primjer jer su zaposlenici društva Apple Inc. obavljali djelatnosti u korist ASI-ja i AOE-a koje premašuju doprinose za koje se plaća naknada obuhvaćene ugovorom o podjeli troškova i ugovorom o marketinškim uslugama, postojanje takvih djelatnosti, ako se pravilno potkrijepi dokumentima, moglo bi opravdati retroaktivnu izmjenu ugovora o podjeli troškova i/ili ugovora o marketinškim uslugama te prouzročiti povećana *ex post* plaćanja ASI-ja i AOE-a društvu Apple Inc., pod uvjetom da su takva plaćanja u skladu s tržišnim uvjetima.
- (451) Takva preinaka mogla bi proizaći i iz retroaktivne izmjene jurisdikcije u kojoj se bilježi prodaja ASI-ja u regiji EMEIA ako Apple smatra da ta zabilježena prodaja ne dovodi do stvarnog snošenja rizika u distribuciji proizvoda društva Apple i da se takvi rizici stvarno snose u jurisdikcijama u kojima se odvijala važnija gospodarska djelatnost nego u Irskoj. To može vrijediti, na primjer, za svu dobit ASI-ja koja podliježe talijanskom porezu na dobit trgovačkih društava<sup>(384)</sup>, pod uvjetom da ASI bilježi ocjenu talijanske porezne uprave u odgovarajućim iznosima u preinačenim zakonom pripisanim izvještajima društva i da se dobit koja podliježe oporezivanju u Irskoj umanjuje samo razmjerno odgovarajućim iznosima dobiti koja podliježe oporezivanju u Irskoj.

### 11.5 ZAKLJUČAK

- (452) Zaključno, Komisija je utvrdila da je Irska, izdavanjem spornih poreznih rješenja kojima se ASI-ju i AOE-u omogućilo da odrede svoju godišnju obvezu plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj u godinama u kojima su ta rješenja bila na snazi, dodijelila nezakonitu državnu potporu ASI-ju, AOE-u i grupi Apple, čime je povrijedila članak 108. stavak 3. Ugovora, te se od Irske zahtijeva da tu potporu vrati na temelju članka 16. Uredbe (EU) 2015/1589 od ASI-ja i AOE-a,

DONIJELA JE OVU ODLUKU:

#### Članak 1.

1. Porezna rješenja koja je Irska izdala 29. siječnja 1991. i 23. svibnja 2007. u korist društva Apple Sales International i kojima se navedenom društvu omogućuje da određuje svoju poreznu obvezu u Irskoj na godišnjoj osnovi čine potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Irska je tu potporu nezakonito stavila na snagu i time povrijedila članak 108. stavak 3. Ugovora te je ona nespojiva s unutarnjim tržištem.
2. Porezna rješenja koja je Irska izdala 29. siječnja 1991. i 23. svibnja 2007. u korist društva Apple Operations Europe International i kojima se navedenom društvu omogućuje da određuje svoju poreznu obvezu u Irskoj na godišnjoj osnovi čine potporu u smislu članka 107. stavka 1. Ugovora. Irska je tu potporu nezakonito stavila na snagu i time povrijedila članak 108. stavak 3. Ugovora te je ona nespojiva s unutarnjim tržištem.

#### Članak 2.

1. Irska izvršava povrat potpore iz članka 1. stavka 1. od društva Apple Sales International.
2. Irska izvršava povrat potpore iz članka 1. stavka 2. od društva Apple Operations Europe.
3. Na iznose povrata obračunava se kamata od datuma kada su stavljeni na raspolaganje korisnicima do njihova stvarnog povrata.

<sup>(384)</sup> Vidjeti bilješku 73.

4. Kamate se obračunavaju na temelju složenog kamatnog računa u skladu s poglavljem V. Uredbe Komisije (EZ) br. 794/2004.

*Članak 3.*

1. Povrat potpore iz članka 1. ima trenutačni učinak.
2. Irska osigurava provedbu ove Odluke u roku od četiri mjeseca od datuma obavijesti o ovoj Odluci.

*Članak 4.*

1. Irska u roku od dva mjeseca nakon obavijesti o ovoj Odluci Komisiji dostavlja informacije o metodi koju je upotrijebila za izračun točnog iznosa potpore.
2. Irska izvješćuje Komisiju o napretku nacionalnih mjera poduzetih radi provedbe ove Odluke do potpunog povrata potpore iz članka 1. Na jednostavan zahtjev Komisije odmah dostavlja informacije o već poduzetim mjerama i mjerama planiranima radi usklađivanja s ovom Odlukom.

*Članak 5.*

Ova je Odluka upućena Irskoj.

Sastavljeno u Bruxellesu, 30. kolovoza 2016.

*Za Komisiju*  
Margrethe VESTAGER  
*članica Komisije*

---