

## II

(Nelegislatīvi akti)

## LĒMUMI

## KOMISIJAS LĒMUMS (ES) 2017/1283

(2016. gada 30. augusts)

par valsts atbalstu SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ko Īrija ir sniegusi Apple

(izziņots ar dokumenta numuru C(2016) 5605)

(Autentisks ir tikai teksts angļu valodā)

(Dokuments attiecas uz EEZ)

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību un jo īpaši tā 108. panta 2. punkta pirmo daļu,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu un jo īpaši tā 62. panta 1. punkta a) apakšpunktu,

pēc ieinteresēto personu uzaicināšanas iesniegt piezīmes saskaņā ar iepriekšminētajiem noteikumiem <sup>(1)</sup> un ņemot vērā šīs piezīmes,

tā kā:

## 1. PROCEDŪRA

- (1) Komisija 2013. gada 12. jūnija vēstulē pieprasīja Īrijai sniegt informāciju par tās nodokļu nolēmumu praksi <sup>(2)</sup>. Proti, Komisija pieprasīja informāciju par visiem nolēmumiem, ko Īrija piešķirusi Apple grupas uzņēmumiem *Apple Operations International* (turpmāk: "AOI"), *Apple Sales International* (turpmāk: "ASI") un *Apple Operations Europe* (turpmāk: "AOE"). Komisija arī pieprasīja iesniegt orientējošu sarakstu (vismaz piecus piemērus), kurā uzskaitīti Īrijas rezidentu uzņēmumi vai ārvalstu sabiedrību pastāvīgās iestādes, kas Īrijā gūst nodokļu nolēmumu sniegtās priekšrocības par līdzīgām darbībām.
- (2) Īrija 2013. gada 9. jūlija vēstulē iesniedza Komisijai prasīto informāciju. Īrija savā vēstulē norādīja, ka Īrijas nodokļu administrācija (turpmāk: "Īrijas Ieņēmumu dienests") bija izdevusi nolēmumus nerezidentu uzņēmumiem saistībā ar peļņas sadali to Īrijas filiālēm deviņos gadījumos. Minētie deviņi uzņēmumi ir šādi: uzņēmums [A] <sup>(\*)</sup>, uzņēmums [B], uzņēmums [C1], uzņēmums [D], uzņēmums [E], uzņēmums [F], uzņēmums [G1], uzņēmums [G2] un uzņēmums [G3].
- (3) Komisija 2013. gada 26. augusta vēstulē pieprasīja iesniegt nolēmumus, ko Īrijas Ieņēmumu dienests ir izdevis šiem deviņiem uzņēmumiem. Tā pieprasīja arī visus nolēmumus, ko Īrijas Ieņēmumu dienests izdevis 2010., 2011. un 2012. gadā. Īrija 2013. gada 25. septembrī iesniedza deviņiem uzņēmumiem izdotos nolēmumus, kā arī 2010., 2011. un 2012. gadā izdotos nolēmumus; pēdējie minētie bija nedaudzas iepriekšējas vienošanās par cenas noteikšanu (turpmāk: "APA"), tostarp divpusējās APA.

<sup>(1)</sup> OVC 369, 17.10.2014., 22. lpp.<sup>(2)</sup> Īrija savos iesniegumos lieto terminu "iepriekšēji atzini", nevis "nodokļu nolēmumi". Komisija šajā lēmumā un lai nodrošinātu saskanību ar Lēmumu par procedūras sākšanu, izmantos apzīmējumu "nodokļu nolēmumi". Savā būtībā abi jēdzieni ir vienādi.<sup>(\*)</sup> Daļa šī teksta ir rediģēta, lai neizpaustu konfidencialu informāciju; rediģētās daļas ir ieliktas iekavās.

- (4) Komisija 2013. gada 21. oktobra vēstulē pieprasīja Īrijai iesniegt nolēmumus, ko Īrijas Ieņēmumu dienests bija izdevis 1991. un 2007. gadā ASI un AOE, un visus būtiskos elementus, pamatojoties uz kuriem tika gatavoti pieprasījumi Īrijas Ieņēmumu dienestam šo nolēmumu saņemšanai, proti, uzņēmumu nodokļu konsultanta ziņojumus, kas kalpo par pamatu šiem nolēmumiem. Komisija pieprasīja arī informāciju par visiem Apple grupas uzņēmumiem, kas ir nodokļu rezidenti Īrijā, tostarp visus spēkā esošos nolēmumus, kas Īrijā izdoti šiem Apple grupas uzņēmumiem, un šo uzņēmumu 2010., 2011. un 2012. gada nodokļu deklarācijas. Īrijas iestādes 2013. gada 21. novembrī iesniedza prasīto informāciju, tostarp 1991. un 2007. gadā izdotos nolēmumus ASI un AOE, kā arī 2. apsvērumā uzskaitīto deviņu uzņēmumu nodokļu deklarācijas.
- (5) Komisija 2014. gada 24. janvāra vēstulē pieprasīja skaidrojumu par Īrijas 2013. gada 25. septembrī iesniegtajiem nolēmumiem. Komisija pieprasīja Īrijai iesniegt arī visus nolēmumus par peļņas sadali, kas izdoti kopš 2004. gada, un visus nolēmumus, kas izdoti pirms šā datuma un joprojām ir spēkā, kā arī visus būtiskos elementus, pamatojoties uz kuriem šie nolēmumi izdoti.
- (6) Īrija 2014. gada 6. martā iesniedza papildu nolēmumus par peļņas sadali attiecībā uz uzņēmumiem, kuru pieprasījumus bija skatījusi Īrijas Ieņēmumu dienesta Lielo lietu nodaļa. Īrija iesniedza nolēmumus, sarakstes dokumentu kopiju, ko Īrija saņēmusi no uzņēmuma vai tā nodokļu konsultanta, pamatojoties uz ko tika lūgts nolēmums, un Īrijas Ieņēmumu dienesta atbildes kopiju. Šī informācija tika iesniegta par desmit uzņēmumiem: uzņēmumu [H], uzņēmumu [I], uzņēmumu [C2], uzņēmumu [J], uzņēmumu [K], uzņēmumu [D], uzņēmumu [L], uzņēmumu [M], uzņēmumu [N] un uzņēmumu [O] <sup>(3)</sup>. Īrija arī norādīja, ka informācija par uzņēmumu [K] tika iesniegta iepriekšējā atbildē.
- (7) Komisija 2014. gada 7. marta vēstulē informēja Īriju, ka tā veic izmeklēšanu, lai noskaidrotu, vai nodokļu nolēmumi, ko Īrijas Ieņēmumu dienests bija izdevis 1991. un 2007. gadā ASI un AOE, ir jauns atbalsts, un aicināja Īrijas iestādes iesniegt piezīmes par šāda atbalsta saderību. Norādot, ka Komisija 2013. gada 21. oktobra vēstulē jau bija pieprasījusi visus būtiskos elementus, pamatojoties uz kuriem izdoti šie nolēmumi, Komisija aicināja Īriju sniegt jebkādu papildu informāciju attiecībā uz nodokļu režīmu, kas tika piemērots ar šiem nolēmumiem, kā arī Apple grupā ietilpstošo Īrijas uzņēmumu nodokļu deklarācijas. Īrija 2014. gada 25. martā iesniedza ASI un AOE grupas nodokļu deklarācijas par laiku no 2004. līdz 2010. gadam.
- (8) Īrijas iestādes 2014. gada 1. un 28. maija vēstulē puda bažas, ka Komisijas un Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (turpmāk: "ESAO") apspriedēs var tikt izpausta konfidenciāla nodokļu maksātāju informācija. 2014. gada 6. jūnija vēstulē Komisija reaģēja uz šīm bažām, paskaidrojot, ka Komisijas un ESAO apspriedes bija vispārīgas un ka ESAO netika izpausta konfidenciāla nodokļu maksātāju informācija.
- (9) Komisija saskaņā ar Līguma 108. panta 2. punktu 2014. gada 11. jūnijā pieņēma lēmumu sākt formālo izmeklēšanas procedūru par 1991. un 2007. gada nolēmumiem, ko Īrijas Ieņēmumu dienests izdevis ASI un AOE, pamatojoties uz to, ka šie nolēmumi varētu būt valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē (turpmāk – "lēmums par procedūras sākšanu").
- (10) Īrija 2014. gada 5. septembra vēstulē iesniedza savas piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu.
- (11) Lēmums par procedūras sākšanu 2014. gada 17. oktobrī tika publicēts *Oficiālajā Vēstnesī* <sup>(4)</sup>, un tajā ieinteresētās personas tika aicinātas iesniegt savas piezīmes par Komisijas izmeklēšanu. 2014. gada 17. novembra vēstulē Komisija saņēma Apple piezīmes. Piezīmēm tika pievienots *ad hoc* peļņas sadales ziņojums, ko bija sagatavojis tās nodokļu konsultants [Apple nodokļu konsultants] (turpmāk – "[Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojums"). Piezīmes bija iesnieguši arī *Ibec* <sup>(5)</sup> un *Oxfam*, un kopīgu vēstuli bija iesniegušas vairākas nozaru organizācijas <sup>(6)</sup>.
- (12) 2015. gada 9. janvārī notika sanāksme, kurā piedalījās Komisijas dienesti un Apple pārstāvji un kurā Apple skaidroja Komisijai savu jauno korporatīvo struktūru Īrijā. 2015. gada 19. janvāra elektroniskajā vēstulē Apple iesniedza Komisijai apkopojumu par Īrijā pārstrukturētajiem Apple pamatelementiem (.), kā bija noteikts 2015. gada 9. janvāra sanāksmē.

<sup>(3)</sup> Tā kā daži iesniegtie nolēmumi bija adresēti vienas grupas uzņēmumiem, 2. apsvērumā uzskaitītie deviņi uzņēmumi un 6. apsvērumā uzskaitītie desmit uzņēmumi pieder 14 dažādām daudznacionālām grupām.

<sup>(4)</sup> OV C 369, 17.10.2014., 22. lpp.

<sup>(5)</sup> Īrijā strādājošo organizāciju Uzņēmējdarbības un darba devēju asociācija.

<sup>(6)</sup> Šo kopīgo vēstuli parakstīja šādas nozaru asociācijas: Informācijas tehnoloģijas nozares padome (ITI), Valsts ārējās tirdzniecības padome (NFTC), Pusvadītāju nozares asociācija (SIA), Silīcija ielejas nodokļu direktoru grupa (SVTDG), *Software Coalition*, Programmatūras finanšu un nodokļu izpildu padome (SoFTEC), *Tech America*, *TechNet*.

- (13) Īrija 2015. gada 30. janvārī un 2015. gada 11. martā iesniedza savus apsvērumus par trešo pušu piezīmēm, kuras Komisija bija saņēmusi saistībā ar lēmumu par procedūras sākšanu.
- (14) Komisija 2015. gada 4. februāra vēstulē pieprasīja Īrijas viedokli par *Apple* jauno korporatīvo struktūru Īrijā, kā arī visu rakstisko viedokļu apmaiņu starp Īrijas Iepērumu dienestu un *Apple* par šo jauno korporatīvo struktūru. Īrija uz šo pieprasījumu atbildēja ar 2015. gada 25. februāra vēstuli, kurā tā sniedza visu pieprasīto rakstveida saraksti un Īrijas Iepērumu dienesta un *Apple* 2014. gada 11. decembra konferences zvana piezīmes. Turklāt Īrija lūdza Komisijai sīkāk paskaidrot dažus aspektus attiecībā uz izmeklēšanu par 1991. un 2007. gada nodokļu nolēmumiem, kas saskaņā ar Īrijas teikto, šķiet, tiek veikta, balstoties uz Komisijas nepareizu priekšstatu par piemērojamajiem valsts tiesību aktiem.
- (15) Komisija 2015. gada 5. marta vēstulē nosūtīja Īrijai pieprasījumu sniegt informāciju par procentu ienākumiem, kas tika norādīti ASI un AOE finanšu pārskatos, un šo ienākumu sadali ASI un AOE iekšienē. Turklāt Komisija pieprasīja informāciju par to, kā tiek pārvaldītas intelektuālā īpašuma licences, kas ir ASI un AOE turējumā saistībā ar *Apple* produkcijas iepirkumiem, ražošanu, pārdošanu un izplatīšanu ārpus abiem Amerikas kontinentiem (turpmāk – “*Apple II* licences”), un vai *Apple* grupas darbinieki bija iesaistīti šajā pārvaldībā. Īrija atbildēja ar 2015. gada 15. aprīļa vēstuli, kurā sniedza visu pieprasīto informāciju, tostarp *Apple* iesniegto pielikumu. Otrā tajā pašā dienā sūtītā vēstulē Īrija piekrita tikties ar Komisiju.
- (16) Komisija 2015. gada 17. aprīlī nosūtīja Īrijai vēstuli, atbildot uz tās 2015. gada 25. februāra pieprasījumu sniegt skaidrojumu par dažiem aspektiem attiecībā uz 1991. un 2007. gada nolēmumu izmeklēšanu (turpmāk – “2015. gada 17. aprīļa vēstule”). Komisija pieprasīja Īrijai pārsūtīt šīs vēstules kopiju *Apple*.
- (17) 2015. gada 22. aprīlī notika Komisijas dienestu un *Apple* sanāksme. Šajā sanāksmē, kuras galvenā tēma bija ASI un AOE peļņas sadalījums, piedalījās Īrija.
- (18) Komisija 2015. gada 23. aprīļa elektroniskajā vēstulē uzaicināja *Apple* iesniegt piezīmes par 2015. gada 17. aprīļa vēstuli. Turklāt Komisija pieprasīja *Apple* iesniegt ASI valdes protokolu par periodu, attiecībā uz kuru iepriekš bija sniegts AOE valdes protokols.
- (19) Ar 2015. gada 4. maija vēstulēm Īrija un *Apple* atbildēja uz 2015. gada 17. aprīļa vēstuli. 2015. gada 7. maijā *Apple* vēstule tika pārsūtīta Īrijai piezīmju izteikšanai.
- (20) 2015. gada 7. maijā notika Komisijas dienestu un Īrijas sanāksme.
- (21) 2015. gada 20. maijā Īrija sniedza piezīmes par *Apple* apsvērumiem saistībā ar 2015. gada 17. aprīļa vēstuli.
- (22) Atbildot uz Komisijas 2015. gada 23. aprīļa elektronisko vēstuli, *Apple* 2015. gada 27. maijā iesniedza visus ASI un AOE valžu protokolus un rezolūcijas par attiecīgo periodu.
- (23) Komisija 2015. gada 9. jūlija elektroniskajā vēstulē nosūtīja Īrijai 2015. gada 7. maija sanāksmes protokola projektu un aicināja Īriju piekrist šim protokolam vai ierosināt tā izmaiņas.
- (24) Īrija savā 2015. gada 17. jūlija atbildē uz Komisijas 2015. gada 9. jūlija elektronisko vēstuli jo īpaši norādīja, ka tā uzskata, ka protokola projektā nav precīzi vai vispusīgi reģistrēta 2015. gada 7. maija sanāksme. Īrija iesniedza savus apsvērumus par sanāksmi un atkārtoja savus argumentus, ko bija izteikusi 2015. gada 4. maija vēstulē. Turklāt Īrija pievienoja atzinumu, ko bija sagatavojis god. *John D. Cooke* (turpmāk – “*Cooke* atzinums”). 2015. gada 28. jūlija vēstulē Komisija atbildēja uz Īrijas 2015. gada 17. jūlija vēstuli.
- (25) Īrija 2015. gada 14. augusta vēstulē sniedza savas piezīmes par 2015. gada 7. maija sanāksmes protokolu.

- (26) Apple 2015. gada 7. septembra vēstulē sniedza savas piezīmes par 2015. gada 7. maija sanāksmes protokolu. Apple iesniedza arī atzinumu, ko bija sagatavojis profesors [Apple konsultants] (turpmāk – “[Apple konsultanta] atzinums”).
- (27) Komisija 2015. gada 11. novembra vēstulē pieprasīja Īrijai sniegt sīkāku skaidrojumu par ASI, AOE un *Apple Distribution International* (turpmāk – “ADI”) darbībām, lai labāk saprastu, kādas funkcijas un kādus riskus ir uzņēmušies ASI un AOE galvenie biroji un to attiecīgās Īrijas filiāles.
- (28) Pēc vairākkārtējas vēstļu apmaiņas starp Īriju un Komisiju 2015. gada 25. novembrī, 2015. gada 27. novembrī un 2015. gada 2. decembrī par informācijas pieprasījuma jomu un atbildes sniegšanas termiņu Īrija 2015. gada 8. decembra vēstulē daļēji sniedza prasīto informāciju. Šajā vēstulē Īrija norādīja, ka trūkstošo informāciju varētu iesniegt vēlāk un ka Apple nodarbojas ar prasītās informācijas vākšanu. Minētajā vēstulē tā izteica arī savas bažas par to, kādā veidā tiek veikta izmeklēšana.
- (29) 2016. gada 21. janvārī notika sanāksme, kurā piedalījās Apple Inc. galvenais izpildbirojs (turpmāk – “Apple izpild-direktors”), Cook k-gs un komisāre konkurences jautājumos Vestager k-dze un kurā klāt bija arī Īrija. 2016. gada 25. janvāra vēstulē Apple izpilddirektors sniedza sīkāku skaidrojumu par Apple 2016. gada 21. janvāra sanāksmē ierosinātajiem jautājumiem. Komisāre konkurences jautājumos uz šo vēstuli atbildēja ar 2016. gada 29. februāra vēstuli.
- (30) Atbildot uz Komisijas 2015. gada 11. novembra pieprasījumu, Īrija 2016. gada 29. janvāra vēstulē sniedza papildu informāciju.
- (31) Īrija 2016. gada 17. februāra vēstulē vēlreiz izteica savas bažas par to, kādā veidā notiek izmeklēšana, norādot, ka tā uzskata – Komisija ir pārkāpusi procesuālā taisnīguma noteikumus un aizstāvības tiesības.
- (32) Apple 2016. gada 18. februāra vēstulē iesniedza papildu skaidrojumus par 2016. gada 21. janvāra sanāksmē ierosinātajiem jautājumiem. Apple iesniedza arī 2014. gada 17. novembrī reizē ar piezīmēm par lēmumu par procedūras sākšanu iesniegtā [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojuma aktualizēto versiju (turpmāk – “otrais [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojums”). Šajā vēstulē Apple norādīja, ka tā bija sapratusi, ka lēmumā par procedūras sākšanu tika apstrīdēta peļņas sadale ASI un AOE Īrijas filiālēm.
- (33) Īrija 2016. gada 18. februāra vēstulē iesniedza pēc savas iniciatīvas pasūtīto *ad hoc* peļņas sadales ziņojumu, ko bija sagatavojis Pricewaterhouse Cooper (turpmāk – “PwC *ad hoc* ziņojums”), kurā saskaņā ar Īrijas teikto tiek apstiprināts Īrijas uzskats, ka peļņas sadale ASI un AOE Īrijas filiālēm, ko bija apstiprinājis Īrijas Ieņēmumu dienests 1991. un 2007. gada nodokļu nolēmumos, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.
- (34) Komisija 2016. gada 8. marta vēstulē (..) pieprasīja papildu (..) informāciju (..). Komisija arī atbildēja uz Īrijas 2016. gada 17. februāra vēstulē paustajām bažām par izmeklēšanas jomu, paskaidrojot, ka izmeklēšanas priekšmets ir pārbaudīt, vai peļņas sadale ASI un AOE Īrijas filiālēm, kas tika apstiprināta ar 1991. un 2007. gada nodokļu nolēmumiem, ir uzskatāma par valsts atbalstu.
- (35) Apple 2016. gada 14. martā (..) nosūtīja vēl vienu vēstuli, kurā pauda (..) bažas par procesa taisnīgumu. Komisija atbildēja uz šo vēstuli 2016. gada 20. aprīlī un savas vēstules kopiju nosūtīja Īrijai. Atbildot uz Komisijas 2016. gada 20. aprīļa vēstuli, Apple nosūtīja vēstuli Komisijai 2016. gada 6. maijā. Komisija atbildēja uz 2016. gada 6. maija vēstuli 2016. gada 22. jūlijā un savas vēstules kopiju nosūtīja Īrijai. Atbildot uz Komisijas 2016. gada 22. jūlija vēstuli, Apple 2016. gada 24. augustā nosūtīja Komisijai vēstuli, kurā pauda bažas par procesa taisnīgumu.
- (36) Īrija 2016. gada 23. martā nosūtīja Komisijai divas vēstules. Pirmajā vēstulē Īrija iesniedza daļu no informācijas, ko Komisija bija pieprasījusi savā 2016. gada 8. marta vēstulē, un norādīja, ka atlikušo informāciju varētu iesniegt 2016. gada 22. aprīlī. Savā otrajā vēstulē Īrija vēlreiz pauda bažas par procesa taisnīgumu.
- (37) Ar 2016. gada 22. aprīļa vēstuli Īrija iesniedza 2016. gada 22. aprīļa vēstuli no Apple, ar kuru Īrija sniedza Komisijai informāciju, atbildot uz Komisijas 2015. gada 11. novembra un (..) 2016. gada 8. marta informācijas pieprasījumu.

- (38) Īrija 2016. gada 24. maijā sniedza papildu informāciju, lai papildinātu 2016. gada 22. aprīlī iesniegto vēstuli. Šī informācija bija iepriekš neiesniegtie ASI un AOE valdes protokoli.

## 2. FAKTI UN TIESISKAIS REGULĒJUMS

- (39) Šis lēmums attiecas uz diviem Īrijas Ieņēmumu dienesta nodokļu nolēmumiem, kas pieņemti 1991. gada 29. janvārī un 2007. gada 23. maijā par labu ASI un AOE (turpmāk – “apstrīdētie nodokļu nolēmumi”). Apstrīdētie nodokļu nolēmumi apstiprina metodes, ko ASI un AOE izmanto, lai sadalītu peļņu savām attiecīgajām Īrijas filiālēm. Apstrīdētie nodokļu nolēmumi ļauj ASI un AOE noteikt savas uzņēmuma peļņas nodokļa ikgadējās saistības Īrijā, piemērojot peļņas sadales metodes, ko apstiprinājis Īrijas Ieņēmumu dienests minētajos nolēmumos. 1991. gada nolēmums bija spēkā līdz 2007. gadam, pēc tam tas tika aizstāts ar 2007. gada nolēmumu. 2007. gada nolēmums bija spēkā līdz brīdim, kad Īrijā tika izveidota Apple jaunā korporatīvā struktūra. Saskaņā ar Apple iesniegto informāciju pēdējais finanšu gads, uz kuru attiecas 2007. gada nolēmums, ir 2014. gads, kas beidzas 2014. gada 27. septembrī.

### 2.1. APSTRĪDĒTO NODOKĻU NOĻĒMUMU LABUMA GUVĒJI

#### 2.1.1. APPLE GRUPA

- (40) Apple grupā ietilpst Apple Inc. un visi uzņēmumi, ko kontrolē Apple Inc. (turpmāk kopā saukti – “Apple”). Apple galvenais birojs atrodas Amerikas Savienotajās Valstīs (turpmāk – “ASV”).
- (41) Apple projektē, ražo un laiž tirgū mobilās sakaru un plašsaziņas ierīces, personālos datorus un portatīvos digitālos mūzikas atskaņotājus. Tā pārdod dažādas saistītās programmatūras, pakalpojumus, perifērās iekārtas, tīkla risinājumus un trešo pušu digitālo saturu un lietotnes. Apple pārdod savu produkciju visā pasaulē ar mazumtirdzniecības veikalu, interneta veikalu un tiešās tirdzniecības personāla starpniecību, kā arī izmantojot trešo personu mobilo tīklu operatorus, vairumtirgotājus, mazumtirgotājus un pievienotās vērtības tālākpārdevējus. Turklāt Apple, izmantojot savus interneta un mazumtirdzniecības veikalus, pārdod trešo personu dažādu produkciju, kas savietojama ar Apple produkciju, tostarp lietojumprogrammatūru, dažādu aprīkojumu un perifērās iekārtas.
- (42) Apple pārdod produkciju patērētājiem, uzņēmumiem un valdībām visā pasaulē. Apple vada savu uzņēmējdarbību galvenokārt ģeogrāfiski. Ģeogrāfiskās zonas, par kurām tiek gatavoti pārskati, ir abi Amerikas kontinenti, Eiropa <sup>(7)</sup>, Japāna, Lielķīna un pārējā Āzijas Klusā reģiona daļa.
- (43) 2015. gadā Apple neto pārdošana pasaulē bija USD 233,7 miljardi un neto ienākums bija USD 53,4 miljardi <sup>(8)</sup>. Saskaņā ar 2015. gada 26. septembra datiem Apple ar ārvalstu filiāļu starpniecību <sup>(9)</sup> turēja USD 186,9 miljardus naudā, naudas ekvivalentos un tirgojamus vērtspapīros. Šī summa pamatā atbilst ārvalstīs gūtajai peļņai, kas nebija apliekama ar nodokli <sup>(10)</sup>.
- (44) Apple globālā uzņēmējdarbība ir strukturēta ap galvenajām funkcionālajām jomām, ko centralizēti pārvalda un vada ASV Kupertino (Cupertino) pilsētā bāzēta administrācija. Apple grupas galvenās funkcionālās jomas ir pētniecība un attīstība (turpmāk – “R&D”), tirgdarbība, ekspluatācija, pārdošana un vispārējā vadība un administrācija.

#### 2.1.2. APPLE STRUKTŪRA ĪRIJĀ

- (45) Apple grupā ietilpst Īrijā reģistrētas sabiedrības. Apple grupas uzņēmumus, kas reģistrēti Īrijā, var iedalīt Īrijā reģistrētos uzņēmumos, kas ir arī nodokļu rezidenti Īrijā, piemēram, ADI, Apple Operations un Apple Sales Ireland, un Īrijā reģistrētos uzņēmumos, kas nav nodokļu rezidenti Īrijā, piemēram, AOI, ASI un AOE.

<sup>(7)</sup> Eiropas segmentā ietilpst Eiropas valstis, kā arī Vidējie Austrumi, Indija un Āfrika, ko turpmāk kopā sauc par “EMEIA reģionu”.

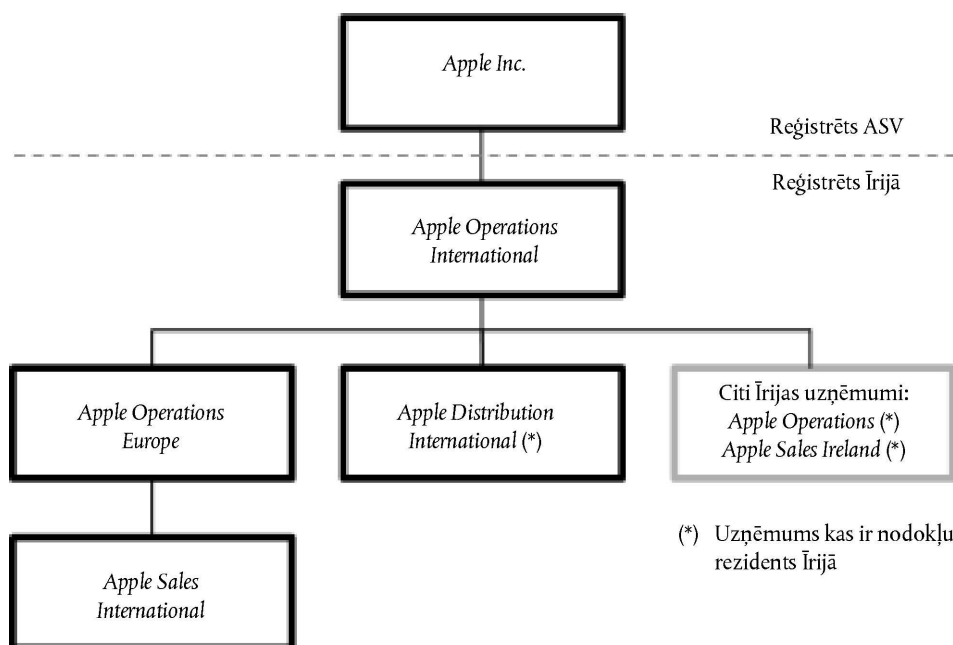
<sup>(8)</sup> Grāmatvedības un fiskālais gads beidzas 2015. gada 26. septembrī. Apple fiskālais gads ir 52 vai 53 nedēļu periods, kas beidzas septembra pēdējā sestdienā.

<sup>(9)</sup> Apple Inc. publiskajos finanšu pārskatos nav norādīts, kādas filiāles tur šo naudu, naudas ekvivalentus un tirgojamus vērtspapīrus.

<sup>(10)</sup> Skatīt Apple 2015. gada pārskata 5. piezīmi (K-10 Vērtspapīru un biržu darījumu komisiju publiskie ieraksti), saskaņā ar kuru “Pamatā visus [Apple] nesadalītos starptautiskos ieņēmumus, kurus paredzēts reinvestēt darbībās ASV, bija radījušas Īrijā organizētās filiāles.” Apple savos pārskatos neparedzēja, ka daļu no šīs peļņas nākotnē varētu aplikt ar nodokli.

- (46) No *Apple* grupas uzņēmumiem, kas ir reģistrēti un ir arī nodokļu rezidenti Īrijā ar darbiniekiem Īrijā, *ASI* ir noslēdzis līgumu ar uzņēmumu *ADI* par *Apple* produkcijas izplatīšanu ārpus Amerikas kontinentiem, *Apple Operations* iegādājas instrumentālu aprīkojumu, ko izmanto ražotāji, un sagādā komponentus no piegādātājiem, ko pārdod ražotājiem, un *Apple Sales Ireland* sniedz *Apple Sales* programmu vietējo nodrošinājumu Īrijā.
- (47) No *Apple* grupas uzņēmumiem, kas ir reģistrēti, bet nav nodokļu rezidenti Īrijā, *ASI* ir meitasuzņēmums, kas pilnībā pieder *AOE*, kurš savukārt ir meitasuzņēmums, kas pilnībā pieder *AOI*, kurš savukārt ir meitasuzņēmums, kas pilnībā pieder *ASV* reģistrētai sabiedrībai *Apple Inc.* <sup>(11)</sup> *AOE* un *ASI* Īrijā darbojas ar filiāļu starpniecību. Šī korporatīvā struktūra ir parādīta 1. attēlā.

1. attēls

**Apple korporatīvā struktūra Īrijā****2.1.3. ASI UN AOE NAV NODOKĻU REZIDENTI**

- (48) Ja uzņēmums ir reģistrēts saskaņā ar Īrijas tiesību aktiem un/vai centrāli vadīts un kontrolēts Īrijā, parasti tiek uzskatīts, ka tas ir nodokļu rezidents Īrijā, un tāpēc tam ir jāmaksā uzņēmuma peļņas nodoklis par peļņu, kas gūta visā pasaulē. Tas nozīmē, ka Īrijā reģistrētiem uzņēmumiem būtībā ir piemērojami Īrijas nodokļi, pat ja šie uzņēmumi tiek vadīti un kontrolēti ārpus Īrijas.
- (49) Tomēr pirms 1997. gada Nodokļu konsolidācijas likuma (turpmāk – “TCA 97 likums”) 23.A iedaļas grozīšanas ar 2013. gada Finanšu likumu un 2014. gada Finanšu likumu šim noteikumam bija divi izņēmumi, kas ļāva Īrijā reģistrētus uzņēmumus uzskatīt par nerezidentuzņēmumiem. Saskaņā ar TCA 97 likuma 23.A iedaļu tika uzskatīts, ka uzņēmums nav nodokļu rezidents, ja i) tas tiek uzskatīts par nodokļu rezidentu citā valstī saskaņā ar

<sup>(11)</sup> 2006. gadā *Apple* savā struktūrā iekļāva *Baldwin Holdings Unlimited* (turpmāk – “*Baldwin*”), Britu Virdžīnu salās reģistrētu sabiedrību. *Baldwin Holdings Unlimited* kā nominālais akciju turētājs tur vienu akciju sabiedrībās *AOI*, *ASI*, *AOE* un *ADI*. Saskaņā ar *Apple* veikto *Baldwin* tika izveidots, lai tam būtu viena akcija Īrijas meitasuzņēmumos, jo saskaņā ar Īrijas likumu sabiedrībai ar neierobežotu atbildību ir jābūt vismaz diviem akcionāriem. Saskaņā ar *Apple* veikto *Baldwin* tika reģistrēts Britu Virdžīnu salās tāpēc, ka sabiedrībai ar neierobežotu atbildību, kurai akcionārs ir sabiedrība ar neierobežotu atbildību, kas darbojas saskaņā ar ārpuskopienas valsts likumiem, nav jāpublisko savi finanšu pārskati.

nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas piemērošanu (tā saucamais konvencijā noteiktais izņēmums) vai ii) uzņēmums ir reģistrēts atzītā akciju biržā vai to galīgi kontrolē persona, kas ir rezidents dalībvalstī vai valstī, ar kuru noslēgti līgumi nodokļu jomā (tā saucamais attiecīgiem uzņēmumiem piemērotais izņēmums), un ja šie attiecīgie uzņēmumi vai to meitasuzņēmumi veic tirdznieciskās darbības Īrijā (tā saucamais tirdzniecības izņēmums) <sup>(12)</sup>. Otrais minētais izņēmums nozīmē, ka attiecīgie Īrijā reģistrētie uzņēmumi, kuriem ir tirdznieciskā darbība Īrijā, taču kuri tiek centralizēti vadīti un kontrolēti ārpus Īrijas, netiek uzskatīti par nodokļu rezidentiem Īrijā. Tomēr netika prasīts, lai šie uzņēmumi būtu nodokļu rezidenti citā nodokļu jurisdikcijā.

- (50) Gan ASI, gan AOE ir reģistrēti Īrijā. Laikposmā, kad apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija spēkā, ASI un AOE tika uzskatīti par "attiecīgiem uzņēmumiem" TCA 97 likuma 23.A iedaļas nozīmē, jo abus faktiski kontrolēja uzņēmums, kas ir rezidents valstī, ar kuru noslēgti līgumi nodokļu jomā, proti, *Apple Inc.*, kas ir nodokļu rezidents ASV <sup>(13)</sup>, un tā kā ASI un AOE ar attiecīgo filiāļu starpniecību nodarbojās ar tirdzniecību Īrijā un tika vadīti un kontrolēti ārpus Īrijas, abi šie uzņēmumi tika uzskatīti par Īrijas nerezidentu uzņēmumiem saskaņā ar TCA 97 likuma 23.A iedaļā noteikto tirdzniecības izņēmumu.
- (51) Laikposmā, kad spēkā bija apstrīdētie nolēmumi, ASI un AOE neveica nekādas ar nodokli apliekamas darbības nekādā citā nodokļu jurisdikcijā ārpus Īrijas <sup>(14)</sup>. Patiešām, abi šie uzņēmumi Īrijā darbojās ar atsevišķas filiāles starpniecību un, kas ir vēl svarīgāk, uzņēmumi neveica nekādu ar nodokli apliekamu darbību ASV <sup>(15)</sup>, proti, valstī, kuru Īrijas Ieņēmumu dienests, piemērojot TCA 97 likuma 23.A iedaļu, uzskatīja par valsti, kurā tiek īstenota šo uzņēmumu centrālā vadība un kontrole <sup>(16)</sup>. ASI un AOE galvenajiem birojiem nav nekādas fiziskās klātbūtnes vai darbinieku, un tie neatrodas nevienā jurisdikcijā.
- (52) Kopumā ASI un AOE ir reģistrēti Īrijā, taču nebija nodokļu rezidenti Īrijā laikposmā, kad spēkā bija apstrīdētie nodokļu nolēmumi. Šie uzņēmumi nebija nodokļu rezidenti arī nevienā citā nodokļu jurisdikcijā šajā laikposmā, jo to darbības citās jurisdikcijās, un jo īpaši darbības, kas attiecas uz galveno biroju, kuram nav nekādas fiziskās klātbūtnes un darbinieku, neradīja pamatu nodokļu uzlikšanai ASV vai kādā citā jurisdikcijā saskaņā ar piemērojamajiem noteikumiem nodokļu aplikšanas jomā. Laikposmā, kad spēkā bija apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ASI un AOE vislabāk varētu raksturot kā uzņēmumus, kuriem nodokļu aprēķina vajadzībām nav "valstspiederības".

#### 2.1.4. ASI UN AOE ĪRIJAS FILIĀĻU FUNKCIJAS ĪRIJAS UN APPLE IZKLĀSTĀ

- (53) Īrija un *Apple* sniedza aprakstu par ASI un AOE Īrijas filiāļu funkcijām <sup>(17)</sup>, kuras izmantoja, lai uzrādītu un pamatotu *Apple* aplēses par šo uzņēmumu ar nodokli apliekamo peļņu Īrijas uzņēmumu peļņas nodokļa vajadzībām. Šie apraksti ir iesniegti 54.–57. apsvērumā.

<sup>(12)</sup> TCA 97 likuma 23.A iedaļas 2. apakšiedaļā iepriekš bija norādīts: "Nemot vērā 3. un 4. apakšiedaļu, ja uzņēmums ir reģistrēts valstī, tas Nodokļu likuma un Kapitāla pieauguma nodokļa likuma izpratnē ir uzskatāms par rezidentu šajā valstī." 3. apakšiedaļā ir noteikts: "2. apakšiedaļu nepiemēro valstī reģistrētam uzņēmumam, ja šis uzņēmums ir attiecīgais uzņēmums un a) nodarbojas ar tirdzniecību valstī vai b) ir saistīts ar uzņēmumu, kas nodarbojas ar tirdzniecību valstī." Ar 2013. gada Finanšu likumu 23.A iedaļa tika pārskatīta. Saskaņā ar jauno formulējumu Īrijā reģistrēts uzņēmums vairs nevar būt bez nodokļu rezidences, jo uzņēmums, kas ir reģistrēts Īrijā, tiks uzskatīts par nodokļu rezidentu, ja tas netiek uzskatīts par nodokļu rezidentu kādā citā nodokļu jurisdikcijā. 23.A iedaļas jaunā redakcija ir piemērojama no 2015. gada 1. janvāra. Ar 2014. gada Finanšu likumu 23.A iedaļa ir vēlreiz grozīta, un tajā tika paredzēts, ka visi Īrijā reģistrētie uzņēmumi būtu uzskatāmi par Īrijas nodokļu rezidentiem, izņemot, ja uzņēmums ir nodokļu rezidents citā jurisdikcijā saskaņā ar nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju. Šis noteikums arī ir piemērojams no 2015. gada 1. janvāra. Tomēr uzņēmumiem, kas reģistrēti pirms 2015. gada 1. janvāra, piemēro pārejas periodu līdz 2020. gada 31. decembrim.

<sup>(13)</sup> Saskaņā ar *Apple* teikto, kam piekrit Īrijas Ieņēmumu dienests, abu uzņēmumu centrālā vadība un kontrole tiek īstenota ārpus Īrijas.

<sup>(14)</sup> Izņemot AOE Singapūras filiāli, skatīt 111. apsvērumu.

<sup>(15)</sup> Saistībā ar lietas izskatīšanu ASV Senātā *Apple* norādīja, ka ASI nav nodokļu rezidents ne Īrijā, ne ASV, sk. ASV Senāta Izmeklēšanas pastāvīgās apakškomitejas 2013. gada 21. maija sēdes materiālus lietā *Arzonas peļņas novirzīšana un ASV Nodokļu kodeksa 2. daļa (Apple Inc.)*, 24. lpp.

<sup>(16)</sup> Īrija, sniedzot piezīmes saistībā ar lēmumu par procedūras sākšanu, 12. punktā norādīja, ka "visi galvenie stratēģiskie uzņēmējdarbības lēmumi attiecībā uz AOE un ASI tika pieņemti ārpus Īrijas, un (...) abu uzņēmumu funkcionālā vadība un kontrole tika īstenota ASV". Sk. arī *Cooke* atzinumu, kurā teikts: "Pamatojoties uz man iesniegto faktu aprakstu par uzņēmumu darbībām Īrijā, manuprāt, ir neapstrīdami, ka ASI un AOE gadījumā centrālā vadība un kontrole atrodas ASV, kur atrodas mātes grupas vadītāji, kas vieni paši pieņem visus stratēģiskos lēmumus par to, kā tiks veiktas darbības Īrijā," "piemēram, kādus līgumus viņi slēgs, ar ko un ar kādiem nosacījumiem."

<sup>(17)</sup> Saskaņā ar *Apple* teikto "filiāles peļņu, kurai ir Īrijas izcelsme, nosaka, atsaucoties uz darbībām, ko veikusi šī filiāle". *Apple* 2015. gada 4. maija vēstule, 5. lpp.

- (54) Attiecībā uz ASI tā Īrijas filiāle ir galvenokārt atbildīga par iepirkumu, pārdošanas un izplatīšanas darbībām, kas saistītas ar Apple produkcijas pārdošanu saistītajām pusēm<sup>(18)</sup> un trešo pušu patērētājiem EMEIA un APAC reģionos<sup>(19)</sup>. ASI Īrijas filiāles galvenās funkcijas ir: Apple gatavo preču iepirkumi no trešo personu un saistīto personu ražotājiem<sup>(20)</sup>; izplatīšanas darbības saistībā ar preču pārdošanu saistītajām pusēm EMEIA un APAC reģionos<sup>(21)</sup>; pārdošanas atbalsts un izplatīšanas darbības saistībā ar preču pārdošanu trešo pušu patērētājiem EMEIA reģionā<sup>(22)</sup>; pārdošanas un izplatīšanas grupu darbības<sup>(23)</sup>, pārdošana tiešsaistē<sup>(24)</sup>; loģistikas darbības<sup>(25)</sup>; un AppleCare, proti, Apple klientu atbalsts pēc preces pārdošanas, kas ietver garantijas saistību izpildi, remonta programmu un remonta tīklu pārvaldību, tostarp atbalstu pa telefonu.
- (55) ASI Īrijas filiāle izpilda arī pirkšanas pasūtījumus, ko ievieto APAC vietējie valsts izplatīšanas uzņēmumi. Daudzas ar izplatīšanu šajā reģionā saistītās darbības veic saistītās puses (piemēram, loģistiku, atbalstu) saskaņā ar pakalpojumu līgumiem, kas noslēgti ar ASI Īrijas filiāli. Turklāt ASI Īrijas filiāles pienākums ir pārraudzīt, kā ikdienā tiek pārvaldīti izplatīšanas riski, jo īpaši krājumu, garantijas un kredītlimitu riski. Kopš 2012. gada 1. janvāra ASI Īrijas filiāle ir atbildīga arī par produkcijas lokalizācijas funkcijām, kuras iepriekš veica AOE Īrijas filiāle.
- (56) Savukārt AOE Īrijas filiāle ir atbildīga par specializētu datorpreču, tostarp par iMac galddatoru, MacBook klēpjdatoru un citu datoru piederumu ražošanu un montāžu tās ražotnēs Īrijā, ko galvenokārt ražo EMEIA reģionam<sup>(26)</sup>. AOE Īrijas filiāle visu savu gatavo produkciju piegādā saistītajām pusēm. AOE Īrijas filiāles galvenās darbības ir pastāvīgi izpildīt procesus, kas nepieciešami preču ražošanai, projektu izstrādei un jaunu produktu izveidei. AOE Īrijas filiāles galvenās funkcijas ir: ražošanas plānošana un laika grafiku izstrāde<sup>(27)</sup>; procesu izstrāde<sup>(28)</sup>; ražošana un ekspluatācija<sup>(29)</sup>; kvalitātes nodrošināšana un kvalitātes kontrole<sup>(30)</sup>; un pārbaudes darbības<sup>(31)</sup>.
- 
- <sup>(18)</sup> Grāmatvedības vajadzībām saistītās puses ir definētas kā uzņēmumi, kurus patiesi kontrolē tā pati fiziska vai juridiska persona vai pār kuru šī pati fiziska vai juridiska persona īsteno būtisku ietekmi, sk. 24. SGS.
- <sup>(19)</sup> EMEIA ir saīsināti Eiropas, Vidējo Austrumu, Indijas un Āfrikas reģions. APAC ir saīsināti Āzijas Klusā okeāna reģions.
- <sup>(20)</sup> ASI Īrijas filiāle pērk Apple produkciju no iepriekš noteiktiem ražotājiem (...). ASI Īrijas filiāle provizorisks aprēķina gaidāmā pieprasījuma prognozes, apkopojot un analizējot reģiona datus un ievadot tos globālajā pārdošanas pieprasījuma prognozēšanas procesā, ko vada ASV.
- <sup>(21)</sup> Saistītās puses var būt valsts vietējie izplatīšanas uzņēmumi vai vietējie mazumtirdzniecības veikalu uzņēmumi. ASI Īrijas filiāle izpilda pirkšanas pasūtījumus, ko ievietojušas šīs saistītās puses, un organizē izplatīšanas darbības, lai eksportētu vai piegādātu produkciju šiem uzņēmumiem.
- <sup>(22)</sup> Trešo pušu galvenie četri ceļi uz tirgu ir komerciālās vajadzības, mazumtirdzniecība, izglītība un tālruna operatori (kopā saukti par kanāla klientiem). ASI Īrijas filiāle slēdz līgumus ar citiem saistītās puses uzņēmumiem par pārdošanas atbalstu, tirgdarbību un citiem atbalsta pakalpojumiem attiecībā uz kanāla klientiem vietējos EMEIA tirgos. Izmantojot ielaides un atbalsta pakalpojumus, ko nodrošina Apple uzņēmumi vietējā tirgū, ASI slēdz līgumus ar kanāla partneriem un pieņem un izpilda pārdošanas pasūtījumus pēc tādu faktoru novērtēšanas kā, piemēram, krājumu pieejamība, pārdošanas pieprasījums visās valstīs un kredītrisks, ko veic, pamatojoties uz visu pasaulē lietotājam Apple vadlīnijām.
- <sup>(23)</sup> Darbības, kas tiek veiktas attiecībā uz pārdošanu, ko īsteno saistītās puses un trešās puses, ir klientu pasūtījumu izpildes procesa vadība, lai maksimāli uzlabotu ASI Īrijas filiāles darbību efektivitāti tādās jomās kā izplatīšana, preces sadalījuma un pasūtījumu vadība, pārdošanas izpilde un galveno trešās puses uzskaites klientu vadība, lai apsriestu pasūtījuma prasības.
- <sup>(24)</sup> Pārdošanas un izplatīšanas grupas koncentrējas arī uz tiešo tirdzniecību, ko īsteno ar tiešsaistes veikalu starpniecību. Pārdošanas un izplatīšanas grupu darbības saistībā ar tiešsaistes veikaliem ir veicināt pārdošanas un pasūtīšanas procesu patērētājiem, maziem un vidējiem uzņēmumiem un patērētājiem izglītības nozarē.
- <sup>(25)</sup> Tas ietver preču transportu galvenokārt no trešās puses ražotājiem Ķīnā uz realizācijas tirgiem visā EMEIA reģionā. Ar loģistikas funkciju saistītās darbības ir arī Apple produkcijas izejošo kravu vadīšana, kas paredzēta kanāla klientiem, tiešsaistes veikalu klientiem un saistītajām pusēm. Dažas loģistikas darbības veic saistītās puses saskaņā ar pakalpojumu līgumiem, kas noslēgti ar ASI Īrijas filiāli.
- <sup>(26)</sup> Saskaņā ar [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumu AOE Īrijas filiāles ražotā produkcija ir tikai maza daļa no Apple kopējā pārdošanas apjoma EMEIA reģionā.
- <sup>(27)</sup> Šī funkcija nodrošina ražošanā nodarbinātā darbaspēka darbības un procesa plūsmas, saglabājot resursu regulāru un efektīvu izmantošanu un sagaidāmo izlaides līmeni.
- <sup>(28)</sup> Procesu izstrāde ir ražošanas darbībās iekļauto procesu vadība, kontrole un optimizācija. Darba grupa izstrādā efektīvus kārtējo un jauno preču ražošanas procesus un uzlabo tos.
- <sup>(29)</sup> Darbības ietver visus procesus, kas nepieciešami, lai dažādi komponenti pārtaptu par gatavajām precēm saskaņā ar Apple Inc. ASV noteiktajiem standartiem.
- <sup>(30)</sup> Kvalitātes nodrošināšanas un kvalitātes kontroles funkcija ietver visas darbības, ko AOE Īrijas filiāle veic, lai pārskatītu visu ražošanā iekļauto faktoru kvalitāti.
- <sup>(31)</sup> Tas skar preces, kas dažādu iemeslu dēļ tika nodotas atpakaļ Apple. AOE Īrijas filiāle nodrošina Apple atpakaļ nodoto preču atkārtotu pārbaudi, pirms tās tiek atkārtoti pārdotas, lai pārlicinātos, ka tās atbilst Apple kvalitātes standartiem.

- (57) Papildus galvenajām ražošanas darbībām AOE Īrijas filiāle sniedz arī kopīgus pakalpojumus citiem *Apple* grupas uzņēmumiem EMEIA reģionā, kas attiecas uz finansēm (grāmatvedības, algu sarakstu un kreditoru saistību pakalpojumi), informācijas sistēmām un tehnoloģijām un cilvēkresursiem. AOE Īrijas filiāle attīsta *Apple* īpaši pielāgotu procesu un ražošanas zinātību <sup>(32)</sup> un izmanto šo zinātību, lai ik pa laikam atbalstītu *Apple* trešās puses ražotājus un izplatīšanas centrus. AOE Īrijas filiāles pienākums ir pārraudzīt, kā ikdienā tiek pārvaldīti ražošanas un krājumu riski. Līdz 2012. gada 1. janvārim AOE Īrijas filiālē strādājošās inženiertehniskās grupas pienākums bija arī lokalizēt *Apple* preces vietējiem tirgiem un īstenot ar *Apple* precēm un programmatūru saistītās inženiertehnisko testu programmas (piemēram, izlaist jaunas programmatūras) <sup>(33)</sup>. Kopš 2012. gada janvāra šo funkciju veic ASI Īrijas filiāle.

#### 2.1.5. ASI DARBĪBAS EMEIA REĢIONĀ

- (58) ASI pārdod preces EMEIA reģionā. ASI nebija deklarējis pastāvīgu iestādi <sup>(34)</sup> EMEIA nodokļu jurisdikcijās, kurās šīs preces tika pārdotas. Pārdošanas darījumi tika slēgti starp klientiem dažādās dalībvalstu nodokļu jurisdikcijās un ASI (un ADI) ar trešās puses tālākpārdevēju un *Apple* mazumtirdzniecības un tiešsaistes veikalu starpniecību. ASI slēdz pārdošanas līgumus, iegūstot pilnvarotā parakstu, un ASI Īrijas filiāles darbinieki veic pārdošanu un risina piegādes un citus jautājumus ar klientiem <sup>(35)</sup>. ASI slēdz pārdošanas līgumu, pamatojoties uz pilnvarotā pārstāvja parakstu <sup>(36)</sup>. Ilustrācijai [80–85] % no ASI un ADI kopējiem trešās puses pārdošanas ieņēmumiem 2014. gadā, kā noteikts *Apple* iekšējā ziņojumā <sup>(37)</sup>, bija pārdošanas darījumi Savienībā, savukārt pārdošanas darījumi visā Eiropas reģionā bija [90–95] % no kopējiem trešās puses pārdošanas ieņēmumiem, bet pārdošanas darījumi Vidējos Austrumos bija [5–10] % no kopējiem trešās puses pārdošanas ieņēmumiem.

#### 2.2. APSTRĪDĒTIE NODOKĻU NOLĒMUMI

##### 2.2.1. APSTRĪDĒTIE NODOKĻU NOLĒMUMI, CIKTĀL TIE ATTIECAS UZ ASI

- (59) 1991. gadā *Apple* ierosināja metodi, saskaņā ar kuru tiek noteikta *Apple Computer Accessories Ltd.* (kas vēlāk kļuva par ASI) Īrijas filiāles neto peļņa, ko Īrijas Ieņēmumu dienests apstiprināja nodokļu nolēmumā. Saskaņā ar šo nolēmumu neto peļņa, ko iedala ASI Īrijas filiālei, būtu jāaprēķina kā 12,5 % no visām filiāles saimnieciskās darbības izmaksām <sup>(38)</sup>, kurās neiekļauj tālāk pārdodamos materiālus.
- (60) 2007. gadā Īrijas Ieņēmumu dienests ar jaunu nolēmumu apstiprināja grozītu ASI Īrijas filiāles neto peļņas noteikšanas metodi. Saskaņā ar šo nolēmumu neto peļņa, ko iedala ASI Īrijas filiālei, būtu jāaprēķina kā [10–15] % no filiāles saimnieciskās darbības izmaksām, kurās neiekļauj tādas izmaksas kā maksas no *Apple* saistītajiem uzņēmumiem un materiālu izmaksas.

##### 2.2.2. APSTRĪDĒTIE NODOKĻU NOLĒMUMI, CIKTĀL TIE ATTIECAS UZ AOE

- (61) 1991. gadā *Apple* ierosināja metodi, saskaņā ar kuru tiek noteikta *Apple Computer Ltd.* (kas vēlāk kļuva par AOE) Īrijas filiāles neto peļņa, ko Īrijas Ieņēmumu dienests apstiprināja nodokļu nolēmumā. Saskaņā ar šo nolēmumu neto peļņa, kas attiecināma uz AOE Īrijas filiāli, būtu jāaprēķina kā 65 % no filiāles saimnieciskās darbības izdevumiem par summu līdz USD [60–70] miljoniem gadā un 20 % no filiāles saimnieciskās darbības izmaksām

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

<sup>(33)</sup> Viens no lokalizācijas darba grupas galvenajiem uzdevumiem bija pielāgot preces un pakalpojumus vietējo tirgu dažādām valodām, reģionālajām atšķirībām un tehniskajām prasībām.

<sup>(34)</sup> Pastāvīga iestāde nozīmē, ka attiecīgajā jurisdikcijā tā veic ar nodokli apliekamas darbības.

<sup>(35)</sup> Īrijas 2015. gada 15. aprīļa vēstule, pielikums, 19. lpp.

<sup>(36)</sup> PwC *ad hoc* ziņojums, 1. pielikums *Apple Sales International (ASI)* filiāle, 11. lpp.

<sup>(37)</sup> *Apple* 2016. gada 22. aprīļa vēstule, 12. lpp. un 10. tabula.

<sup>(38)</sup> 1991. gada nolēmumā minētas "saimnieciskās darbības izmaksas" attiecībā uz ASI un "saimnieciskās darbības izdevumi" attiecībā uz AOE, lai arī abi minētie termini attiecas uz vienu izmaksu kategoriju.

virs USD [60–70] miljoniem. Šo metodi piemēroja ar noteikumu, ka gadījumā, ja AOE Īrijas filiāles kopējā peļņa ir mazāka par saskaņā ar formulu aprēķināto rādītāju, filiāles neto peļņas aprēķināšanai tiktu izmantots šis zemākais rādītājs. Saskaņā ar šo metodi saimnieciskās darbības izdevumi ir visi saimnieciskās darbības izdevumi, kas radušies AOE Īrijas filiālei, ieskaitot nolietojumu, bet neiekļaujot tālāk pārdodamos materiālus un dalītās izmaksas par nemateriālajiem aktīviem, kas iekasētas no *Apple* saistītajiem uzņēmumiem. Var prasīt nodokļa atvieglojumu kapitālieguldījumiem, kas nedrīkst pārsniegt kontos ierakstītās nolietojuma izmaksas par USD [1–10] miljoniem <sup>(39)</sup>.

- (62) 2007. gadā Īrijas Ieņēmumu dienests ar jaunu nolēmumu apstiprināja pārskatīto AOE Īrijas filiāles neto peļņas noteikšanas metodi. Saskaņā ar šajā nolēmumā apstiprināto metodi Īrijas filiāles nodokļu bāze bija vienāda ar i) [10–15] % no filiāles saimnieciskās darbības izmaksām, neskaitot tādas izmaksas kā maksas no *Apple* saistītajiem uzņēmumiem un materiālu izmaksas, ii) IĪ ienesīgumu [1–5] % no filiāles apgrozījuma attiecībā uz Īrijas filiāles uzkrāto ražošanas procesa tehnoloģiju un iii) atskaitījumiem saistībā ar nodokļa atvieglojumiem kapitālieguldījumiem rūpnīcai un ēkām, kas “aprēķināti un piešķirti parastā veidā”.

### 2.2.3. DOKUMENTI, KAS ĪRIJAS IEŅĒMUMU DIENESTAM BIJA PIEEJAMI, IZDODOT APSTRĪDĒTOS NODOKĻU NOLĒMUMUS

- (63) Īrijas iesniegtie dokumenti, kas ir visi būtiskie elementi, pamatojoties uz kuriem tika izdots 1991. gada nolēmums, ir trīs vēstules (1990. gada 12. oktobra, 1990. gada 5. decembra un 1991. gada 16. janvāra vēstule), divi faksi (1991. gada 2. janvāra un 1991. gada 24. janvāra fakss) no [*Apple* nodokļu konsultanta] kā nodokļu konsultanta, kas sniedz pakalpojumus *Apple* (turpmāk – “*Apple* nodokļu konsultants”); viena intervijas piezīme, datēta ar 1990. gada 30. novembri, viena sanāksmes piezīme, kas datēta ar 1991. gada 3. janvāri un ko sagatavojis Īrijas Ieņēmumu dienests; un Īrijas Ieņēmumu dienesta 1991. gada 29. janvāra vēstule, kurā apstiprināts, ka *Apple* nodokļu konsultanta vēstules pareizi ataino metodi, ko izmanto, lai noteiktu ASI un AOE Īrijas filiālēm iedalāmo peļņu, par ko bija panākta vienošanās 1991. gada 3. janvāra sanāksmē. Šī metode ir raksturota 59. un 61. apsvērumā.
- (64) Turpmākais izraksts ir ņemts no 1990. gada 30. novembra intervijas piezīmes:

“[*Apple* nodokļu konsultants] vispārējās informācijas veidā norādīja, ka *Apple* tagad ir lielākais darba devējs Korkas apkārtnē un nodarbina 1 000 tiešos darbiniekus un 500 personas, kas tiek piesaistītas apakšuzņēmuma līguma veidā. Tika norādīts, ka uzņēmums pašreiz pārskata savas darbības pasaulē un vēlas noteikt peļņas normu savām darbībām Īrijā. [*Apple* nodokļu konsultants] sniedza pārskatus, kas bija sagatavoti par Īrijas filiāli grāmatvedības pārskata periodam, kas beidzās 1989. gada 29. septembrī, kuros redzama USD 270 miljoni tīrā peļņa no USD 751 miljonu apgrozījuma. Tika piebilsts, ka neviens uzskaitītais Īrijas uzņēmums nesasniedz tamlīdzīgu tīrās peļņas attiecību. Pēc [*Apple* nodokļu konsultanta] domām peļņu rada trīs avoti – tehnoloģija, tirgdarbība un ražošana. Uz Īrijas filiāli attiecas tikai ražošanas elements.

[Īrijas Ieņēmumu dienests] norādīja, ka ierosinātajā shēmā svarīgs ir iekasētās maksas līmenis. [*Apple* nodokļu konsultants] norādīja, ka uzņēmums būtu gatavs pieņemt peļņu USD 30–40 miljonu apmērā, pieņemot, ka *Apple Computer Ltd.* gūs šādu peļņu. (Datornozare ir pakļauta cikliskām svārstībām). Pieņemot, ka *Apple* gūs peļņu 100 miljonus mārciņu, tiks pieņemts, ka uz ražošanas darbību tiks attiecināti USD 30–40 miljoni (vai arī kāds cits sarunās noteiktais skaitlis). Tomēr, ja uzņēmums piedzīvos lejupslīdi un tā peļņa būs mazāka par USD 30–40 miljoniem, tad visa peļņa būtu attiecināma [sic] uz ražošanas darbību. Būtībā tiek ierosināts, ka visa peļņa, kurai piemēro griestus USD 30–40 miljonu apmērā, tiks attiecināta uz ražošanas darbību.

[Īrijas Ieņēmumu dienests] lūdza [*Apple* nodokļu konsultantu] norādīt, vai ir kāds pamatojums skaitlim USD 30–40 miljoni, un viņš atzinās, ka šādam skaitlim nav zinātniska pamata. Taču šis skaitlis ir tāds, ka, viņš cer, to varētu uzskatīt par godīgu (bona fide) piedāvājumu. Tā kā nebija iespējams novērtēt šo skaitli atsevišķi, [*Apple* nodokļu konsultants] apņēmās sniegt sīkākas ziņas par faktiskajām izmaksām, kas attiecināmas uz Īrijas filiāli.”

<sup>(39)</sup> Sk. [*Apple* nodokļu konsultanta] 1991. gada 24. janvāra faksu par nodokļa atvieglojumiem kapitālieguldījumiem.

- (65) Turpmākais izraksts ir ņemts no 1991. gada 3. janvāra sanāksmes piezīmes:

“Pēc [Apple nodokļu konsultanta] domām bija skaidrs, ka uzņēmums bija iesaistīts transfertcenu noteikšanā. Filiāles pārskatos par grāmatvedības pārskata periodu, kas beidzās 1989. gada 30. septembrī, bija redzams, ka tīrā peļņa ir USD 269 000 000 no USD 751 000 000 apgrozījuma. Nevienš uzņēmums, kas darbojas Īrijas biržā, ne tuvu nesasniedza līdzīgu rezultātu.

Ieņēmumi netika sagatavoti tā, lai būtu secināms, ka uzņēmums bija iesaistīts transfertcenu noteikšanā, bet gan uzņēmums vēlējās apspriest peļņas rādītāju attiecībā uz Īrijas filiāli, par pamatu ņemot procentuālo daļu no faktiskajām izmaksām, kas attiecināmas uz Īrijas filiāli.

Pirms sanāksmes tika piedāvāts, ka uz Īrijas filiāli attiecināmā peļņa varētu būt izmaksas, kurām pieskaitīti USD [30–40] miljoni, un ka nodokļu atvieglojumi kapitālieguldījumiem nepārsniegtu USD [10–20] miljonus, tādējādi atstājot USD [20–30] miljonus, no kuriem būtu iekasējami Īrijas nodokļi. Pamatojoties uz pārskatiem par grāmatvedības pārskata periodu, kas beidzās 1990. gada 30. septembrī, peļņa USD [30–40] miljoni bija 46 % no izmaksām, kas attiecināmas uz Īrijas filiāli. Tika norādīts, ka šis rādītājs būtiski pārsniedz [10–15] %, kas parasti attiecināms uz izmaksu centru, lai arī uzreiz jau tika pieļauts, ka rādītājs [10–15] % ir bezjēdzīgs attiecībā uz datornozari. Tika norādīts, ka dažās nozarēs un jo īpaši farmācijas nozarē var panākt 100 % uzcenojumu. Tomēr tika pieļauts, ka farmācijas nozare un datornozare nav tieši salīdzināmas. Turpmākajās sarunās tika panākta vienošanās piekrist uzcenojumam, kas ir 65 % no izmaksām, kas attiecināmas uz Īrijas filiāli, ja tiks saņemts apmierinošs iznākums jautājumā par nodokļu atvieglojumu kapitālieguldījumiem. Turklāt tika panākta vienošanās piekrist 20 % lielam uzcenojumam izmaksām virs USD [60–70] miljoniem, lai neliegtu Īrijas filiāles darbību paplašināšanos.

(..) No turpmākajām sarunām izriet, ka bija panākta vienošanās, ka nodokļu atvieglojumu kapitālieguldījumiem aprēķini būtu jākonvertē Īrijas mārciņās <sup>(40)</sup> un ka parastā nolietojuma likme <sup>(41)</sup> būtu jāraksta par visiem gadiem. Turklāt tika panākta vienošanās, ka uzņēmuma prasījums būtu jāierobežo līdz summai, kas ir USD [1–10] miljoni virs summas, kas kontos iekasēta par nolietojumu. Pamatojoties uz izmaksu grafiku, kas iesniegts par periodu, kurš beidzās 1990. gada 30. septembrī, tiktu nodrošināts, ka peļņa, no kuras būtu iekasējami Īrijas nodokļi, varētu būt USD [30–40] miljoni.

(..) Pēc tam tika apspriests, kādā formātā jāiesniedz pārskati. Netika pieņemts ierosinājums iesniegt izmaksu grafiku. Tika panākta vienošanās, ka būtu jāpagatavo pilns peļņas un zaudējumu pārskats, un autoratlīdzības/galvenā biroja maksas būtu jāņem par tehnoloģijas un tirgdarbības pakalpojumiem, ko nodrošina grupa. Papildus tiks iesniegts pilns uzņēmuma pārskats ar revīzijas slēdzienu.

(..) Atsevišķā jautājumā [Apple nodokļu konsultants] vēlējās vienoties par uzcenojumu jaunam uzņēmumam, kura darbības aprobežotos ar izejvielu iepirkumiem valstī. Tika piedāvāts 10 % uzcenojums, un pēc sarunām tika panākta vienošanās piekrist 12,5 % uzcenojumam.”

- (66) Apple nodokļu konsultanta 1991. gada 16. janvāra vēstulē ir ietverts ilustratīvs *Apple Computer Ltd.* Īrijas filiāles pārskata aizpildīšanas formāts un nodokļu atvieglojumu kapitālieguldījumiem grafiks *Apple Computer Ltd.* 1985.–1990. gadam. 1991. gada 24. janvāra faksā Apple nodokļu konsultants apstiprina, ka Apple piekrīt turpmāk minētajam formulējumam par nodokļu atvieglojumu kapitālieguldījumiem, ar kuru aizstāj iepriekš 1991. gada 16. janvāra vēstulē Apple nodokļu konsultanta sniegto formulējumu par nodokļu atvieglojumu kapitālieguldījumiem: “Prasītais nodokļu atvieglojums kapitālieguldījumiem nepārsniedz USD [1–10] miljonus no kontos ierakstītā nolietojuma.”

- (67) Īrijas iesniegtie dokumenti, kas satur visus būtiskos elementus, pamatojoties uz kuriem pieņemts 2007. gada nolēmums, ir Apple nodokļu konsultanta 2007. gada 16. maija vēstule un Īrijas Ieņēmumu dienesta 2007. gada 23. maija vēstule, kurā apstiprināts, ka dienests ir apstiprinājis metodi, saskaņā ar kuru nosaka ASI un AOE Īrijas filiālēm attiecināmo peļņu, kā skaidrots Apple nodokļu konsultanta vēstulē. Šī metode ir raksturota 60. un 62. apsvērumā. Nevienā no abiem šiem iesniegtajiem dokumentiem nav sniegts nekāds skaidrojums attiecībā uz skaitļiem “[10–15] % [no saimnieciskās darbības izmaksām, kas radušās Īrijā]/[1–5] % [no AOE gada apgrozījuma, kas iegūts no Īrijā ražotām precēm]/[10–15] % [no ASI saimnieciskās darbības izmaksām]”, kas ar šo nolēmumu tika apstiprināti, ne arī norādes par to, kā šie skaitļi iegūti. Apple nodokļu konsultanta vēstulē ir

<sup>(40)</sup> Pievienota zemsvītras piezīme: ar mārciņu ir domāta Īrijas valūta – Īrijas mārciņa – nolēmuma gatavošanas laikā.

<sup>(41)</sup> Pievienota zemsvītras piezīme: ar nolietojumu domāts materiālo preču nolietojums.

vairākas norādes par to, kā saskaņotā metode tiks piemērota. Proti, lai nerastos pārpratumi, tajā ir norādīts, ka ASI saimnieciskās darbības izmaksās un AOE "saimnieciskās darbības izmaksās, kas radušās Īrijā", netiek ietvertas nekādas maksas no Apple saistītajiem uzņēmumiem pasaulē, izmaksas "virs svītras", piemēram, materiālu izmaksas, muiža, kravas pārvadājumu izmaksas utt., vienreizējās pārstrukturēšanas izmaksas un kapitāla izmaksas.

- (68) Nevienā no dokumentiem, kas tika iesniegts apstrīdēto nodokļu nolēmumu pamatojumam, nav ne reāli veikts peļņas sadalījuma pētījums, ne ziņojums par transfertcenu noteikšanu.

### 2.3. ATTIECĪGĀ VALSTS TIESISKĀ REGULĒJUMA APRAKSTS

- (69) Saskaņā ar TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu uzņēmuma peļņas nodokli Īrijā iekasē no uzņēmumu peļņas. Saskaņā ar TCA 97 likuma 76. iedaļas 3. punktu uzņēmuma peļņas nodokļa vajadzībām aprēķina ienākumu, un novērtējums tiek veikts saskaņā ar tiem pašiem sarakstiem un gadījumiem, ko piemēro ienākumu nodokļa vajadzībām, un saskaņā ar noteikumiem, ko piemēro šiem sarakstiem un gadījumiem. Īrijā ienākumu nodokli saskaņā ar tiešo nodokļu kodiem iekasē, atsaucoties uz C, D, E un F saraksta sēriju, un D sarakstā saskaņā ar I līdz V gadījuma sēriju. TCA 97 likuma 12. iedaļā norādīts, ka "[i] ienākumu nodokli, uz ko attiecas Likums par ienākumu nodokli, piemēro attiecībā uz visu īpašumu, peļņu vai guvumiem, kas attiecīgi raksturoti [C–F] sarakstā, (...) un saskaņā ar Likuma par ienākumu nodokli noteikumiem, kas piemērojami šiem sarakstiem" <sup>(42)</sup>. TCA 97 likuma 18. iedaļā ir paredzēta maksas piemērošanas joma saskaņā ar D sarakstu, un tā 2. punkta 2) apakšpunktā uzskaitīti gadījumi un to piemērošanas joma. No šiem noteikumiem izriet, ka uzņēmuma peļņas nodokli Īrijā iekasē no uzņēmuma peļņas (ienākuma un ar nodokli apliekamiem guvumiem), tomēr tam piemēro īpašus izņēmumus <sup>(43)</sup>.
- (70) Lai noteiktu nodokļu bāzi uzņēmuma maksājamā peļņas nodokļa aprēķina vajadzībām, par sākuma punktu ņem nodokļu maksātāja uzņēmuma grāmatvedības peļņu <sup>(44)</sup>. Tad uzņēmuma grāmatvedības peļņu nodokļa vajadzībām pielāgo ar likumā <sup>(45)</sup> noteiktajiem vispārēji piemērojamiem pievienojumiem un atskaitījumiem, piemēram, piemērojot nodokļa atvieglojumus kapitālieguldījumiem <sup>(46)</sup>. Grāmatvedības pārskata periods parasti ir 12 mēneši, par kuriem uzņēmums sagatavo savus pārskatus <sup>(47)</sup>.
- (71) Īrijā piemēro atšķirīgu nodokļa likmi tirdzniecības ienākumam, ar tirdzniecību nesaistītam ienākumam un kapitāla pieaugumam. TCA 1997 likuma 21. iedaļā noteikts, ka uzņēmuma peļņas nodokļa vispārējā likme ir 12,5 % <sup>(48)</sup>. Šo likmi piemēro tirdzniecības ienākumam <sup>(49)</sup> uzņēmumiem, kuriem piemēro nodokli saskaņā ar D saraksta I gadījumu. Ar tirdzniecību nesaistītajam ienākumam nodokļa likme ir 25 % <sup>(50)</sup>. Īrijas Ieņēmumu dienests savos norādījumos "Kā vērtēt ieņēmumus, klasificējot darbības kā tirdzniecības darbības" (*Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*) <sup>(51)</sup> ir sniedzis norādījumus par tirdzniecības darbību klasifikāciju. Saskaņā ar šiem metodiskajiem norādījumiem ar tirdzniecību saprot, ka attiecīgais uzņēmums veic darījumdarbību, kas rada tam ienākumu. Darbības atšķiras atkarībā no tirdzniecības veida, un to veikšanai

<sup>(42)</sup> C sarakstā iekļautais ienākums attiecas uz peļņu, kas rodas no publisko ieņēmumu dividendēm, kas maksājamās Īrijā (TCA 97 likuma 17. iedaļa), D sarakstā iekļautais ienākums ir sīkāk iedalīts piecos gadījumos; i) tirdzniecības peļņa; ii) peļņa, kas gūta, veicot profesionālo darbību; iii) ar nodokli neapliktie procenti un ārvalstu ienākums; iv) jebkāds cits ienākums vai peļņa, ko citādi neapliek ar nodokli; v) ienākums no zemes nomas Īrijā (TCA 97 likuma 18. iedaļa), E saraksts attiecas uz ienākumu no valsts iestādēm, nodarbinātības, gadskārtējiem pabalstiem un pensijas (TCA 97 likuma 19. pants) un F saraksts attiecas uz Īrijas uzņēmumu dividendēm (TCA 97 likuma 20. iedaļa).

<sup>(43)</sup> 21. iedaļas 1. punkts. Šādi īpaši izņēmumi ir, piemēram, nerezidentu uzņēmuma peļņa, ko nevar attiecināt uz filiāli, sk. TCA 97 likuma 25. iedaļu, vai vairums sadalītā ienākuma, kas saņemts no citiem uzņēmumiem, kas ir Īrijas rezidenti, sk. TCA 97 likuma 129. iedaļu.

<sup>(44)</sup> TCA 97 likuma 76.A iedaļa.

<sup>(45)</sup> Piemēram, saskaņā ar TCA 97 likuma 81. iedaļas 2. punktu kopumā izdevumus atskaita no summas, ko apliek ar nodokli, ja tie nav kapitālizdevumi un ja tie pilnībā vai vienīgi rodas saistībā ar tirdzniecību.

<sup>(46)</sup> TCA 97 likuma 307. un 308. iedaļa.

<sup>(47)</sup> TCA 97 likuma 27. iedaļas 1. un 2. punkts.

<sup>(48)</sup> TCA 97 likuma 18. iedaļas 1. punkts un 2. punkta a) apakšpunkts saistībā ar TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu.

<sup>(49)</sup> 3. iedaļas 1. punktā "tirdzniecība" ir raksturota kā darbība, kas ietver "visu veidu tirdzniecību, ražošanu, komerciālus pasākumus vai darījumdarbību ar tirdzniecības iezīmēm".

<sup>(50)</sup> Saskaņā ar TCA 97 likuma 21.A iedaļu nodokļu likmi 25 % piemēro ienākumam, ko apliek ar nodokli saskaņā ar D saraksta III, IV un V gadījumu. Šie gadījumi citu starpā ietver tādu ienākumu kā procenti, autoratlīdzības un ienākums no nomas.

<sup>(51)</sup> Īrijas Ieņēmumu dienesta norādījumi "*Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*", pieejami: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>.

vajadzīgi cilvēki ar prasmēm un pilnvarām, kas nepieciešamas to veikšanai <sup>(52)</sup>. Kapitāla pieaugumu apliek ar 33 % nodokli, piemērojot dalības atbrīvojumu 5 % vai lielākā apmērā par noteiktu akciju daļu realizācijas guvumiem uzņēmumiem, kas ir rezidenti Savienībā vai valstīs, ar kurām noslēgti līgumi nodokļu jomā.

(72) Saskaņā ar TCA 97 likuma 26. iedaļu uzņēmumiem, kas ir Īrijas rezidenti, piemēro uzņēmuma peļņas nodokli par peļņu, kas gūta visā pasaulē, un par kapitāla pieaugumu, izņemot vairumu sadalītā ienākuma, kas saņemts no citiem Īrijas rezidentuzņēmumiem <sup>(53)</sup>.

(73) TCA 97 likuma 25. iedaļā ir paredzēta uzņēmuma peļņas nodokļa piemērojamība uzņēmumiem, kas nav rezidenti. TCA 97 likuma 25. iedaļā ir norādīts, ciktāl attiecas uz šo gadījumu:

“1) Ja uzņēmums ir nerezidents valstī, tam nav jāmaksā uzņēmuma peļņas nodoklis, ja vien tas neveic valstī tirdzniecību ar filiāles vai aģentūras starpniecību, bet ja uzņēmums to dara, tam, ņemot vērā visus Likumā par uzņēmuma peļņas nodokli noteiktos izņēmumus, ir piemērojams uzņēmuma peļņas nodoklis par visu ar nodokli apliekamo peļņu, kas tam rodas.

2) Saistībā ar uzņēmuma peļņas nodokli uzņēmumam, kas ir nerezidents, bet nodarbojas ar tirdzniecību valstī ar filiāles vai aģentūras starpniecību, ar nodokli apliekamā peļņa ir:

a) jebkāds tirdzniecības ienākums, kas rodas tieši vai netieši ar filiāles vai aģentūras starpniecību vai to darbības rezultātā, un jebkāds ienākums no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle vai aģentūra; šajā punktā neietver sadalīto ienākumu, kas saņemts no uzņēmumiem, kas ir valsts rezidenti, (..)”

(74) No šā noteikumu punkta izriet, ka nerezidentuzņēmumam nav jāmaksā uzņēmuma peļņas nodoklis, ja vien tas nenodarbojas ar tirdzniecību ar filiāles vai aģentūras starpniecību. Ja nerezidents veic šādu tirdzniecību, šādam uzņēmumam ir jāmaksā uzņēmuma peļņas nodoklis par <sup>(54)</sup>:

— jebkādu tirdzniecības ienākumu, kas tieši vai netieši radies ar filiāles vai aģentūras starpniecību vai tās darbības rezultātā,

— jebkādu ienākumu no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle vai aģentūra, un

— ar nodokli apliekamiem guvumiem, kas attiecināmi uz filiāli vai aģentūru.

(75) Iepriekš TCA 97 likuma 25. iedaļa tika izteikta 1967. gada Likuma par uzņēmuma peļņas nodokli 8. iedaļas 1. un 2. punktā šādā redakcijā:

“8. 1) Ja uzņēmums ir nerezidents valstī, tam nav jāmaksā uzņēmuma peļņas nodoklis, ja vien tas neveic valstī tirdzniecību ar filiāles vai aģentūras starpniecību, bet ja uzņēmums to dara, tam, ņemot vērā visus šajā likumā noteiktos izņēmumus, ir piemērojams uzņēmuma peļņas nodoklis par visu ar nodokli apliekamo peļņu, kas tam rodas.

2) Uzņēmumam, kas ir nerezidents, bet nodarbojas ar tirdzniecību valstī ar filiāles vai aģentūras starpniecību, ar nodokli apliekamā peļņa ir:

a) jebkāds tirdzniecības ienākums, kas tieši vai netieši radies ar filiāles vai aģentūras starpniecību vai tās darbības rezultātā (šajā punktā neietver sadalīto ienākumu, kas saņemts no uzņēmumiem, kas ir valsts rezidenti); (..)”

<sup>(52)</sup> “Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading”, 3. lpp.

<sup>(53)</sup> Sk. TCA 97 likuma 129. iedaļu.

<sup>(54)</sup> Norādījumi – 1997. gada Nodokļu konsolidācijas likums – Finanšu likuma 2014. gada redakcija – 2. daļa, 24. lpp.

- (76) Uzņēmumiem, kas nav Īrijas rezidenti un nenodarbojas ar tirdzniecību ar Īrijas filiāles vai aģentūras starpniecību, ir piemērojams ienākumu nodoklis tikai par ienākumu, kas radies Īrijā, un kapitāla pieauguma nodoklis par guvumiem, kas radušies par noteiktu Īrijas aktīvu (pamatā Īrijas zemes) realizāciju<sup>(55)</sup>, piemērojot jebkādas starpvalstu līgumā noteiktos atvieglojumus, kas varētu būt pieejami.
- (77) Lai novērstu, ka uzņēmuma ienākums tiek divreiz aplikts ar nodokli (vienreiz ar ienākuma nodokli un otrreiz ar uzņēmuma peļņas nodokli), TCA 97 likuma 21. iedaļas 2. punktā ir norādīts, ka ienākuma nodoklis nav piemērojams par uzņēmuma ienākumu gadījumā, kad uzņēmums ir Īrijas rezidents, vai ja ienākums ir apliekams ar uzņēmuma peļņas nodokli gadījumā, kad uzņēmums ir Īrijas nerezidents.
- (78) Ar 2010. gada Finanšu likuma 42. iedaļu TCA 97 likumā tika iekļauta 35.A daļa. Saskaņā ar Īrijas teikto ar šo iekļaušanu Īrijas nodokļu tiesību aktos pirmo reizi tika oficiāli atzīts, ka tiek piemērots “nesaistītu pušu darījuma princips”, kas noteikts 9. pantā ESAO Paraugkonvencijā par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam (turpmāk – “ESAO nodokļu paraugkonvencija”) un sīkāk izstrādāts ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās daudz nacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijām (turpmāk – “ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas”). 35.A daļa attiecas uz vienošanos, ko noslēgušas saistītās personas (uzņēmumi). Tomēr, ņemot vērā termina “persona” definīciju Īrijas valsts nodokļu tiesību aktos, vienošanās, ko noslēdzis galvenais birojs un tā filiāle, neietilpst 35.A daļas darbības jomā.

#### 2.4. NORĀDĪJUMI PAR TRANSFERTCENU NOTEIKŠANU UN PEĻŅAS ATTIECINĀŠANU UZ PASTĀVĪGAJĀM IESTĀDĒM

##### 2.4.1. ESAO PAMATA NOTEIKUMI UN ESAO NESAISTĪTU PUŠU DARĪJUMA PRINCIPS

- (79) ESAO ir izstrādājusi vairākus nesaistošus metodiskos norādījumus starptautisko nodokļu jomā. Ņemot vērā, ka tie nav saistoši, ESAO dalībvalstu nodokļu administrācijas (un Īrija ir viena no ESAO dalībvalstīm)<sup>(56)</sup>, tiek vienkārši mudinātas ievērot ESAO pamata noteikumus. Tomēr ESAO pamata noteikumi noder kā atsauces punkts, un tiem ir noteikta ietekme uz ESAO dalībvalstu (un pat valsti, kas nav dalībvalstis) praksi nodokļu jomā. Turklāt vairākās ESAO dalībvalstīs metodiskiem norādījumiem, kas ir pamata noteikumu sastāvdaļa, ir piešķirts likuma spēks, vai arī tie kalpo kā atsauce, interpretējot iekšzemes nodokļu tiesību aktus. Tāpēc, ciktāl Komisija atsaucas uz ESAO pamata noteikumiem šajā lēmumā, tas tiek darīts tāpēc, ka šie pamata noteikumi ir ekspertu diskusiju rezultāts saistībā ar ESAO, un tajos ir izstrādātas metodes, kas paredzētas kopīgu problēmu risināšanai starptautisko nodokļu jomā.
- (80) Kā skaidrots lēmuma par procedūras sākšanu 15. apsvērumā, daudz nacionālie komersanti var sadalīt peļņu uzņēmumu grupā, izmantojot transfertcenu noteikšanu atsevišķiem uzņēmumiem, kas iekļauti vienā uzņēmumu grupā. Transfertcenas ir cenas, ko nosaka to uzņēmumu savstarpējiem komercdarījumiem, kuri darbojas vienā uzņēmumu grupā. Tomēr transfertcenu noteikšana var notikt arī viena uzņēmuma ietvaros, ja šim uzņēmumam ir pastāvīga iestāde citā jurisdikcijā. Tas nozīmē, ka šim uzņēmumam ir jāsadala peļņa starp pastāvīgo iestādi un citām uzņēmuma daļām.
- (81) ESAO nodokļu paraugkonvencijā, pamatojoties uz kuru ESAO dalībvalstis un aizvien lielāks skaits arī trešo valstu ir noslēgušas daudzus divpusējus līgumus nodokļu jomā, ir ietverti noteikumi par transfertcenu noteikšanu grupas saistītajos uzņēmumos un peļņas sadalīšanu uzņēmumā.
- (82) ESAO nodokļu paraugkonvencijas 9. panta 1. punktā par “saistītajiem uzņēmumiem” ir norādīts: “Ja (...) divu [saistītu] uzņēmumu komerciālās un finanšu attiecības tiek veidotas vai nodibinātas saskaņā ar noteikumiem, kas

<sup>(55)</sup> Uzņēmumam, kas ir nerezidents un neveic tirdzniecību valstī ar filiāles vai aģentūras starpniecību, ir jāmaksā ienākumu nodoklis attiecībā uz ienākumu, kas rodas no avotiem valstī. Ja nerezidentuzņēmumam valstī ir filiāle vai aģentūra, tam piemēro ienākuma nodokli un nevis uzņēmuma peļņas nodokli par ienākumu, kas nav attiecināms uz filiāli vai aģentūru. Līdzīgi, kapitāla pieauguma nodokli piemēro ar nodokli apliekamiem nerezidentuzņēmuma guvumiem, ja tam nav filiāles vai aģentūras valstī vai ja tam ir filiāle vai aģentūra valstī, bet guvumi nav attiecināmi uz šo filiāli vai aģentūru.

<sup>(56)</sup> Īrija ir ESAO dalībvalsts kopš 1961. gada 17. augusta.

atšķiras no noteikumiem, par kuriem vienotos neatkarīgi uzņēmumi, tādā gadījumā peļņu, ko bez šiem noteikumiem gūtu viens no uzņēmumiem, bet kas nav gūta minēto noteikumu dēļ, var iekļaut šī uzņēmuma peļņā un attiecīgi aplikt ar nodokli.” Ar šo noteikumu paredzēts autoritatīvi apliecināt ESAO nesaistītu pušu darījuma principu attiecībā uz starptautiskajiem nodokļiem, kas attiecas uz transfertcenu noteikšanu saistīto uzņēmumu grupā.

- (83) Saskaņā ar šo principu nodokļu administrācijām būtu jāpiekrīt tikai tādām transfertcenām starp vienas grupas uzņēmumiem, kas atbilst darījumus tā, it kā tos slēgtu starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kuri vienojas līdzīgos nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos. Šādā veidā daudznacionāliem komersantiem ir liegta iespēja manipulēt ar transfertcenām tādā veidā, ka jurisdikcijās, kur peļņa tiek aplikta ar augstākiem nodokļiem, tiek uzrādīta iespējami mazākā peļņa, savukārt jurisdikcijās, kur peļņa tiek aplikta ar zemākiem nodokļiem, tiek uzrādīta iespējami lielākā peļņa<sup>(57)</sup>. Norādījumi par nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu ir sniegti ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās, kuru jaunākā redakcija ir publicēta 2010. gadā (turpmāk – “ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas”) <sup>(58)</sup>.
- (84) ESAO nodokļu paraugkonvencijas 7. panta 2. punkts par “uzņēmuma peļņu” skar jautājumu par peļņas attiecinājumu atsevišķā uzņēmumā. Tajā noteikts: “(..) peļņa, kas katrā Līgumslēdzējā valstī ir attiecināma uz pastāvīgo iestādi, (..) ir sagaidāmā peļņa, ko šī iestāde varētu gūt, jo īpaši darījumos ar citām uzņēmuma daļām, ja tas būtu atsevišķs un neatkarīgs uzņēmums, kas nodarbojas ar tādām pašām vai līdzīgām darbībām tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, ņemot vērā veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, ko uzņēmums uzņemies ar pastāvīgās iestādes starpniecību un ar citu uzņēmuma daļu starpniecību.” Norādījumi par 7. panta piemērošanu ir sniegti ESAO Ziņojumā par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgām iestādēm, kura jaunākā redakcija tika publicēta 2010. gadā (turpmāk – “ESAO 2010. gada ziņojums par peļņas attiecināšanu”) <sup>(59)</sup>.
- (85) ESAO 2010. gada ziņojumā par peļņas attiecināšanu ir aplūkotas problēmas saistībā ar peļņas sadali vienā atsevišķā uzņēmumā salīdzinājumā ar peļņas sadali starp diviem juridiski šķirti uzņēmumiem. Diviem juridiski šķirti uzņēmumiem ar juridiski saistošiem līgumiem vai citu skaidru tiesisko regulējumu nosaka, kuram uzņēmumam pieder aktīvi un kurš uzņēmums uzņemas riskus šo abu uzņēmumu attiecībās. Tas pats attiecas uz diviem atsevišķiem uzņēmumiem, kas ietilpst vienā uzņēmumu grupā, kamēr to līgumos un tiesiskajā regulējumā ir atainota faktiskā būtība. Savukārt, ja pastāvīga iestāde ir juridiska vienība, kas nav šķirta no uzņēmuma, kuram tā pieder, tas nozīmē, ka starp viena uzņēmuma dažādām daļām nav vienas atsevišķas uzņēmuma daļas, par kuru varētu teikt, ka tai juridiski “pieder” aktīvi, tā uzņemas riskus un tās rīcībā ir kapitāls vai līgumi ar atsevišķiem uzņēmumiem<sup>(60)</sup>. Lai risinātu šīs atšķirības, ESAO 2010. gada ziņojumā par peļņas attiecināšanu ir noteikta vienota pieeja peļņas sadalei nerezidentu uzņēmumu pastāvīgajām iestādēm. Tā tiek saukta par “ESAO apstiprināto pieeju”. Saskaņā ar šo pieeju pastāvīgajām iestādēm iedala to peļņu, ko šī pastāvīgā iestāde varētu būt guvusi saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, ja būtu “atšķirīgs un nodalīts” uzņēmums, kas veic tādas pašas vai līdzīgas funkcijas tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, ņemot vērā to, kādas funkcijas nerezidentu uzņēmums ir veicis, kādus aktīvus tas lietojis un kādus riskus uzņemies ar pastāvīgās iestādes starpniecību un citu šā uzņēmuma daļu starpniecību, kā noteikts ESAO nodokļu paraugkonvencijas 7. panta 2. punktā.

#### 2.4.2. FILIĀLES PEĻŅAS SADALE, PAMATOJOTIES UZ BŪTISKĀM CILVĒKA FUNKCIJĀM, SAKAŅĀ AR ESAO APSTIPRINĀTO DIVU POSMU PIEEJU

- (86) ESAO 2010. gada ziņojumā par peļņas attiecināšanu ir raksturota ESAO apstiprinātā pieeja attiecībā uz ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās noteiktā nesaistītu pušu principa piemērošanu attiecībā uz peļņas iedalīšanu pastāvīgajai iestādei. Saskaņā ar ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijām saistītajiem uzņēmumiem peļņu

<sup>(57)</sup> Nodokļu administrācijas un likumdevēji ir informēti par šo problēmu, un tiesību akti nodokļu jomā kopumā atļauj nodokļu administrācijām veikt korekcijas to integrēto uzņēmumu nodokļu deklarācijās, kas transfertcenu piemēro nepareizi, un izmantot aizstājējenu kā ticamu tuvinājumu tām cenām, par kurām neatkarīgi uzņēmumi vienotos līdzīgos nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos.

<sup>(58)</sup> Sk. ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijām, ESAO, 2010. gada 22. jūlijs. Šo vadlīniju iepriekšējā redakcija tika apstiprināta ESAO Padomē 1995. gada 13. jūlijā (turpmāk – “ESAO 1995. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas”).

<sup>(59)</sup> Sk. 2010. gada ziņojumu par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgajām iestādēm, kas apstiprināts ESAO Padomē 2010. gada 22. jūlijā.

<sup>(60)</sup> ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu B-3 (i) iedaļas 14. punkts, 14. lpp.

sadala atkarībā no tā, kādas funkcijas ir veicis, kādus aktīvus izmantojis un kādus riskus uzņēmis katrs uzņēmums <sup>(61)</sup>. Saistībā ar ienākuma sadali starp uzņēmumu un tā pastāvīgo iestādi ESAO apstiprinātā pieeja papildina funkciju analīzi, kas sniegta ESAO paraugkonvencijas 9. panta 1. punktā, iekļaujot pirmo posmu, kurā tiek skatīts tas, ka aktīvi, riski, kapitāls un tiesības un pienākumi, kas izriet no darījumiem, kurus veic viena uzņēmuma dažādas daļas, juridiski pieder visam uzņēmumam kopumā, nevis kādai tā daļai, un ka starp juridiski nošķirtiemi uzņēmumiem, kas pieder vienai uzņēmumu grupai, nav darījumu <sup>(62)</sup>.

- (87) ESAO apstiprinātā pieeja tādējādi ir divu posmu analīze, saskaņā ar kuru ienākumu iedala pastāvīgajai iestādei.
- (88) Šīs pieejas pirmais solis ir hipotētiski pieņemt, ka pastāvīgā iestādes ir atšķirīgs un nodalīts uzņēmums, “kas nodarbojas ar tādām pašām vai līdzīgām darbībām tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, ņemot vērā ar pastāvīgās iestādes starpniecību un ar citu uzņēmuma daļu starpniecību veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, ko uzņēmums uzņēmis” <sup>(63)</sup>. Šajā saistībā ir ieviests apzīmējums “būtiskas cilvēka funkcijas”. ESAO apstiprinātās pieejas pirmajā posmā uz pastāvīgo iestādi attiecina ekonomiskās īpašumtiesības uz aktīviem, uz kuriem attiecas būtiskas funkcijas, ko veic pastāvīgajā iestādē strādājošie cilvēki saistībā ar šo aktīvu ekonomiskajām īpašumtiesībām, kā arī uz pastāvīgo iestādi attiecina tos riskus, attiecībā uz kuriem būtiskas funkcijas, kas attiecas uz šo risku uzņemšanos un/vai vadību (pēc risku nodošanas) veic pastāvīgajā iestādē strādājošie cilvēki <sup>(64)</sup>.
- (89) ESAO apstiprinātās pieejas otrajā posmā piemēro ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas pēc analogijas ar pastāvīgo iestāžu darījumiem ar citām uzņēmuma daļām, lai nodrošinātu, ka visu funkciju veikšana saistībā ar šiem darījumiem tiek atlīdzināta saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu <sup>(65)</sup>.

#### 2.4.3. APSVĒRUMI SAISTĪBĀ AR ESAO APSTIPRINĀTĀS PIEEJAS PIEMĒROŠANU NEMATERIĀLAJIEM AKTĪVIEM

- (90) ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu D-2 (iii)(c) iedaļa attiecas uz nemateriālo aktīvu iedalīšanu pastāvīgajām iestādēm. Attiecībā uz iekšēji izstrādātajiem tirdzniecības nemateriālajiem aktīviem šā ziņojuma 86. punktā teikts, ka atkarībā no uzņēmumu uzņēmējdarbības organizācijas modeļa “aktīva lēmumu pieņemšana un pārvaldība bieži vien uzņēmumā tiek nodota no vienas personas otrai. Jautājums rodas, vai tas pats notiek arī attiecībā uz nemateriālā īpašuma izstrādi, vai arī drīzāk ir tā, ka būtiskas cilvēka funkcijas, kas attiecas uz nemateriālo aktīvu īpašumtiesību noteikšanu, augstākajā stratēģiskajā līmenī veic augstākā vadība, vai arī tiek kombinētas centralizētās un tālāk nodotās lēmumu pieņemšanas funkcijas.” Ziņojuma 87. punktā skaidrots, ka “nav stingru apliecinājumu tam, ka lēmumu pieņemšanas process attiecībā uz nemateriālā īpašuma izstrādi kopumā ir tik centralizēts, jo īpaši tāpēc, ka, nosakot būtiskas cilvēka funkcijas, kas attiecas uz ekonomisko īpašumtiesību noteikšanu, uzmanības centrā ir aktīva lēmumu pieņemšana un vadība, nevis vienkārši atbildēšana uz priekšlikumu ar “jā” vai “nē”. Tas liecina, ka tieši tāpat kā attiecībā uz finanšu aktīviem, arī ekonomiskās īpašumtiesības bieži vien nosaka pēc funkcijām, ko veic līmenī, kas ir zemāks par augstākās vadības stratēģisko līmeni. Tas ir līmenis, kurā varētu notikt nemateriālā īpašuma izstrādes programmas aktīva vadība un kurā var aktīvi vadīt ar šo programmu saistītos riskus.

<sup>(61)</sup> ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 1.42. punktā teikts: “Divu neatkarīgu uzņēmumu darījumos atlīdzinājums parasti ataino funkcijas, ko katrs uzņēmums veic (ņemot vērā lietotos aktīvus un uzņemtos riskus). Tāpēc, lai noteiktu, vai kontrolētie un nekontrolētie darījumi vai vienības ir salīdzināmi, ir nepieciešama funkciju analīze. Šo funkciju analīzi veic, lai noteiktu un salīdzinātu abu darījuma pušu ekonomiski nozīmīgās darbības un veiktos pienākumus, izmantotos aktīvus un uzņemtas saistības.” Sk. 1995. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 1.20. punktu: “Divu neatkarīgu uzņēmumu darījumos atlīdzinājums parasti ataino funkcijas, ko katrs uzņēmums veic (ņemot vērā lietotos aktīvus un uzņemtos riskus). Tāpēc, lai noteiktu, vai kontrolētie un nekontrolētie darījumi vai vienības ir salīdzināmi, ir nepieciešams salīdzināt abu pušu funkcijas. Šo salīdzinājumu veic, pamatojoties uz funkciju analīzi, lai noteiktu un salīdzinātu neatkarīgo un saistīto uzņēmumu ekonomiski nozīmīgās darbības un veiktos vai veicamos pienākumus.” (Pasnīrojums pievienots.).

<sup>(62)</sup> ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu B-3 (i) iedaļas 15. punkts, 14. lpp.

<sup>(63)</sup> ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu B-3 (i) iedaļas 13. punkts, 14. lpp.

<sup>(64)</sup> ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu B-3 (i) iedaļas 15. punkts, 14. lpp.

<sup>(65)</sup> ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu B-3 (i) iedaļas 17. punkts, 14. lpp.

- (91) Saistībā ar iegādātiem tirdzniecības nemateriāliem aktīviem D-2(iii)(c)(3)A(ii) iedaļas 94. punktā skaidrots, ka “tieši tāpat kā gadījumā ar iekšēji izstrādātu nemateriālo īpašumu, galvenais jautājums, nosakot iegādāto nemateriālo aktīvu ekonomiskās īpašumtiesības, ir, vai uzņēmumā tiek veiktas būtiskas cilvēka funkcijas, kas attiecas uz aktīvu lēmumu pieņemšanu saistībā ar risku uzņemšanos un vadību” <sup>(66)</sup>.

#### 2.4.4. ESAO TRANSFERTCENU NOTEIKŠANAS VADLĪNIJAS

- (92) ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās ir raksturotas piecas metodes, ko izmanto, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu tuvinājumu darījumos un sadalītu peļņu starp vienas grupas uzņēmumiem: i) salīdzināmo nekontrolēto cenu metode (turpmāk – “CUP”); ii) izmaksu pieskaitīšanas metode; iii) tālākpārdošanas cenu metode; iv) darījumu tīrās peļņas metode (turpmāk – “TNMM”) un v) peļņas sadalīšanas metode. Vadlīnijās nošķir tradicionālās, uz darījumiem balstītās metodes (trīs pirmās metodes) un uz peļņu balstītās darījumu metodes (abas pēdējās metodes). Vadlīnijās teikts – lai noteiktu, vai transfertcena atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, priekšroka ir dodama tradicionālajām uz darījumiem balstītajām metodēm, piemēram, CUP, nevis uz peļņu balstītajām darījumu metodēm, piemēram, TNMM <sup>(67)</sup>. Vadlīnijās arī skaidrots, ka daudznacionālie komersanti saglabā rīcības brīvību piemērot arī citas transfertcenas noteikšanas metodes, kas nav minētas šajās vadlīnijās, ar nosacījumu, ka šīs cenas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.
- (93) Apstrīdētie nodokļu nolēmumi apstiprina peļņas sadali ASI un AOE, pamatojoties uz vienas puses peļņas sadales metodēm, kuru piemērošana līdzinās ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās aprakstītajai TNMM metodei. Darījumu tīrās peļņas metode (TNMM) ir viena no “netiešajām metodēm”, ar ko nosaka nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu tuvinājumu darījumos un sadala peļņu starp vienas grupas uzņēmumiem. TNMM var pretstatīt CUP metodei, kas ir “tiešā metode”, ar kuru salīdzina cenu, kas noteikta par īpašuma vai pakalpojumu pārnesi kontrolētā darījumā (proti, darījumā, kurā piedalās divi uzņēmumi, kas ir savstarpēji saistīti uzņēmumi), pret cenu, kas noteikta par īpašuma vai pakalpojumu pārnesi salīdzināmā nekontrolētā darījumā (proti, darījumā, kurā piedalās uzņēmumi, kas ir savstarpēji nesaistīti uzņēmumi), kas veikts salīdzināmos apstākļos. TNMM tuvināti nosaka, kāda varētu būt nesaistītu pušu peļņa visai darbībai, nevis konkrētajiem darījumiem. Ar šo metodi nenosaka pārdoto preču cenu, bet aplēš, kādu peļņu varētu gribēt neatkarīgi uzņēmumi, lai veiktu kādu darbību, piemēram, preču pārdošanas darbību. To dara, par pamatu ņemot bāzi (“peļņas līmeņa rādītāju”), piemēram, izmaksas, apgrozījumu vai fiksētas investīcijas, un piemērojot peļņas attiecību, kas atspoguļo salīdzināmā nekontrolējamā darījumā novēroto attiecību pret šo bāzi.
- (94) TNMM kā vienpusējas transfertcenas noteikšanas metodes izmantošana, proti, tiek pārbaudīta tikai vienas puses rentabilitāte kontrolētajos darījumos, bieži vien tiek pamatota ar atsauci uz ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 3.18. punktu, saskaņā ar kuru pārbaudāmajai pusei, proti, darījuma pusei, kurai tiek pārbaudīts finanšu rādītājs (uzcenojums, bruto peļņas norma vai tīrās peļņas rādītājs), principā vajadzētu būt uzņēmumam, kuram ir mazāk komplicētas funkcijas <sup>(68)</sup>. Proti, gadījumos, kad vienai kontrolētā darījuma pusei ir

<sup>(66)</sup> Attiecībā uz tirgdarbības nemateriālajiem aktīviem ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu D-2(iii)(c)(3)A(iii) panta 97. punktā ir norādīts, ka “attiecībā uz tirgdarbības nemateriālajiem aktīviem tiek piemēroti tādi paši pamatprincipi kā attiecībā uz tirdzniecības nemateriālajiem aktīviem.”

<sup>(67)</sup> ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 2.3. punktā teikts: “Tādējādi gadījumos, kad saskaņā ar 2.2. punktā noteiktajiem kritērijiem var vienādi piemērot tradicionālo darījumu metodi un uz peļņu balstīto darījumu metodi, priekšroka ir dodama tradicionālajai darījumu metodei.” ESAO 1995. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 3.49. punktā teikts: “Lai noteiktu, vai transfertcena ir veidota pēc nesaistītu pušu darījumu principa, t. i., vai ir īpaši apstākļi, kas ietekmē abu saistīto uzņēmumu peļņas līmeni, priekšroka ir dodama tradicionālajām darījumu metodēm, nevis uz peļņu balstītajām darījumu metodēm. Uz šo brīdi praktiska pieredze liecina, ka vairumā gadījumu ir iespējams piemērot tradicionālās darījumu metodes.”

<sup>(68)</sup> ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 3.18. punktā ir sniegts šāds ieteikums: “Ja piemēro II nodaļā izklāstīto izmaksu pieskaitīšanas, tālākpārdošanas cenas vai darījuma tīrās peļņas metodi, ir nepieciešams izraudzīties darījuma pusi, kurai pārbauda finanšu rādītāju (uzcenojumu, bruto peļņas normu vai neto peļņas rādītāju). Pārbaudāmo pusi izvēlas tā, lai tā saskanētu ar darījuma funkciju analīzi. Parasti pārbaudāmā puse ir puse, kurai vispamatotākā veidā var piemērot transfertcenas noteikšanas metodi un kurai var atrast ticamākos salīdzināmos rādītājus, t. i., parasti tā ir puse, kurai ir visvienkāršākā funkciju analīze.” ESAO 1995. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 3.43. punktā ir iekļauts salīdzināms apraksts.

intelektuālais īpašums, kuru tā ar licenci nodod savam darījuma partnerim kādu funkciju veikšanai, piemēram, ražošanai vai izplatīšanai, nodokļu konsultanti bieži vien atsaucas uz to, ka ir sarežģīti noteikt šā intelektuālā īpašuma ienesīgumu, lai apzīmētu darījuma partneri kā pusi, kurai ir mazāk komplicētas funkcijas; tāpat esot sarežģīti noteikt šā darījuma partnera veikto funkciju ienesīgumu un sadalīt visu tā peļņu, kas paliek pāri pēc ienesīguma atskaitīšanas, proti, visu peļņu, kas intelektuālā īpašuma turētājam paliek kā autoratlīdzība par šā intelektuālā īpašuma izmantošanu.

2.5. PAPILDU INFORMĀCIJA, KO ĪRIJA SNIEDZA, ATBILDOT UZ LĒMUMU PAR PROCEDŪRAS SĀKŠANU UN FORMĀLĀS IZMEKLĒŠANAS GAITĀ

- (95) Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija pieprasīja Īrijai sniegt visu informāciju, kas varētu palīdzēt novērtēt apstrīdētos nodokļu nolēmumus <sup>(69)</sup>. Proti, Komisija pieprasīja Īrijai iesniegt ASI un AOE finanšu pārskatus par 2004.–2013. gadu, ASI un AOE darbinieku skaitu pilnslodzes ekvivalenta vienībās (turpmāk – “FTE”) šajā pašā periodā (katra pārskata perioda beigās), ASI un AOE Īrijas filiālēs strādājošo FTE un informāciju par izmaksu dalīšanas nolīgumiem, kuros ASI un AOE ir darījuma puses. Komisija pieprasīja Īrijai peļņas un zaudējumu pārskatā atsevišķi norādīt ASI gūtā pasīvā ienākuma summu un norādīt, vai šis pasīvais ienākums nāk no Īrijas.

2.5.1. ASI UN AOE FINANŠU INFORMĀCIJA

- (96) Abu uzņēmumu pārskatos ienākums ir klasificēts kā ienākums, kas gūts no preču pārdošanas, kā redzams 2. un 3. attēlā parādītajos izrakstos. Šie pārskati norāda, ka apgrozījums ir tīrie pārdošanas ienākumi. Gan ASI, gan AOE pārskatā (piemēram, 2006. un 2007. gada pārskatā) ir norādīts, ka “tīrie pārdošanas ienākumi ir primāri ieņēmumi no preču (datortehnikas, programmatūras un perifērisko ierīču) pārdošanas un no paplašinātās garantijas un atbalsta līgumiem”. Ja neskaita apgrozījumu un salīdzinoši mazas procentu summas, ASI pārskatos nav reģistrēti nekādi citi nozīmīgi ienākuma veidi. Proti, ASI neparādās autoratlīdzības veidā gūtu ienākumu ieraksti. AOE pārskatā papildus apgrozījumam un salīdzinoši mazām procentu summām ir norādītas lielas dividenžu summas, ko ASI maksājis AOE par dažiem grāmatvedības pārskata periodiem.

2. attēls

ASI 2007. gada pārskatu izraksts

**Apple Sales International**

**Grāmatvedības politikas nostādnes (turpinājums)**

*finanšu gadam, kas beidzas 2007. gada 29. septembrī*

**Ieņēmumu atzīšana**

Neto pārdošanas ienākumus galvenokārt veido ieņēmumi no preču (datortehnikas, programmatūras un perifērisko ierīču) pārdošanas un paplašinātās garantijas un atbalsta līgumi. Uzņēmums atzīst ieņēmumus atbilstoši piemērojamajiem grāmatvedības standartiem.

<sup>(69)</sup> Sk. Lēmuma par procedūras sākšanu darbības daļu (4. iedaļu).

## 3. attēls

**AOE 2006. gada pārskatu izraksts****Apple Operations Europe**

**Grāmatvedības politikas nostādnes** (turpinājums)  
 finanšu gadam, kas beidzas 2006. gada 30. septembrī

**Ieņēmumu atzīšana**

Neto pārdošanas ienākumus galvenokārt veido ieņēmumi no preču (datortehnikas, programmatūras un perifērisko ierīču) pārdošanas un paplašinātās garantijas un atbalsta līgumi. Uzņēmums atzīst ieņēmumus atbilstoši piemērojamajiem grāmatvedības standartiem.

(97) Īrijas iesniegtā atlasītā finanšu informācija ir apkopota 1. tabulā attiecībā uz ASI un 2. tabulā attiecībā uz AOE.

## 1. tabula

**ASI finanšu informācija (miljonos USD)**

| Gads | ASI apgrozījums | Peļņa pirms nodokļiem | no tiem procenti un ienākumi no ieguldījumiem, no kuriem atskaitītas procentu maksas | Uzņēmuma pārskatos deklarētie nodokļi |
|------|-----------------|-----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| 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]                                |

## 2. tabula

**AOE finanšu informācija (miljonos USD)**

| Gads | AOE apgrozījums | Peļņa pirms nodokļiem | no tiem procenti un ienākumi no ieguldījumiem, no kuriem atskaitītas procentu maksas | Uzņēmuma pārskatos deklarētie nodokļi |
|------|-----------------|-----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| 2003 | 350             | 11                    | 27,7                                                                                 | 7,5                                   |
| 2004 | 417             | 25                    | 14,1                                                                                 | 2,5                                   |

| Gads | AOE apgrozījums    | Peļņa pirms nodokļiem | no tiem procenti un ienākumi no ieguldījumiem, no kuriem atskaitītas procentu maksas | Uzņēmuma pārskatos deklarētie nodokļi |
|------|--------------------|-----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| 2005 | 446                | 69                    | 20,2                                                                                 | 2,9                                   |
| 2006 | 359                | 1 277 (*)             | 61,2                                                                                 | 2,7                                   |
| 2007 | 465                | 109                   | 63,6                                                                                 | 2,0                                   |
| 2008 | 412 <sup>(1)</sup> | 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]                                |

(\*) Informācijas atklāšana. Iekļauj 2006. gadā dividendes USD 1 250 miljonu apmērā, ko ASI maksā AOE un ko AOE maksā AOI 2010., 2011., 2012., 2013. un 2014. gadā, ienākums no grupas uzņēmumiem attiecīgi USD 6 575 miljonu, USD 6 253 miljonu, USD [14 500–15 000] miljonu, USD [5 000–5 500] miljonu un USD [1 500–2 000] miljonu apmērā.

<sup>(1)</sup> Apgrozījuma rādītāji par 2008. gadu tika koriģēti, apgrozījumu USD 116 696 un COGS (USD 19 587) aizstājot ar apgrozījumu USD 411 802 un COGS (USD 314 693).

- (98) Finanšu informācija, kas sniegta 1. un 2. tabulā, balstās uz ASI un AOE uzņēmumu pārskatiem, kas iesniegti Īrijā. ASI un AOE iesniedz pilnus uzņēmumu pārskatus Īrijā, jo ir Īrijā reģistrēti uzņēmumi. Komisija pieprasīja Īrijai <sup>(70)</sup> paskaidrot, vai ASI un AOE galvenajiem birojiem un to attiecīgajām Īrijas filiālēm ir atsevišķi pārskati, un, ja tā, iesniegt šos atsevišķos pārskatus. Īrija norādīja, ka ASI un AOE finanšu pārskati atbilst Īrijas tiesību aktos noteiktajām grāmatvedības prasībām un ka saskaņā ar Īrijas tiesību aktiem ASI un AOE netiek prasīts gatavot atsevišķus pārskatus Īrijas filiālēm.
- (99) ASI uzņēmuma pārskatos deklarētais nodoklis ir galvenokārt nodoklis, kas maksājams Īrijai par tā Īrijas filiāļu peļņu, kura noteikta saskaņā ar apstrīdētajos nodokļu nolēmumos <sup>(71)</sup> apstiprinātajām peļņas sadales metodēm, jo ASI uzskatīja, ka tas nav apliekams ar nodokli kādā citā nodokļu jurisdikcijā. Tomēr pēc (..) un Itālijas nodokļu administrāciju novērtējuma tika uzskatīts, ka ASI ir piemērojams nodoklis šajās divās jurisdikcijās. Attiecībā uz 2013. un 2014. gadu ASI tika uzlikta saistības maksāt ieturēto nodokli (..), jo (..) nodokļu administrācija raksturoja maksu, ko samaksāja (..). Apple sabiedrība ASI uzņēmumam kā autoratlīdzību un piemēroja šim maksājumam ienākumu izcelsmes vietā ieturēto nodokli <sup>(72)</sup>. 2009.–2012. gadā ASI tika uzlikta saistības maksāt uzņēmuma peļņas nodokli Itālijā pēc tam, kad Itālijas nodokļu administrācija bija veikusi novērtējumu, kurā noteica, ka ASI ir Itālijā veicis ar nodokli apliekamas darbības šajā periodā <sup>(73)</sup>. Saistībā ar nodokli, ko AOE ir deklarējis savos uzņēmuma kontos, šim uzņēmumam ir bijusi filiāle Singapūrā, un tam bija pienākums maksāt uzņēmuma peļņas nodokli Singapūrā 2009., 2010. un 2011. gadā <sup>(74)</sup>.

<sup>(70)</sup> Sk. Komisijas 2015. gada 11. novembra vēstuli, 27. apsvērumu.

<sup>(71)</sup> Īrijas nodokļu iestāžu uzliktais nodoklis ASI tika noteikts *euro* un bija apmēram EUR 4,8 miljoni 2009. gadā, EUR 4,8 miljoni 2010. gadā, EUR 7,3 miljoni 2011. gadā, EUR [1–10] miljoni 2012. gadā, EUR [0,7–0,8] miljoni 2013. gadā un EUR [0,9–1] miljoni 2014. gadā, sk. Apple 2016. gada 22. aprīļa vēstuli, 8. – 9. lpp.

<sup>(72)</sup> Aptuveni (..) un (..) apmērā attiecīgi 2013. un 2014. gadā, sk. Apple 2016. gada 22. aprīļa vēstuli, 10. lpp.

<sup>(73)</sup> ASI uzņēmuma ienākuma nodokļa saistības Itālijā bija apmēram EUR [20–30] miljoni 2009. gadā, EUR [40–50] miljoni 2010. gadā, EUR [50–60] miljoni 2011. gadā un EUR [30–40] miljoni 2012. gadā, sk. Apple 2016. gada 22. aprīļa vēstuli, 10. lpp. Tomēr šīs summas nav reģistrētas ASI pārskatos, kas iesniegti 1. tabulā, jo tie tika sagatavoti pirms Itālijas nodokļu iestāžu sagatavotā novērtējuma. Īrija līdz šim nebija informējusi Komisiju par ASI pārskatos veiktajām korekcijām.

<sup>(74)</sup> AOE uzņēmuma ienākuma nodokļa saistības Singapūrā bija SGD 42 136, SGD 1 810 un SGD 535 attiecīgi par 2009., 2010. un 2011. gadu, sk. Apple 2016. gada 22. aprīļa vēstuli, 10. lpp.

- (100) Īrija sniedza arī procentu ienākuma komponentu, kas bija reģistrēts ASI un AOE uzņēmuma pārskatos, kas attiecas uz abu šo uzņēmumu attiecīgo Īrijas filiāļu īpašumu <sup>(75)</sup>. Īrija ASI procentu ienākumu sniedza dalījumā “procenti, kas samaksāti ASI finanšu kontā” un “procenti no īpašuma”. Piemēram, 2012. gadā ASI finanšu kontā tika samaksāti procenti USD [500–600] miljonu apmērā un procentu ienākumi no filiāles īpašuma bija USD [1–10] miljoni. Savā 2015. gada 15. aprīļa vēstulē Īrija norādīja, ka procenti, kas attiecināmi uz ASI Īrijas filiāli un AOE Īrijas filiāli, ir gūti atsevišķi identificējamās bankas kontos vai fondos. Šo bankas kontu ikdienas operācijas kontrolē finanšu un valsts kases personāls, kas atrodas Korkā, Īrijā <sup>(76)</sup>.
- (101) Saistībā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem ASI Īrijas filiāles ar nodokli apliekamā peļņa ir noteikta, atsaucoties uz saimnieciskās darbības izdevumiem. Filiāles saimnieciskās darbības izdevumu atsevišķa grāmatvedība tomēr nav pieejama, jo Apple nekad nav sniedzis Īrijai atsevišķu grāmatvedību. ASI saimnieciskās darbības izmaksas par visu 2011. un 2012. gadu, kā norādīts ASI uzņēmuma pārskatos, ilustratīvos nolūkos ir parādītas 4. attēlā.

## 4. attēls

## ASI saimnieciskās darbības izdevumi 2012. gada pārskatā

| Saimnieciskās darbības izdevumi                   | 2012                  | 2011      |
|---------------------------------------------------|-----------------------|-----------|
|                                                   | USD 000               | USD 000   |
| Tirgdarbības, pārdošanas un izplatīšanas izmaksas | [400 000–500 000]     | 604 888   |
| Administratīvie izdevumi                          | [100 000–200 000]     | 139 870   |
| Pētniecība un izstrāde                            | [1 500 000–2 000 000] | 1 538 036 |

- (102) Saistībā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem AOE Īrijas filiāles ar nodokli apliekamā peļņa ir noteikta, atsaucoties uz saimnieciskās darbības izdevumiem un apgrozījumu. AOE peļņas un zaudējumu pārskats kopumā par 2011. un 2012. gadu ilustratīvos nolūkos ir parādīts 5. attēlā.

## 5. attēls

## AOE 2012. gada peļņas un zaudējumu pārskats

## Peļņas un zaudējumu pārskats

Par gadu, kas beidzās 2012. gada 29. septembrī

|                                                              | Piezīme | 2012                | 2011      |
|--------------------------------------------------------------|---------|---------------------|-----------|
|                                                              |         | USD 000             | USD 000   |
| <b>Agrozījums – turpināmas darbības</b>                      | 1       | [400 000–500 000]   | 518 505   |
| Pārdoto preču un sniegto pakalpojumu izmaksas                |         | [(300 000–400 000)] | (426 594) |
| <b>Bruto peļņa</b>                                           |         | [90 000–100 000]    | 91 911    |
| Saimnieciskās darbības izdevumi                              | 2       | [(10 000–20 000)]   | (42 654)  |
| <b>Saimnieciskās darbības ieņēmumi – turpināmas darbības</b> |         | [70 000–80 000]     | 49 257    |

<sup>(75)</sup> Šis komponents attiecināms uz AOE 2003.–2013. gadā ir USD [20–30] tūkstoši, sk. Īrijas 2015. gada 15. aprīļa vēstuli, 4. lpp. Attiecībā uz ASI šis procentu ienākumu komponents no Īrijas filiāles īpašuma 2003.–2013. gadā ir USD [70–80] miljoni, sk. Īrijas 2015. gada 15. aprīļa vēstuli, 2. lpp. un 2014. gada 5. septembra Lēmumu par procedūras sākšanu, 3. mapi. Attiecīgās summas par 2014. gadu saskaņā ar Īrijas teikto Īrijas 2015. gada 15. aprīlī uz šo datumu vēl nav noteiktas.

<sup>(76)</sup> Īrijas 2015. gada 15. aprīļa vēstule, 3. lpp.

|                                                            |         | 2012                           | 2011             |
|------------------------------------------------------------|---------|--------------------------------|------------------|
|                                                            | Piezīme | USD 000                        | USD 000          |
| Ienākumi no grupas uzņēmumiem                              |         | [14 500 000–15 000 000]        | 6 252 591        |
| Citi procentu ienākumi un līdzīgi ienākumi                 | 3       | [1 000–10 000]                 | 122              |
| Procentu maksājumi un tamlīdzīgas izmaksas                 | 4       | [(30–40)]                      | (2 505)          |
| Norakstīto finanšu aktīvu summas                           | 11      | [(50–60)]                      | —                |
| <b>Peļņa no parastām darbībām pirms nodokļa uzlikšanas</b> | 5–8     | <b>[14 500 000–15 000 000]</b> | <b>6 299 465</b> |
| Peļņas nodoklis par parastajām darbībām                    | 9       | [(1 000–10 000)]               | (2 966)          |
| <b>Peļņa finanšu gadā</b>                                  |         | <b>[14 500 000–15 000 000]</b> | <b>6 296 499</b> |

- (103) Attiecībā uz uzņēmuma peļņas nodokļa saistībām Īrijā ASI un AOE finanšu pārskatos par laikposmu līdz 2007. gadam minēts, ka likme ir “zemāka nekā nodokļa standartlikme Īrijā”. Izraksts no ASI revīzijā apstiprinātajiem pārskatiem, kas sniegti 2007. gada pārskatā, ir parādīti 6. attēlā.

6. attēls

Izraksts no ASI 2007. gada pārskata

**Peļņas nodoklis par parastajām darbībām**

Pārskata perioda nodokļa maksa ir zemāka nekā nodokļa standartlikme Īrijā. Starpības tiek skaidrotas šādi:

|                                                                  | 2007         | 2006         |
|------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|
|                                                                  | USD 000      | USD 000      |
| Peļņa no parastām darbībām pirms nodokļa                         | 1 843 933    | 1 179 637    |
| Pārskata perioda nodoklis 12,5 % (2006. gadā 12,5 %)             | 230 492      | 147 455      |
| Ietekme:                                                         |              |              |
| Procentu ienākumi, kam piemēro augstāku likmi (25 %)             | 2 485        | 1 610        |
| Nodokļa maksājuma korekcija attiecībā uz iepriekšējiem periodiem | —            | (131)        |
| Ienākums, kam piemērotas zemākas likmes                          | (224 049)    | (142 450)    |
| <b>Pārskata perioda nodokļa kopējais maksājums</b>               | <b>8 928</b> | <b>6 484</b> |

- (104) Turpmākajos periodos pēc 2007. gada finanšu pārskatos ietvertais nodokļa maksājums uzņēmumiem ir aprēķināts, piemērojot [1–5] % nodokļa likmi. Šī nodokļu likme šajos kontos raksturota kā “vidējā nodokļu likme visām jurisdikcijām, kurās [AOE] darbojas”. Izraksts no ASI revīzijā apstiprinātajiem pārskatiem, kas sniegti 2012. gada pārskatā, ir parādīti 7. attēlā.

## 7. attēls

## Izraksts no ASI 2012. gada pārskata

## Peļņas nodoklis par parastajām darbībām

Uzņēmums nav nodokļu rezidents nevienā jurisdikcijā. Tas veic darbību vairākās valstīs. Vidējā nodokļu likme visās jurisdikcijās, kurās tas darbojas, ir apmēram [1–5] %.

|                                                      | 2012                    | 2011                    |
|------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
|                                                      | USD 000                 | USD 000                 |
| Peļņa no parastām darbībām pirms nodokļa             | [35 000 000–35 500 000] | [22 000 000–22 500 000] |
| Nodoklis [1–5] %                                     | [1 000 000–1 500 000]   | [800 000–900 000]       |
| Ietekme:                                             |                         |                         |
| Procentu ienākumi, kam piemēro augstāku likmi (25 %) | [600–700]               | 620                     |
| Ienākums, kam piemērotas (zemākas)/augstākas likmes  | [(1 000 000–1 500 000)] | (876 117)               |
| <b>Pārskata perioda nodokļa kopējais maksājums</b>   | <b>[1 000–10 000]</b>   | <b>9 862</b>            |

- (105) Nodokļi, kas faktiski jāsamaksā ASI Īrijā, saskaņā ar ASI nodokļu deklarāciju par laikposmu no 2011. gada 25. septembra līdz 2012. gada 24. septembrim, bija EUR [1–10] miljoni par tirdzniecības ienākumu (atbilstošais tirdzniecības ienākums bija EUR [30–40] miljoni), kuram tika pievienots nodoklis par procentu ienākumu EUR [0,6–0,7] miljoni, tādējādi kopējās nodokļu saistības bija EUR [1–10] miljoni <sup>(77)</sup>. Tajā pašā periodā nodoklis, kas Īrijā faktiski jāmaksā AOE, bija EUR [1–10] miljoni par tirdzniecības ienākumu (kas atbilst EUR [10–20] miljonu tirdzniecības ienākumam), kuram tika pievienots tirdzniecības atvieglojums izcelsmes vietā, tādējādi nodokļu saistības ir EUR [1–10] miljoni.
- (106) Īrija norādīja, ka gadījumā, ja tika konstatēts, ka līdzekļi pārsniedz ASI un AOE apgrozāmā kapitāla vajadzības, tie tika pārskaitīti uz ASI un AOE bankas kontiem un ieguldījumu fondiem ārpus Īrijas, kas tiek darbināti, pārvaldīti un kontrolēti ASV.
- (107) Saistībā ar ASI bankas kontiem, ko izmanto, lai apkopotu pārdošanas ieņēmumus no patērētājiem EMEIA reģionā, Īrija norādīja, ka naudas plūsma atšķiras atkarībā no tā, vai patērētājs ir kanāla partneris, Apple interneta veikala lietotājs, vai arī pārdošanas darījums veikts Apple mazumtirdzniecības veikalā. Ja patērētājs ir kanāla partneris <sup>(78)</sup>, Apple saņem naudu vai nu ar pārskaitījumu, vai arī ar tiešo debetu ASI bankas kontā patērētāja vietējā jurisdikcijā, vai arī tādā kopējā ASI bankas kontā ASV vai Eiropā, kurā tiek ieskaitīti līdzekļi no pārdošanas vairākās valstīs. Tomēr saskaņā ar Īrijas iesniegto pārskatu par ASI bankas kontu atrašanās vietu 2009. gada marta dati liecina, ka ASV nebija neviena bankas konta, kurā tiktu ieskaitīti EMEIA reģiona pārdošanas ieņēmumi, un saskaņā ar 2012. gada marta datiem ASV bankas kontos tika ieskaitīti tikai pārdošanas ieņēmumi no Islandes, Krievijas un Turcijas, kā arī no Vidējo Austrumu un Āfrikas daļām. Visi pārējie pārdošanas ieņēmumi tika ieskaitīti Eiropā turētajos bankas kontos. Īrija arī norādīja, ka Apple EMEIA Kases grupa, kuras sastāvā ir trīs Īrijā bāzēti cilvēki, naudu, kas tiek turēta EMEIA reģiona vietējos kontos, regulāri sagrupē “koncentrācijas kontos”, kas tiek turēti uz ASI vārda. Saskaņā ar Īrijas teikto šie konti atrodas Apvienotajā Karalistē, ASV un Šveicē.
- (108) Saistībā ar ieguldījumu fondiem saskaņā ar Apple sniegto informāciju uzņēmums, kas sniedz naudas pārvaldīšanas un ieguldījumu pakalpojumus ASI un AOE, pamatojoties uz investīciju pārvaldīšanas pakalpojumu nolīgumiem, kas noslēgti ar ASI un AOE, ir ASV izvietots uzņēmums *Braeburn Capital Inc.* (turpmāk – “*Braeburn*”). Pakalpojumi

<sup>(77)</sup> Var novērot nelielas atšķirības starp nodokļiem, kas norādītas 1. un 2. tabulā parādītajos pārskatos, un nodokļu deklarācijās norādītajiem nodokļiem, kam par iemeslu varētu būt valūtas kursa svārstības vai laika perioda variācijas ziņojumu sniegšanā.

<sup>(78)</sup> Apple definē kanāla partnerus kā trešās puses izplatītājus un mazumtirgotājus, kas iegādājas Apple preces tālākai pārdošanai.

ietver ieguldījumu un naudas pārvaldību (...). ASI un AOE valžu sanāksmē 2006. gada 24. jūlijā tika nolemts paturēt *Braeburn*, lai tas palīdzētu ASI un AOE pārvaldīt to naudas rezerves <sup>(79)</sup>. Saskaņā ar Īrijas veikto visam ienākumam, kas tiek gūts no šiem ieguldījumiem, nav Īrijas izcelsme un attiecīgi procenti par šiem ieguldījumiem nav apliekami ar nodokli Īrijā.

## 2.5.2. INFORMĀCIJA PAR ASI UN AOE DARBINIEKIEM

- (109) Atbildot uz lēmumu par procedūras sākšanu, Īrija norādīja, ka līdz 2011. gada 31. decembrim visus *Apple* darbiniekus Īrijā oficiāli nodarbināja AOE, kur AOE Īrijas filiālei bija atsevišķs algu saraksts Īrijā. Saskaņā ar Īrijas veikto uzņēmumu grupām Īrijā šāda kārtība nav nekas neparasts. Bija izstrādāts atalgojuma mehānisms, saskaņā ar kuru to AOE darbinieku izmaksas, kas strādāja ASI Īrijas filiāles darbību nodrošināšanai, tika katru mēnesi attiecinātas uz šo filiāli. Sākot no 2012. gada 1. janvāra nodarbinātības shēma tika reorganizēta tādā veidā, ka darbiniekus tieši nodarbināja tā struktūrvienība, kuras Īrijas filiāles darbības veica šie darbinieki.
- (110) Īrija iesniedza FTE <sup>(80)</sup> datus, ko *Apple* bija sniedzis Komisijai. Attiecībā uz laikposmu līdz 2012. gada 1. janvārim AOE Īrijas filiāles FTE bija sadalīti starp ASI un AOE Īrijas filiālēm atkarībā no tā, kur bija radušās izmaksas.

### 3. tabula

#### FTE ASI un AOE Īrijas filiālēs

| Laikposms                 | ASI Īrijas filiāle | AOE Īrijas filiāle |
|---------------------------|--------------------|--------------------|
| 2004. gada 25. septembris | 709                | 783                |
| 2005. gada 24. septembris | 839                | 739                |
| 2006. gada 30. septembris | 912                | 836                |
| 2007. gada 29. septembris | 937                | 544                |
| 2008. gada 27. septembris | 1 046              | 604                |
| 2009. gada 26. septembris | 994                | 707                |
| 2010. gada 25. septembris | 1 387              | 1 091              |
| 2011. gada 24. septembris | 1 660              | 872                |
| 2012. gada 29. septembris | [200–300]          | [400–500]          |
| 2013. gada 28. septembris | [300–400]          | [700–800]          |

- (111) Papildus datiem par Īrijas filiāles darbiniekiem *Apple* bija informējis Īriju, ka AOE ir FTE arī Singapūrā, kur tam ir filiāle, kas sākotnēji veikusi ražošanas darbības un vēlāk ar izplatīšanas darbībām saistītos grupas pakalpojumus <sup>(81)</sup>. Šī filiāle pārtrauca darbu 2009. gadā, un tās aktīvi tika pārdoti *Apple* saistītajam uzņēmumam Singapūrā. Kopš tā laika Singapūras filiāle ir AOE pasīva filiāle. Vidējais darbinieku skaits, kas bija nodarbināts AOE Singapūras filiālē, bija 2004. gadā – 185, 2005. gadā – 189, 2006. gadā – 257, 2007. gadā – 300 un 2008. gadā – 352.

<sup>(79)</sup> Sk. *Tim Cook* vadītās valdes sanāksmes protokola pārskatu, ko *Apple* sniedza ASV Senāta Izmeklēšanas pastāvīgajai apakškomitejai *Apple* lietas izskatīšanas laikā, APL-PSI-000342/000343.

<sup>(80)</sup> Pilna laika ekvivalents (FTE) ir stundas, ko nostrādājis viens darbinieks pilnas slodzes darbā, tas norāda darbinieku skaitu, rēķinot nepilnas slodzes darbiniekus proporcionāli viņu nostrādātajām stundām.

<sup>(81)</sup> Saskaņā ar informāciju, ko *Apple* bija iesniegusi ASV Senāta Izmeklēšanas pastāvīgajai apakškomitejai, Singapūras filiāles un tās priekšgājēju pamatdarbība līdz 2003. gadam bija mikrodatoru, datora komponentu un perifērisko ierīču ražošana. Singapūras filiāle bija CSA puse, lai iegūtu un paturētu tiesības ražot un izplatīt *Apple* preces. No 2003. līdz 2009. gadam Singapūras filiāle darbojās kā pakalpojuma sniedzējs *Apple* saistītajiem uzņēmumiem APAC reģionā. Šie pakalpojumi bija finanšu atbalsts, informācijas sistēmu un tehnoloģijas atbalsts un piegādes ķēdes un loģistikas vadība, sk. APL-PSI-000234.

- (112) Īrija norādīja, ka *Apple* bija to informējis, ka *ASI* un *AOE* nav nodarbinājuši citus *FTE*, izņemot tos, kas nodarbināti to attiecīgajās Īrijas filiālēs un *AOE* Singapūras filiālē. Saskaņā ar *Apple* teikto *ASI* un *AOE* funkcionāli vadīja un kontrolēja no *ASV*, un visi nozīmīgie uzņēmējdarbības lēmumi (tostarp saistībā ar IĪ, produktu izstrādi, kādas preces un komponentus ražot un kādai būtu jābūt pārdošanas un tirgdarbības stratēģijai) tika pieņemti *ASV*, nevis *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēs.

### 2.5.3. *ASI* UN *AOE* VALDES DARBĪBA

- (113) Gan Īrija <sup>(82)</sup>, gan *Apple* <sup>(83)</sup> uzstāj, ka nozīmīgākā uzņēmējdarbība, ko veica *ASI* un *AOE* vai kas tika veiktas *ASI* un *AOE* vajadzībām, tika veikta ārpus Īrijas, piemēram, ar *Apple Inc.* darbinieku vai *ASI* un *AOE* valžu starpniecību, kuras saskaņā ar *Apple* teikto cita starpā lēma par dažādiem *CSA* <sup>(84)</sup> grozījumiem ar *Apple Inc.* *Apple* arī norādīja, ka “*ASI* un *AOE* vadību un kontroli no *ASV* var apliecināt ne tikai ar valdes sanāksmēm, bet neskaitāmos citos veidos” <sup>(85)</sup>, sīkāk neko nenorādot.
- (114) *ASI* valdes sastāvā ir trīs direktori un viens sekretārs. Trīs no šiem četriem valdes locekļiem atrodas *ASV* un ir *Apple Inc.* darbinieki. Ceturtais valdes loceklis atrodas Īrijā un ir *ADI* darbinieks. *AOE* valdes sastāvā ir divi direktori un viens sekretārs, no tiem sekretārs un viens no direktoriem ir arī *ASI* valdē. Divi no šiem trim valdes locekļiem atrodas *ASV* un ir *Apple Inc.* darbinieki. Trešais valdes loceklis atrodas Īrijā un ir *ADI* darbinieks. Saskaņā ar *ASI* finanšu pārskatiem *ASI* <sup>(86)</sup> nemaksāja nevienam no saviem direktoriem atlīdzību laikposmā no 2004. līdz 2014. gadam, par kuru bija sniegti finanšu pārskati. Savukārt *AOE* direktori šajā laikposmā saņēma atalgojumu. Piemēram, uzņēmums direktoru atlīdzībai 2012. gadā izmaksāja USD (..) un 2011. gadā – USD (..).
- (115) Komisija pieprasīja visus *ASI* un *AOE* valdes sanāksmju protokolus, ko *Apple* arī iesniedza. Pirmā *ASI* valdes sanāksme notika 1990. gada 5. aprīlī Dublinā, Īrijā. Pirmā *AOE* valdes sanāksme notika 1980. gada 15. septembrī Dublinā, Īrijā. Ilustratīvos nolūkos 4. tabulā apkopota *ASI* valdes darbība laikposmā no 2009. gada janvārim līdz 2011. gada septembrim (16 valdes sanāksmes, 3 ikgadējās pilnsapulces un 9 rakstiskas rezolūcijas), un 5. tabulā ir apkopota *AOE* valdes darbība laikposmā no 2008. gada decembra līdz 2011. gada septembrim (13 valdes sanāksmes, 4 ikgadējās pilnsapulces un 12 rakstiskas rezolūcijas).

### 4. tabula

#### ***ASI* direktoru rezolūcija un valdes sanāksmju protokoli**

| Datums     | Dokumenta veids                                                                                 | <i>ASI</i> protokolu kopsavilkums                                                                                                                             |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 30.1.2009. | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook</i> ) rakstiska rezolūcija | Nolemts atļaut noteiktām uzskaitītajām personām atvērt, uzturēt, slēgt vai kā citādi pārvaldīt <i>ASI</i> bankas, ieguldījumu, starpniecības un citus kontus. |
| 11.2.2009. | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook</i> ) rakstiska rezolūcija | Nolemts atļaut noteiktām uzskaitītajām personām atvērt, uzturēt, slēgt vai kā citādi pārvaldīt <i>ASI</i> bankas, ieguldījumu, starpniecības un citus kontus. |

<sup>(82)</sup> Īrijas 2015. gada 4. maija vēstule.

<sup>(83)</sup> *Apple* 2015. gada 4. maija vēstule.

<sup>(84)</sup> *Apple* 2015. gada 4. maija vēstule.

<sup>(85)</sup> *Apple* 2015. gada 4. maija vēstule.

<sup>(86)</sup> *ASI* gada pārskata par 2004.–2013. finanšu gadu 6., 7. vai 8. piezīme.

| Datums      | Dokumenta veids                                                                                                                                                                                | ASI protokolu kopsavilkums                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 18.3.2009.  | Direktoru ( <i>Jae Allen un Cathy Kearney</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                                                           | Piešķirt pilnvaru.                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 20.7.2009.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen un Tim Cook</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                              | Nolemts apstiprināt Direktoru ziņojuma un finanšu pārskata projektu par 2008. finanšu gadu un revidenta atbildību, nolemts rīkot ikgadējo pilnsapulci 2009. gada 3. augustā un nolemts apstiprināt [ <i>Apple</i> nodokļu konsultantu] kā revidentu (..) vietā.                            |
| 3.8.2009.   | Ikgadējās pilnsapulces protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> kā AOI un AOE priekšsēdētājs un uzņēmuma pārstāvis un <i>Gene Levo</i> ff kā <i>Baldwin Holdings Unlimited</i> uzņēmuma pārstāvis) | Nolemts pieņemt Direktoru ziņojumu un finanšu pārskatu par 2008. finanšu gadu, nolemts apstiprināt [ <i>Apple</i> nodokļu konsultantu] kā revidentu, nolemts pilnvarot direktorus noteikt revidentu atalgojumu un nolemts, ka nākamā ikgadējā pilnsapulce varētu tikt rīkota ārpus Īrijas. |
| 23.10.2009. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> kā priekšsēdētājs un <i>Jae Allen</i> )                                                                                                            | Nolemts izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 3 482 850 781,21 apmērā 2009. gada 27. oktobrī un nolemts izmaksāt AOE turpmākās starpposma dividendes uzkrāto procentu summas apmērā no pamatsummas uz 2009. gada 27. oktobri.                                                             |
| 10.12.2009. | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney un Jae Allen</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                                        | Piešķirt pilnvaru (..), Ukrainā reģistrētam uzņēmumam ar 100 % ārvalstu ieguldījumiem, rīkoties ASI vārdā kā <i>Apple</i> pievienotās vērtības izplatītājam.                                                                                                                               |
| 10.12.2009. | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer un Cathy Kearney, Jae Allen</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                                        | Direktoru rakstiska rezolūcija un pieprasījums, kurā prasīts <i>Tim Cook</i> atkāpties no ASI direktora amata, un nolemts, ka <i>Tim Cook</i> šā fakta dēļ atbrīvo ASI direktora vietu.                                                                                                    |
| 31.1.2010.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                                          | Nolemts iecelt <i>Elisabeth S. Rafael</i> par ASI direktori.                                                                                                                                                                                                                               |
| 3.3.2010.   | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth S. Rafael</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                     | Nolemts atkārtoti iecelt <i>Tim Cook</i> par ASI direktoru.                                                                                                                                                                                                                                |
| 31.3.2010.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth S. Rafael</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                          | Nolemts 2010. gada 8. aprīlī izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 800 000 000 apmērā.                                                                                                                                                                                                    |
| 12.5.2010.  | Valdes protokols ( <i>Jae Allen</i> priekšsēdētājs, <i>Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                                  | Nolemts 2010. gada 20. maijā izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 1 000 000 000 apmērā.                                                                                                                                                                                                  |

| Datums      | Dokumenta veids                                                                                                                                                                               | ASI protokolu kopsavilkums                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 16.6.2010.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer priekšsēdētājs, Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                                | Nolemts 2010. gada 17. jūnijā izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 600 000 000 apmērā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 22.6.2010.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer priekšsēdētājs, Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                                | Apstiprina pilnvaru piešķiršanu <i>Gary Wipfler, Cathy Kearney</i> un <i>Michael O'Sullivan</i> rīkoties ASI vārdā. Pilnvara darbojas šādās jomās: i) uzņēmuma sarakste, ii) attiecības ar valdību un citām valsts iestādēm, iii) revīzijas, iv) apdrošināšana, v) iepirkumi, noma-pirkumi un finansēšanas līgumi, kas attiecas uz aktīviem un pakalpojumiem, vi) izīrēšana, piegāde, depozītu nolīgumi un nolīgumi par aktīvu lietošanu, vii) personiskā īpašuma nodošana, viii) preču piegādes pieņemšana un attiecīgo čeku izdošana, ix) darba padome un x) komercīgumi. |
| 23.7.2010.  | Ikgadējās pilnsapulces protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> kā AOI un AOE priekšsēdētājs un uzņēmuma pārstāvis un <i>Gene Levoff</i> kā <i>Baldwin Holdings Unlimited</i> uzņēmuma pārstāvis) | Nolemts pieņemt Direktoru ziņojumu un finanšu pārskatu par 2009. finanšu gadu, nolemts atkārtoti apstiprināt [ <i>Apple</i> nodokļu konsultantu] kā revidentu, nolemts pilnvarot direktorus noteikt revidentu atalgojumu, atzīmējot, ka kopš 2009. finanšu gada beigām ir AOE deklarētas un izmaksātas starpposmu dividendes USD 5 884 972 906,56 apmērā, un nolemts, ka nākamā ikgadējā pilnsapulce varētu tikt rīkota ārpus Īrijas.                                                                                                                                       |
| 23.7.2010.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael</i> priekšsēdētāja)                                                                                                                 | Nolemts rīkot ikgadējo pilnsapulci 2010. gada 23. jūlijā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 20.9.2010.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs un <i>Jae Allen</i> )                                                                                                              | Nolemts 2010. gada 21. septembrī izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 690 000 000 apmērā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 17.11.2010. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                         | Nolemts 2010. gada 18. novembrī izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 1 750 000 000 apmērā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 21.12.2010. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael</i> priekšsēdētāja)                                                                                                                 | Apstiprina pagaidu pilnvaras piešķiršanu <i>Gerard Lane</i> ASI ikdienas darbību veikšanai sakarā ar ASI direktoru došanos plānotā gadskārtējā atvaļinājumā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 4.3.2011.   | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                         | Nolemts 2011. gada 7. martā izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 1 000 000 000 apmērā, tiek atzīmēts, ka <i>Jae Allen</i> atstāj direktora amatu un par direktoru ar 2011. gada 15. martu tiek iecelts <i>Mark Stevens</i> , un tiek apstiprināta jaunā banku darbības rezolūcija.                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

| Datums     | Dokumenta veids                                                                                                                                                                                      | ASI protokolu kopsavilkums                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21.3.2011. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                                | Nolemts 2011. gada 24. martā izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 1 000 000 000 apmērā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 21.4.2011. | Valdes protokols ( <i>Mark Stevens</i> , <i>Elisabeth Rafael</i> priekšsēdētāja)                                                                                                                     | Nolemts atļaut noteiktām uzskaitītājām personām atvērt, uzturēt, slēgt vai kā citādi pārvaldīt ASI bankas, ieguldījumu, starpniecības un citus kontus.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 11.5.2011. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                                | Nolemts 2011. gada 12. maijā izmaksāt AOE starpposmu dividendes USD 1 000 000 000 apmērā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 29.6.2011. | Ilgadējās pilnsapulces protokols ( <i>Audrey Fernandez-Elliott</i> kā AOI un AOE priekšsēdētājs un uzņēmuma pārstāvis un <i>Gene Levoff</i> kā <i>Baldwin Holdings Unlimited</i> uzņēmuma pārstāvis) | Nolemts pieņemt Direktoru ziņojumu un finanšu pārskatu par 2010. finanšu gadu, nolemts atkārtoti iecelt <i>Elisabeth Rafael</i> , <i>Tim Cook</i> un <i>Mark Stevens</i> par ASI direktoriem, nolemts atkārtoti apstiprināt [ <i>Apple</i> nodokļu konsultantu] kā revidentu, nolemts pilnvarot direktorus noteikt revidentu atalgojumu, atzīmēt un apstiprināt, ka kopš 2009. finanšu gada beigām AOI ir deklarētas un izmaksātas starpposmu dividendes USD 11 324 972 906,56 apmērā, un nolemts, ka nākamā ilgadējā pilnsapulce varētu tikt rīkota ārpus Īrijas. |
| 29.6.2011. | Valdes protokols ( <i>Mark Stevens</i> , <i>Elisabeth Rafael</i> priekšsēdētāja)                                                                                                                     | Apstiprināts Direktoru ziņojuma un finanšu pārskata par 2010. finanšu gadu projekts un revidenta atalgojums, atzīmēts, ka kopš 2009. finanšu gada beigām AOE ir deklarētas un izmaksātas starpposmu dividendes USD 11 324 972 906,56 apmērā, nolemts rīkot ilgadējo pilnsapulci 2011. gada 29. jūnijā, atzīmēts, ka <i>Peter Oppenheimer</i> atstāj ASI direktora un sekretāra amatu un viņa vietā par ASI direktoru un sekretāru tiek iecelts <i>Gene Levoff</i> .                                                                                                |
| 27.7.2011. | Valdes protokols ( <i>Gene Levoff</i> priekšsēdētājs, <i>Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                                      | Piešķirt pilnvaru.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 7.9.2011.  | Valdes protokols ( <i>Gene Levoff</i> priekšsēdētājs, <i>Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                                      | Atzīmēts, ka būtu praktiskāk un komerciāli izdevīgāk ierosināt ASI dalībniekiem izmaksāt dividendes fiksēta ienākuma ieguldījumu veidā. Nolemts ieteikt dalībniekiem izmaksāt starpposmu dividendes AOE fiksēta ienākuma ieguldījuma veidā 2011. gada 8. septembrī USD 1 502 298 132 kopējās plānotās vērtības apmērā.                                                                                                                                                                                                                                             |
| 7.9.2011.  | Valdes protokols ( <i>Gene Levoff</i> priekšsēdētājs, <i>Elisabeth Rafael</i> )                                                                                                                      | Nolemts izmaksāt starpposmu dividendes AOE fiksēta ienākuma ieguldījuma veidā 2011. gada 8. septembrī USD 1 502 298 132 kopējās plānotās vērtības apmērā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

## 5. tabula

## AOE direktoru rezolūcija un valdes sanāksmju protokoli

| Datums      | Dokumenta veids                                                                                                                                                                        | AOE protokolu kopsavilkums                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 17.12.2008. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Gary Wipfler</i> priekšsēdētājs)                                                                                                              | Nolemts izpildīt darba subsīdiju līgumu.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 14.1.2009.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Gary Wipfler</i> priekšsēdētājs)                                                                                                              | Nolemts atļaut noteiktām uzskaitītajām personām atvērt, uzturēt, slēgt vai kā citādi pārvaldīt AOE bankas, ieguldījumu, starpniecības un citus kontus.                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 25.2.2009.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                     | Nolemts izpildīt trasta līgumu un AOE pensiju plāna noteikumus.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 20.7.2009.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                     | Nolemts apstiprināt Direktoru ziņojuma un finanšu pārskata projektu par 2008. finanšu gadu un revidenta atlīdzību, nolemts iecelt <i>Peter Oppenheimer</i> un <i>Cathy Kearney</i> rīkoties kā AOE uzņēmuma pārstāvjiem, apmeklējot 2009. gada ikgadējo ASI pilnsapulci, nolemts rīkot ikgadējo pilnsapulci 2009. gada 3. augustā un nolemts iecelt [Apple nodokļu konsultantu] par revidentu (..) vietā. |
| 22.7.2009.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Gary Wipfler</i> )                                                                                                      | Nolemts izpildīt Uzņēmējdarbības nodošanas nolīgumu, lai pārceltu AOE Singapūras filiāles uzņēmējdarbību uz <i>Apple South Asia Pte.Ltd.</i>                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 3.8.2009.   | Ikgadējās pilnsapulces protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> kā AOI priekšsēdētājs un uzņēmuma pārstāvis un <i>Gene Levoff</i> kā <i>Baldwin Holdings Unlimited</i> uzņēmuma pārstāvis) | Nolemts pieņemt Direktoru ziņojumu un finanšu pārskatu par 2008. finanšu gadu, nolemts apstiprināt [Apple nodokļu konsultantu] kā revidentu, nolemts pilnvarot direktorus noteikt revidentu atalgojumu un nolemts, ka nākamā ikgadējā pilnsapulce varētu tikt rīkota ārpus Īrijas.                                                                                                                        |
| 23.10.2009. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Gary Wipfler</i> )                                                                                                      | Atzīmēta 2009. gada 27. oktobrī gaidāmā dividenžu USD 3 482 850 781,21 apmērā saņemšana no ASI, nolemts izmaksāt dividendes AOI USD 4 607 274 666,29 apmērā, nolemts izmaksāt turpmākās starpposmu dividendes AOI uz 2009. gada 27. oktobri uzkrāto procentu summas apmērā.                                                                                                                               |
| 21.12.2009. | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                               | Nolemts izpildīt Uzņēmējdarbības nodošanas papildu nolīgumu, lai pārceltu AOE Singapūras filiāles uzņēmējdarbību uz <i>Apple South Asia Pte.Ltd.</i> un piešķirt pilnvaru.                                                                                                                                                                                                                                |

| Datums      | Dokumenta veids                                                                                                                                                                         | AOE protokolu kopsavilkums                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21.12.2009. | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                                | Direktoru rakstiska rezolūcija un pieprasījums, kurā prasīts <i>Tim Cook</i> atkāpties no AOE direktora amata, un nolemts, ka <i>Tim Cook</i> šā fakta dēļ atbrīvo AOE direktora vietu.                                                                                                                                                                                                                                              |
| 31.3.2010.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                                | Nolemts saņemt 2010. gada 8. aprīlī no ASI starpposmu dividendes USD 800 000 000 apmērā un šo summu samaksāt AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 23.4.2010.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                                | Nolemts pieteikt nomainīt īpašumtiesību apliecības uz noteiktiem reģistrētiem īpašumiem Singapurā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 14.5.2010.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler</i> ) rakstiska rezolūcija                                                                                                | Nolemts saņemt 2010. gada 20. maijā no ASI starpposmu dividendes USD 1 000 000 000 apmērā un šo summu samaksāt AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 14.6.2010.  | Ikgadējās pilnsapulces protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> kā AOI priekšsēdētājs un uzņēmuma pārstāvis un <i>Gene Levo</i> ff kā <i>Baldwin Holdings Unlimited</i> uzņēmuma pārstāvis) | Nolemts pieņemt Direktoru ziņojumu un finanšu pārskatu par 2009. finanšu gadu, nolemts atkārtoti apstiprināt [ <i>Apple</i> nodokļu konsultantu] kā revidentu, nolemts pilnvarot direktorus noteikt revidenta atalgojumu, atzīmēt, ka kopš 2009. finanšu gada beigām AOI ir izmaksātas starpposmu dividendes USD 5 284 972 906,56 apmērā, un nolemts, ka nākamā ikgadējā pilnsapulce varētu tikt rīkota ārpus Īrijas.                |
| 16.6.2010.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Gary Wipfler</i> )                                                                                                       | Atzīmēta 2010. gada 17. jūnijā gaidāmā dividenžu USD 600 000 000 apmērā saņemšana no ASI, un nolemts šo summu izmaksāt AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 23.7.2010.  | Ikgadējās pilnsapulces protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> kā AOI priekšsēdētājs un uzņēmuma pārstāvis un <i>Gene Levo</i> ff kā <i>Baldwin Holdings Unlimited</i> uzņēmuma pārstāvis) | Nolemts pieņemt Direktoru ziņojumu un finanšu pārskatu par 2009. finanšu gadu, nolemts atkārtoti apstiprināt [ <i>Apple</i> nodokļu konsultantu] kā revidentu, nolemts pilnvarot direktorus noteikt revidenta atalgojumu, atzīmēts, ka kopš 2009. finanšu gada beigām AOE ir deklarētas un izmaksātas starpposmu dividendes USD 5 884 972 906,56 apmērā, un nolemts, ka nākamā ikgadējā pilnsapulce varētu tikt rīkota ārpus Īrijas. |
| 23.7.2010.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Gary Wipfler</i> priekšsēdētājs)                                                                                                               | Nolemts rīkot ikgadējo pilnsapulci 2010. gada 23. jūlijā.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 20.9.2010.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Gary Wipfler</i> priekšsēdētājs)                                                                                                               | Atzīmēta 2010. gada 21. septembrī gaidāmā dividenžu USD 690 000 000 apmērā saņemšana no ASI, un nolemts izmaksāt AOI dividendes USD 900 000 000 apmērā.                                                                                                                                                                                                                                                                              |

| Datums      | Dokumenta veids                                                                          | AOE protokolu kopsavilkums                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 15.11.2010. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Gary Wipfler</i> priekšsēdētājs)                | Nolemts apstiprināt īpašuma nomas izpildi attiecībā uz papildu noliktavas telpām, lai veicinātu ražošanas paplašināšanos.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 17.11.2010. | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Gary Wipfler</i> priekšsēdētājs)                | Atzīmēta 18. novembrī gaidāmā dividenžu USD 1 750 000 000 apmērā saņemšana no ASI, un nolemts šo summu izmaksāt AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 3.12.2010.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler</i> ) rakstiska rezolūcija | Apstiprināta pilnvaru piešķiršana <i>Cathy Kearney</i> un <i>Michael O'Sullivan</i> rīkoties AOE vārdā. Pilnvara darbojas šādās jomās: i) uzņēmuma sarakste, ii) attiecības ar valdību un citām valsts iestādēm, iii) revīzijas, iv) apdrošināšana, v) iepirkumi, noma-pirkumi un finansēšanas līgumi, kas attiecas uz aktīviem un pakalpojumiem, vi) izīrēšana, piegāde, depozītu nolīgumi un nolīgumi par aktīvu lietošanu, vii) personiskā īpašuma nodošana, viii) preču piegādes pieņemšana un attiecīgo čeku izdošana, ix) darba padome un x) komercīgumi.                                                                                                  |
| 4.3.2011.   | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Gary Wipfler</i> )        | Atzīmēta 2011. gada 7. martā gaidāmā dividenžu USD 1 000 000 000 apmērā saņemšana, un nolemts šo summu izmaksāt AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 21.3.2011.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer</i> priekšsēdētājs, <i>Gary Wipfler</i> )        | Atzīmēta 2011. gada 24. martā gaidāmā dividenžu USD 1 000 000 000 apmērā saņemšana, un nolemts šo summu izmaksāt AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 26.4.2011.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler</i> ) rakstiska rezolūcija | Nolemts atļaut noteiktām uzskaitītajām personām atvērt, uzturēt, slēgt vai kā citādi pārvaldīt AOE bankas, ieguldījumu, starpniecības un citus kontus.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 11.5.2011.  | Valdes protokols ( <i>Peter Oppenheimer, Gary Wipfler</i> priekšsēdētājs)                | Atzīmēta 2011. gada 12. maijā gaidāmā dividenžu USD 1 000 000 000 apmērā saņemšana, un nolemts šo summu izmaksāt AOI.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 23.6.2011.  | Direktoru ( <i>Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler</i> ) rakstiska rezolūcija | Nolemts apstiprināt Direktoru ziņojuma un finanšu pārskata par 2010. finanšu gadu projektu un revidentu atalgojumu, nolemts atļaut <i>Audrey Fernandez-Elliott</i> and <i>Cathy Kearney</i> rīkoties kā AOE uzņēmuma pārstāvjiem, apmeklējot 2011. gada ikgadējo ASI pilnsapulci, atzīmēts, ka kopš 2009. finanšu gada beigām AOI ir deklarētas un izmaksātas starpposmu dividendes USD 12 659 796 428,08 apmērā, nolemts rīkot ikgadējo pilnsapulci 2011. gada 27. jūnijā, atzīmēts, ka <i>Peter Oppenheimer</i> ar 2011. gada 1. jūliju atstāj AOE direktora un sekretāra amatu un viņa vietā par ASI direktoru un sekretāru tiek iecelts <i>Gene Levoff</i> . |

| Datums     | Dokumenta veids                                                                                                                                                                               | AOE protokolu kopsavilkums                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 27.6.2011. | Ikgadējās pilnsapulces protokols ( <i>Audrey Fernandez-Elliott</i> kā AOI priekšsēdētājs un uzņēmuma pārstāvis un <i>Gene Levoff</i> kā <i>Baldwin Holdings Unlimited</i> uzņēmuma pārstāvis) | Nolemts pieņemt Direktoru ziņojumu un finanšu pārskatu par 2010. finanšu gadu, nolemts atkārtoti apstiprināt [ <i>Apple</i> nodokļu konsultantu] kā revidentu, nolemts pilnvarot direktorus noteikt revidenta atalgojumu, atzīmēts un apstiprināts, ka kopš 2009. finanšu gada beigām AOI ir deklarētas un izmaksātas starpposmu dividendes USD 12 659 796 428,08 apmērā, un nolemts, ka nākamā ikgadējā pilnsapulce varētu tikt rīkota ārpus Īrijas. |
| 7.9.2011.  | Valdes protokols ( <i>Gene Levoff</i> priekšsēdētājs un <i>Gary Wipfler</i> )                                                                                                                 | Atzīmēts, ka būtu praktiskāk un komerciāli izdevīgāk ierosināt AOE dalībniekiem izmaksāt dividendes fiksēta ienākuma ieguldījumu veidā. Nolemts ieteikt dalībniekiem izmaksāt starpposmu dividendes AOI fiksēta ienākuma ieguldījuma veidā 2011. gada 8. septembrī USD 1 502 298 132 kopējās plānotās vērtības apmērā. Nolemts izmaksāt turpmākās starpposmu dividendes AOI uzkrāto procentu summas apmērā.                                           |
| 7.9.2011.  | Dalībnieku rakstiska rezolūcija (AOI un <i>Baldwin Holding Unlimited</i> )                                                                                                                    | Nolemts izmaksāt starpposmu dividendes AOI fiksēta ienākuma ieguldījuma veidā 2011. gada 8. septembrī USD 1 502 382 564 kopējās plānotās vērtības apmērā.                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 7.9.2011.  | Uzņēmuma pārstāvja iecelšana rakstiska risinājuma izpildei                                                                                                                                    | AOI kā AOE dalībnieks ieceļ <i>Gene Levoff</i> kā AOI pārstāvi rakstisku risinājumu izpildei AOI vārdā, lai apliecinātu ieteiktās starpposmu dividendes un veiktu to tiešos maksājumus skaidrā naudā. <i>Baldwin Holding Unlimited</i> kā AOE otrs dalībnieks šim nolūkam ir iecēlis <i>Gary Wipfler</i> .                                                                                                                                            |

#### 2.5.4. IZMAKSU DALĪŠANAS NOLĪGUMS STARP APPLE INC., ASI UN AOE

- (116) Īrija 2015. gada 8. decembrī iesniedza izmaksu dalīšanas nolīguma (turpmāk – “CSA”) kopijas un visus nolīgumus, ko noslēguši *Apple Inc.*, AOI, ASI un AOE (un to priekšgājēji) par nemateriālā īpašuma (tālāku) nodošanu kopš *Apple* dibināšanas Īrijā <sup>(87)</sup>.
- (117) Saskaņā ar sniegto informāciju *Apple Inc.* noslēdza CSA ar AEO (kura nosaukums tobrīd bija *Apple Computer Limited*) 1980. gada decembrī. Kopš tā laika CSA tika grozīts 16 reizes, un pēdējie grozījumi tika veikti 2013. gadā. 1999. gadā ASI (kura nosaukums tobrīd bija *Apple Computer International*) arī kļuva par CSA līgumslēdzēju. Līdz ar brīdi, kad 1980. gada decembrī tika noslēgts CSA, *Apple Inc.* noslēdza “Nolīgumu par nemateriālā īpašuma nodošanu” ar AOI. AOI savukārt noslēdza “Nolīgumu par nemateriālā īpašuma tālāku nodošanu” ar AOE, saskaņā kuru AOE tika piešķirta ekskluzīva bezmaksas licence izmantot tirdzniecības nosaukumus, zīmolus, uzņēmējdarbības noslēpumus un patentus, iesākumā Rietumeiropā un vēlāk EMEIA reģionā, un tiesības nodot šīs tiesības un licences apakšuzņēmumiem <sup>(88)</sup>. Par *Apple* toreiz esošā nemateriālā īpašuma sākotnējo nodošanu AOE priekšgājējs neveica iemaksas maksājumu.

<sup>(87)</sup> Īrija 2014. gada 5. septembrī iesniedza *Apple Inc.*, ASI un AOE noslēgto CSA, kas stājās spēkā 2007. gada 30. septembrī.

<sup>(88)</sup> 1980. gada 1. decembrī noslēgtā Nolīguma par nemateriālā īpašuma tālāku nodošanu B.5. iedaļa.

- (118) Saskaņā ar CSA *Apple Inc.*, no vienas puses, un ASI un AOE, no otras puses, vienojās apvienot savus centienus pētījumu un izstrādes (R&D) jomā un kopīgi dalīt izmaksas un tiesības, kas attiecas uz “Izstrādes programmu”. Izstrādes programmā ir iekļauta: i) jauna nemateriālā īpašuma izstrāde, ii) esošā nemateriālā īpašuma uzlabojumu, atjauninājumu, pielāgojumu, tulkojumu, lokalizācijas un citu modifikāciju radīšana, iii) jebkādu preču ražošanas procesu izstrāde un uzlabošana un iv) tirgdarbības nemateriālo aktīvu izstrāde, iegāde un aizsardzība.
- (119) CSA tekstā nemateriālais īpašums ir definēts šādi – “visas tehnoloģijas, procedūras, procesi, dizainparaugi un dizainparauga tiesības, izgudrojumi, atklājumi, zinātība, patenti (tostarp patenta pieteikumi utt.), autortiesības (un citas autorības tiesības), komercnoslēpumi, datorprogrammas (pirmkoda un objektkoda veidā), plūsmas kartes, formulas, uzlabojumi, atjauninājumi, tulkojumi, pielāgojumi, informācija, specifikācijas, procesa tehnoloģija, ražošanas prasības, kvalitātes kontroles standarti, tirgdarbības nemateriālie aktīvi un jebkāds cits tamlīdzīgs nemateriālais īpašums, kā noteikts Valsts regulējuma 1.482-4. punkta b) apakšpunktā, kas izstrādāts saskaņā ar Izstrādes programmu.”<sup>(89)</sup> Tirgdarbības nemateriālie aktīvi ir definēti šādi – “bez izņēmuma visi zīmoli, pakalpojumu zīmes, preču zīmes, tirdzniecības noslēpumi, noformējums, domēna vārdi, uzņēmuma atšķirības zīmes, dizainparaugi, tirgdarbības stratēģijas, reģistrēti un reģistrācijai iesniegti logotipi un piktogrammas un autortiesības uz tiem, jebkādu atšķirības zīmju prestižs un nemateriālā vērtība un citu veidu tirgdarbības nemateriālais īpašums, kas ir ietverts preču komerciālajā lietojumā.”<sup>(90)</sup>
- (120) Saskaņā ar CSA tiesības izmantot *Apple* nemateriālo īpašumu *Apple* preču ražošanā un tirdzniecībā kopīgi izmanto nolīguma puses. *Apple Inc.* pieder tiesības ražot un pārdot *Apple* preces visās valstīs Ziemeļamerikā un Dienvidamerikā (turpmāk kopīgi saukti – “abi Amerikas kontinenti”). ASI un AOE ir tiesības ražot un pārdot *Apple* preces tirgos ārpus abiem Amerikas kontinentiem. Nemateriālā īpašuma īpašumtiesības vienpusēji tiek turētas uz *Apple Inc.* vārda. ASI un AOE to teritorijā ir faktiskās īpašumtiesības uz nemateriālo īpašumu, kas izstrādāts saskaņā ar CSA veiktās pētniecības un izstrādes rezultātā<sup>(91)</sup>. CSA dažādu grozījumu rezultātā ir mainījies veids, kā ASI un AOE tiek piešķirtas faktiskās īpašumtiesības uz nemateriālo īpašumu. Līdz 1988. gadam *Apple Inc.* piešķīra AOE ekskluzīvu licenci saskaņā ar CSA izmantot *Apple* intelektuālo īpašumu savā teritorijā. Pēc 1988. gada noslēgtajos un grozītajos CSA tiesības uz nemateriālā īpašuma uzlabojumiem un jaunu izstrādātu nemateriālo īpašumu tiek piešķirtas “neekskluzīvā vai kopīgi ekskluzīvā veidā”<sup>(92)</sup>. Kopš 2007. gada *Apple* piešķir ASI un AOE ekskluzīvu licenci uz *Apple II*, savukārt ASI un AOE piešķir šo pašu licenci atpakaļ *Apple* neekskluzīvu tiesību veidā<sup>(93)</sup>.
- (121) Saskaņā ar CSA *Apple* preču pētniecības un izstrādes izmaksas kopīgi daļa līgumslēdzējas puses. Lai aprēķinātu katras puses daļu, *Apple Inc.*, ASI un AOE katra maksā daļu no kopīgajām izmaksām, pamatojoties uz preču noieta procentuālo daļu katra uzņēmuma attiecīgajā teritorijā. Piemēram, 2012. gada *Apple R&D* izmaksas pasaulē bija USD [3–3,5] miljardi. Minētajā gadā apmēram 45 % no *Apple* noieta pasaulē bija abos Amerikas kontinentos. Attiecīgi saskaņā ar CSA *Apple Inc.* samaksāja 45 % no R&D izmaksām, savukārt ASI un AOE samaksāja atlikušos 55 % no šīm izmaksām. Izmaksu sadalījums 2008.–2014. gadā ir atainots 6. tabulā.

## 6. tabula

**Apple izstrādes izmaksas saskaņā ar CSA un šo izmaksu segšana no ASI un AOE puses**

(USD)

|                                                            | 2008        | 2009          | 2010          | 2011          | 2012                          | 2013                          | 2014                          |
|------------------------------------------------------------|-------------|---------------|---------------|---------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| Kopējās <i>Apple</i> izstrādes izmaksas, kas ietvertas CSA | 983 005 465 | 1 211 545 821 | 1 795 015 606 | 3 932 919 909 | [3 000 000 000–3 500 000 000] | [3 500 000 000–4 000 000 000] | [7 000 000 000–7 500 000 000] |

<sup>(89)</sup> 2007. gada 30. septembra CSA 1.7. iedaļa.<sup>(90)</sup> 2007. gada 30. septembra CSA 1.12. iedaļa.<sup>(91)</sup> Sk. 1999. gada 26. septembrī noslēgtā CSA F apsvērumu un 2007. gada 30. septembrī noslēgtā CSA G apsvērumu.<sup>(92)</sup> 1992. un 1999. gada 26. septembrī noslēgtā CSA IV (A) iedaļa.<sup>(93)</sup> 2007. gada 30. septembrī, 2009. gada 5. janvārī un 2013. gada 29. septembrī noslēgtā CSA 5.2. un 5.3. iedaļa.

(USD)

|                                                                  | 2008        | 2009        | 2010        | 2011          | 2012                              | 2013                              | 2014                               |
|------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|---------------|-----------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|
| ASI finansētā daļa                                               | 362 836 613 | 476 479 653 | 891 205 117 | 2 202 029 840 | [1 500 000 000–<br>2 000 000 000] | [2 000 000 000–<br>2 500 000 000] | [4 000 000 000 –<br>4 500 000 000] |
| AOE finansētā daļa                                               | 4 126 371   | 3 170 692   | 12 813 711  | 24 134 510    | [10 000 000–<br>20 000 000]       | [10 000 000–<br>20 000 000]       | [30 000 000–<br>40 000 000]        |
| ASI un AOE finan-<br>sētās Apple izstrādes<br>izmaksas procentos | 37          | 40          | 50          | 57            | [50–55]                           | [55–60]                           | [55–60]                            |

(122) 2009. un 2013. gadā noslēgtajos CSA ir uzskaitītas CSA pusēm noteiktās funkcijas un riski <sup>(94)</sup>. Saskaņā ar CSA noteiktās funkcijas un riski, kas attiecas uz *Apple Inc.* (CSA saukts “*Apple*”) un uz ASI un AOE (CSA kopīgi saukti “starptautiskais dalībnieks”) ir apkopoti CSA un parādīti attiecīgi 8. un 9. attēlā.

## 8. attēls

**Apple un starptautiskā dalībnieka (ASI un AOE) saskaņā ar CSA veiktās funkcijas**

| FUNKCIJAS                                                                                                                               | APPLE | INTERNATIONAL<br>DALĪBNIKES |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----------------------------|
| Tādu nemateriālo aktīvu, kam piemēro dalītās izmaksas, pētniecība un attīstība                                                          | X     | X                           |
| Tādu nemateriālo aktīvu, kam piemēro dalītās izmaksas, kvalitātes kontrole                                                              | X     | X                           |
| Ar nemateriālo aktīvu attīstīšanas darbībām saistītā prognozēšana, finanšu plānošana un analīze                                         | X     |                             |
| R&D ražotņu vadība                                                                                                                      | X     | X                           |
| Līgumu slēgšana ar saistītajām pusēm vai trešajām pusēm saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstīšanas darbībām                            | X     | X                           |
| Līgumu administrēšana saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstīšanas darbībām                                                              | X     | X                           |
| Darbinieku, līgumslēdzēju un apakšuzņēmēju atlase, algošana un pārraudzība saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstīšanas darbību veikšanu | X     | X                           |
| Īl reģistrācija un aizsardzība                                                                                                          | X     |                             |
| Tirgus attīstība                                                                                                                        | X     | X                           |

<sup>(94)</sup> 2009. gada CSA B izvilkums un 2013. gada CSA B izvilkums.

## 9. attēls

**Apple un starptautiskā dalībnieka (ASI un AOE) saskaņā ar CSA uzņemtie riski**

| RISKI                                         | APPLE | STARPTAUTISKAIS DALĪBNIKIS |
|-----------------------------------------------|-------|----------------------------|
| Preču izstrādes risks                         | X     | X                          |
| Kvalitātes kontrole un preču kvalitātes risks | X     | X                          |
| Tirgus attīstības risks                       | X     | X                          |
| Tirgus risks                                  | X     | X                          |
| Politiskais risks                             | X     | X                          |
| Ārvalstu valūtas risks                        | X     | X                          |
| Produktatbildības risks                       | X     | X                          |
| Aktīvu risks (pamatlīdzekļi/materiāli aktīvi) | X     | X                          |
| Riski saistībā ar regulatīvā režīma izmaiņām  | X     | X                          |
| Iļ aizsardzības un pārkāpumu riski            | X     | X                          |
| Zīmola izstrādes un zīmola atpazīšanas riski  | X     | X                          |

- (123) Komisija pieprasīja Īrijai izskaidrot, uz kādām darbībām attiecas 8. un 9. attēlā parādītās funkcijas un riski, un sniegt konkrētus piemērus, kādas darbības veica ASI un AOE saskaņā ar šīm funkcijām. Komisija lūdza Īrijai arī sniegt norādes, kādas ASI un AOE valdes protokolos minētās darbības attiecas uz 8. un 9. attēlā sniegtajām darbībām, kuras Īrija vai Apple uzskata par darbībām, ko veikušas ASI un AOE valdes.
- (124) Atbildot uz šiem pieprasījumiem, Īrija un Apple norādīja, ka 2009. un 2013. gadā noslēgtajos CSA iekļautās tabulas, kas atveidotas 8. un 9. attēlā, nav domātas, lai parādītu CSA līgumslēdzēju pušu faktiski veiktās darbības, bet gan lai tikai apkopotu darbības, ko katra puse ir tiesīga veikt saskaņā ar šo nolīgumu. Apple arī paskaidroja, ka 2009. un 2013. gadā noslēgtajos CSA iekļautās tabulas, kas atveidotas 8. un 9. attēlā, tika pievienotas, lai izpildītu pagaidu noteikumu prasības, ko izdeva ASV Valsts kases departaments un kas stājās spēkā 2009. gada 5. janvārī, proti, ka izmaksu dalīšanas nolīgumā, ko noslēdz saistītās puses, jāparāda pušu funkcijas un riski <sup>(93)</sup>.
- (125) Apple arī norādīja, ka R&D darbības, kas uzskaitītas 8. attēlā atveidotajā tabulā, – nemateriālie aktīvi, kam piemērota izmaksu dalīšana, šo nemateriālo aktīvu kvalitātes vadība, pētījumu un izstrādes tehniskās bāzes vadība, līgumu slēgšana ar saistītajām pusēm un trešām pusēm attiecībā uz nemateriālo aktīvu izstrādes darbībām un nemateriālo aktīvu izstrādes darbību veikšanai paredzēto darbinieku, darbuzņēmēju un apakšuzņēmēju atlase, nolīgšana un uzraudzība – gandrīz pilnībā veica Apple Inc. darbinieki ASV. Īrijas filiālē strādājošie piedalījās šajās darbībās tikai, ciktāl tas attiecas uz ikdienas lokalizāciju un preču testēšanu.

<sup>(93)</sup> Apple 2016. gada 22. aprīļa vēstule, 15.–16. lpp.

- (126) Īrija un *Apple* arī norādīja, ka *ASI* un *AOE* nav nekādas lomas *Apple* Īī pārvaldībā un ka tiem komercīgumu apspriešanā ir tikai ierobežota loma saskaņā ar stingriem parametriem, ko noteikusi *Apple Inc.* administrācija. Īrija un *Apple* arī norādīja, ka ne *ASI*, ne *AOE* darbinieki nav iesaistīti *Apple* Īī radīšanā, iegādē, pārvaldībā un/vai aizsardzībā. Visas šīs funkcijas, kas veido *Apple* peļņu, vada *Apple Inc.* administrācija ASV, un tās kopumā tiek veiktas ASV. Turklāt *Apple* radītais vai iegādātais nemateriālais īpašums juridiski nepieder un nav reģistrēts *ASI* vai *AOE*. *ASI* vai *AOE* savā vārdā ir noslēguši tikai šādus komercīgumus: i) iepirkuma līgumi ar komponentu piegādātājiem, ii) ražošanas līgumi ar oriģinālo iekārtu ražotājiem par gatavās preces pirkšanu un iii) nestandarizētie nākotnes pārdošanas līgumi.
- (127) Saistībā ar *ASI* un *AOE* iesaistīšanos *Apple* Īī pārvaldībā pirmā norāde par jebkāda veida nemateriālo īpašumu abu uzņēmumu valžu protokolos par laikposmu no *ASI* un *AOE* dibināšanas brīža (1980.–2015. gads), kas bija iesniegti Komisijai, ir *ASI* valdes 2013. gada 13. augusta sanāksmes protokolā un *AOE* valdes 2013. gada 16. augusta sanāksmes protokolā, kur abas valdes piešķir pilnvaras *Apple Inc.* darbiniekiem attiecībā uz Īī aizsardzību <sup>(96)</sup>.
- (128) Šajā pašā laikposmā pirmā norāde *ASI* un *AOE* valžu sanāksmes protokolos par *CSA* ir reģistrēta 2014. gada augusta protokolā, kurā tika apspriesta un saskaņota *Apple* jaunā uzņēmuma struktūra Īrijā (..). *AOE* valdes sanāksme notika 2014. gada (..) augustā, kas raksturota kā “telefonkonference”, kurā (..) tika apspriests (..). *ASI* valdes sanāksme notika 2014. gada (..) augustā (..) [vieta]. Saskaņā ar šīs sanāksmes protokolu *ASI* direktori šajā sanāksmē tika arī informēti, ka saistībā ar *CSA* notika *Apple Inc.*, *ASI* un *AOE* apspriede. Valde šajā sanāksmē <sup>(97)</sup> piekrita noslēgt 2013. gada *CSA*.
- (129) *ASI* valdes nākamā sanāksme tika rīkota pēc *ASI* 2014. finanšu gada beigām 2014. gada (..) decembrī (..) [vieta] <sup>(98)</sup>. Šajā sanāksmē tika nolemts, ka (..) nodokļu rezidences jurisdikcija varētu būt (..), nevis (..), kas bija ierosināta iepriekš.

#### 2.5.5. INFORMĀCIJA PAR APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

- (130) *ADI* tika reģistrēts Īrijā 2009. gadā. Kopš 2012. gada *ADI* uzņēmās noteiktus pienākumus saistībā ar *Apple* izplatīšanas darbībām *EMEIA* reģionā. Kopš 2014. gada *ADI* pienākumos ietilpa pārdošanas, izplatīšanas un *Apple* interneta veikala darbības *EMEIA* reģionā un Ķīnā. *ADI* saņem pasūtījumu no klientiem, nodarbojas ar pieprasījuma un noieta prognozēšanu un nodrošina līgumu administrēšanu kanāla klientiem. *ADI* vada loģistikas darbības saistībā ar preču piegādi klientiem.
- (131) *ADI* pienākumos ietilpst garantijas un ārpus garantijas pēcpārdošanas atbalsts. Šie pakalpojumi tiek sniegti ar *ADI AppleCare* atbalsta grupas starpniecību. *ADI* sniedz pēcpārdošanas atbalstu ar *Apple* apstiprināto trešās puses pakalpojuma sniedzēju zvanu centru un tīklu starpniecību.
- (132) Lai arī *ADI* bija deklarējis peļņu <sup>(99)</sup>, par 2009., 2010. un 2011. gadu *ADI* nebija deklarējis uzņēmuma peļņas nodokli. Tas bija tāpēc, ka *ADI* sākotnēji bija aprēķinājis savas uzņēmuma peļņas nodokļa saistības, piemērojot 2007. gada nodokļu nolēmumā apstiprinātās peļņas sadales metodes, jo šajā nolēmumā bija iekļauta “pārstrukturēšanas klauzula” <sup>(100)</sup>, saskaņā ar kuru gadījumā, ja tiek pārstrukturēta *Apple* uzņēmuma struktūra Īrijā, peļņas sadales metode ir piemērojama arī jaunajai filiālei. Savukārt Īrijas Ieņēmumu dienests ieņēma nostāju, ka ar šo nolēmumu apstiprinātās peļņas sadales metodes nepiemēro ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai

<sup>(96)</sup> *Apple* norādīja, ka atbilstoši 2007. gada *CSA* 5.4. iedaļai un līdzīgiem noteikumiem, kas iekļauti citos *CSA*, *Apple Inc.* saglabā pilnas tiesības uz pienākumu kontrolēt visas darbības, lai aizsargātu *Apple* Īī. Tāpēc visas darbības saistībā ar Īī aizsardzību tiek ierosinātas, pārvaldītas un veiktas ASV (sk. *Apple* 2016. gada 22. aprīļa vēstuli, 7. lpp.). Saistībā ar šo faktu nav skaidrs, kāpēc *ASI* un *AOE* valdes ir piešķirušas pilnvaras attiecībā uz Īī aizsardzību, jo abiem uzņēmumiem saskaņā ar *CSA* šajā saistībā pirmajā vietā nevajadzēja būt nekādām tiesībām.

<sup>(97)</sup> *AOE* valde piekrita noslēgt 2013. gada *CSA* 2014. gada (..) augusta sanāksmē, kas notika telefonkonferences veidā.

<sup>(98)</sup> *ASI* un *AOE* finanšu gads beidzas katra gada septembra beigās.

<sup>(99)</sup> 2011. gadā USD [100–200] miljoni, 2010. gadā USD [10–20] miljoni un 2009. gadā USD [1 000–10 000] miljoni, sk. *ADI* uzņēmuma pārskatus par attiecīgajiem periodiem.

<sup>(100)</sup> Īrijas 2016. gada 29. janvāra iesniegums, 8. – 9. lpp.

rezidentu uzņēmumam. 2014. gadā ADI pieņēma Īrijas Ieņēmumu dienesta nostāju un tika panākts izlīgums (..) par visiem grāmatvedības pārskata periodiem līdz 2012. gadam ieskaitot. Tādējādi tika veikti norēķini EUR (..) apmērā, kuros ietilpst nodoklis (..), procenti un soda naudas (..).

#### 2.5.6. ASI NOSLĒGTIE PAKALPOJUMU UN IZPLATĪŠANAS NOLĪGUMI

- (133) 2008. gadā ASI noslēdza Tirgdarbības pakalpojumu līgumu ar *Apple Inc.* Saskaņā ar šo nolīgumu *Apple Inc.* daļu no savām tirgdarbības izmaksām iedala ASI saistībā ar pakalpojumiem, ko *Apple Inc.* veicis ASI vārdā <sup>(101)</sup>. Īrija paskaidroja, ka tirgdarbības izmaksu daļa ir iedalīta ASI galvenajam birojam <sup>(102)</sup>. Tomēr līgums tika noslēgts starp *Apple Inc.* un ASI bez norādes uz ASI galveno biroju. Drīzāk līgumā kā līgumslēdzējas puses adrese ir sniegta ASI pasta adrese Korkā, Īrijā. Turklāt saskaņā ar Īrijas teikto ASI Īrijas filiāle tieši uzņemas vietējās tirgdarbības izmaksas, noslēdzot līgumiskas vienošanās ar trešās puses tirgdarbības uzņēmumiem.
- (134) 2010. gadā ASI un ADI noslēdza izplatīšanas nolīgumu. Saskaņā ar šo vienošanos ASI iecēla ADI par neekskluzīvu globālo izplatītāju *Apple* preču pārdošanai un ADI tika piešķirta neekskluzīva licence uz noteiktām īpašuma tiesībām veicināt *Apple* preču noietu. Šis izplatīšanas nolīgums deva ADI tiesības iepirkt *Apple* preces no ASI vai tieši no trešās puses ražotājiem. ASI un ADI vienojās, ka visi maksājumi kopumā par precēm un pakalpojumiem, kas sniegti saskaņā ar izplatīšanas nolīgumu, būs tādā apmērā, lai ADI varētu sasniegt tīro peļņu pirms nodokļiem, kas būtu vienāda ar aptuveni [1–5] % no (..).
- (135) Attiecībā uz ADI par izplatīšanas darbību veikšanu ASI labā EMEIA reģionā nolīguma memorandā, kas tika parakstīts 2012. gada 23. aprīlī, puses vienojās, ka ar 2012. gada 1. aprīli ADI varētu iegādāties ASI aktīvus un uzņemties tā saistības saistībā ar izplatīšanu EMEIA reģionā. Aktīvu pusē lielākais bilances postenis, kas tika pārskaitīts no ASI uz ADI 2012. gada 1. aprīlī, bija pircēju un pasūtītāju parādi (..). Saistību pusē lielākais bilances postenis, kas tika pārskaitīts no ASI uz ADI, bija (..) Garantiju uzkrājums (..) <sup>(103)</sup>.

#### 2.5.7. APPLE JAUNĀ UZŅĒMUMA STRUKTŪRA ĪRIJĀ NO 2015. GADA

- (136) 2015. gada 9. janvāra sanāksmē <sup>(104)</sup> *Apple* uzrādīja Komisijai savu jauno uzņēmuma struktūru Īrijā. Šī jaunā uzņēmuma struktūra tika izveidota, pamatojoties uz TCA 97 likuma 23.A iedaļas grozījumiem, kas stājās spēkā 2015. gada 1. janvārī <sup>(105)</sup>, saskaņā ar kuriem Īrijā reģistrēts uzņēmums vairs nedrīkstēja deklarēt, ka tā nodokļu rezidence ir ārpus Īrijas, ja tam nav nodokļu rezidences nekur citur, kā tas bija ASI un AOE gadījumā. (..). *Apple* norādīja, ka saskaņā ar jauno uzņēmuma struktūru 2007. gada nolēmumu vairs nevarēja izmantot ASI un AOE nodokļa bāzes noteikšanai Īrijā. (..). Saskaņā ar *Apple* sniegto informāciju pēdējais finanšu gads, uz kuru attiecas 2007. gada nolēmums, ir 2014. gads, kas beidzas 2014. gada 27. septembrī saskaņā ar ASI un AOE uzņēmuma pārskatiem.
- (137) Saskaņā ar šo jauno uzņēmuma struktūru (..).
- (138) Saskaņā ar informāciju, ko *Apple* sniedza Komisijai 2015. gada 19. janvārī <sup>(106)</sup>, (..).

<sup>(101)</sup> Kā norāda Īrija, sadalījums ir veikts saskaņā ar nesaistītu pušu darījumu principu atbilstoši piemērojamajiem ASV Transfertcenu noteikšanas statūtiem un noteikumiem, sk. Īrijas 2016. gada 29. janvāra iesniegumu, 3. lpp. Saskaņā ar Tirgdarbības pakalpojumu nolīgumu pakalpojuma maksa, ko ASI maksā *Apple Inc.* saskaņā ar vienošanos, pamatā ir [100–150] % apmērā no "pamatotajām saistītajām izmaksām", un dažos gadījumos [50–100] % apmērā no šādām izmaksām, sk. Tirgdarbības pakalpojumu nolīguma 3. lpp.

<sup>(102)</sup> Īrijas 2016. gada 29. janvāra iesniegums, 3. lpp.

<sup>(103)</sup> Uzkrātā garantija (..) Atbalsts ir cits liels bilances postenis (..).

<sup>(104)</sup> Sk. 12. apsvērumu.

<sup>(105)</sup> Sk. 2013. gada 18. decembra Finanšu (Nr. 2) likuma 39. pantu, Pamatlīguma 23.A iedaļas grozījumu (uzņēmuma mītnes vieta).

<sup>(106)</sup> Sk. 12. apsvērumu.

- (139) Savā 2015. gada 25. februāra vēstulē <sup>(107)</sup> Īrija sniedza papildu skaidrojumus par *Apple* jauno struktūru. Proti, saskaņā ar 2014. gada (..) decembrī notikušās Īrijas Ieņēmumu dienesta un *Apple* telefonkonferences piezīmēm Īrijas Ieņēmumu dienests pieprasīja *Apple* (..). Saskaņā ar šīm piezīmēm Īrija arī norādīja, ka (..).
- (140) Ar 2015. gada 11. novembra vēstuli <sup>(108)</sup> Komisija pieprasīja informāciju par (..), kā norādīts *Apple* 2015. gada 19. janvāra iesniegumā <sup>(109)</sup>, kā arī visus pamatojošos dokumentus, piemēram, transfertcenu noteikšanas ziņojumus. Savā 2016. gada 29. janvāra iesniegumā Īrija (..). Savā 2016. gada 8. marta vēstulē Komisija (..). 2016. gada 23. marta vēstulē Īrija norādīja, ka *Apple* bija informējusi Īriju par to, ka (..).
- (141) (..) valdes sanāksmju protokolos, kas tika iesniegti Komisijai 2016. gada 24. maijā, ir sniegta informācija par (..).
- (142) Proti, (..) 2015. gada (..) augustā (..) rīkotās valdes sanāksmes protokolā ir norādīts, ka (..).
- (143) (..) valdes 2016. gada (..) aprīlī Kupertino, ASV, rīkotās sanāksmes protokolā ir ierakstīts, ka (..).
- (144) 2016. gada (..) aprīļa sanāksmes protokola 1. pielikumā ir iekļauts 2015. gada (..) augusta sanāksmes protokols, kurā tika izdarītas izmaiņas un pievienots uzsvērums, piemēram, izsvītrots (..).

### 3. FORMĀLĀS IZMEKLĒŠANAS PROCEDŪRAS SĀKŠANAS PAMATOJUMS

- (145) Komisija nolēma sākt formālo izmeklēšanas procedūru, jo nonāca pie sākotnējā secinājuma, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, ko Īrija sniegusi *Apple*, *ASI* un *AOE*, un ka šis atbalsts nav saderīgs ar iekšējo tirgu atbilstīgi Līguma 107. panta 2. un 3. punktam.
- (146) Proti, Komisija izteica šaubas, ka peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas ar šiem nolēmumiem *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai Īrijā, ataino atbildību *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, kādai būtu piekrituši uzņēmumi, kas ir apdomīgi, neatkarīgi tirgus dalībnieki, kuri darbojas parastos tirgus apstākļos.
- (147) Komisija jo īpaši norādīja, ka nodokļu bāze 1991. gada nolēmumā, šķiet, bija sarunāta, nevis pamatota ar norādi uz salīdzināmiem darījumiem, un ka Īrijas Ieņēmumu dienestam, šķiet, nav bijis nodoma noteikt peļņas sadali, pamatojoties uz transfertcenas noteikšanu.
- (148) Komisija arī novēroja, ka Īrijas Ieņēmumu dienestam netika iesniegts peļņas sadales pētījums vai transfertcenas noteikšanas ziņojums laikā, kad tika pieprasīti apstrīdētie nodokļu nolēmumi, un ka metodoloģija, ko bija apstiprinājis Īrijas Ieņēmumu dienests, šķiet, nebija pamatota nekādā veidā. Tā kritizēja arī to, ka abos nolēmumos tika apstiprināta vienas puses peļņas sadales metode, kurā kā peļņas līmeņa rādītājs tiek izmantotas saimnieciskās darbības izmaksas, kurās nav iekļautas izmaksas, ko iekasē saistītie uzņēmumi; šī metode nav tikusi izskaidrota, lai gan šajā gadījumā tiek iegūts būtiski atšķirīgs iznākums. Tāpēc tai bija šaubas par 2007. gada nolēmumā izvēlēto transfertcenu noteikšanas metodes atbilstību.
- (149) Komisija arī norādīja uz vairākām nekonsekvencēm, izvēlēto metodes piemērošanā, lai noteiktu *AOE* un *ASI* peļņas sadali, kas, šķiet, neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Attiecībā uz 1991. gada nolēmumu šīs nekonsekvences bija saistītas ar *AOE* Īrijas filiālei attiecināmo izmaksu uzcenojumu attiecībā uz *AOE* saskaņotā

<sup>(107)</sup> Sk. 13. apsvērumu.

<sup>(108)</sup> Sk. 27. apsvērumu.

<sup>(109)</sup> Sk. 138. apsvērumu.

nodokļa atvieglojuma apmēru kapitālieguldījumiem, kā arī ar 1991. gada nolēmuma ilgumu, ko *Apple* piemēroja 15 gadus. Saistībā ar 2007. gada nolēmumu Komisija izteica šaubas par [10–15] % uzcenojumu AOE filiāles saimnieciskās darbības izmaksām, savukārt attiecībā uz ASI saimnieciskās darbības izmaksām tika saskaņots zemāks uzcenojums [10–15] % <sup>(110)</sup>. Turklāt peļņas iedalīšana ASI Īrijas filiālei, kas tika saskaņota 2007. gada nolēmumā, neietekmēja noieta attīstību. Tā kā ASI reģistrētā peļņa izriet no aktīvā ienākuma, Komisija uzskatīja – ja līdz ar noieta pieaugumu nepalielinās saimnieciskās darbības apjoms ārpus Īrijas, tas varētu liecināt par neatbilstīgu apgrozījuma sadali starp ASI un tā Īrijas filiāli.

- (150) Rezumējot, peļņas sadales metodes, kas tika saskaņotas ASI un AOE peļņas sadalei to attiecīgajām Īrijas filiālēm, tika uzskatītas par metodēm, kas šīm Īrijas filiālēm noteica atlīdzību, kurai piesardzīgs, neatkarīgs tirgus dalībnieks, kas darbojas parastos tirgus apstākļos, nebūtu piekritis, un tādējādi tajās netiek ievērots nesaistītu pušu darījuma princips. Tādējādi Komisija izdarīja sākotnējo secinājumu, ka šie nolēmumi rada šiem uzņēmumiem zemāku nodokļu slogu, kas ir priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē. Komisija uzskatīja, ka priekšrocības ir selektīvas, jo tās ir piešķirtas tikai ASI un AOE un nostāda šos uzņēmumus labvēlīgākā stāvoklī nekā citus uzņēmumus, kuriem ir salīdzināms faktiskais un juridiskais statuss. Komisija arī uzskatīja, ka labvēlīgais stāvoklis, kas selektīvi piešķirts šiem diviem uzņēmumiem, ir iegūts, pamatojoties uz Īrijas ieņēmumu dienesta rīcības brīvību, kas pārsniedz nodokļu ieņēmumu vienkāršu pārvaldību, kuru nosaka objektīvi kritēriji.
- (151) Ņemot vērā, ka visi citi Līguma 107. panta 1. punkta nosacījumi ir izpildīti un nav acīmredzama saderības pamata atbilstīgi Līguma 107. panta 2. un 3. punktam, Komisija nonāca pie sākotnējā secinājuma, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir valsts atbalsts, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

#### 4. ĪRIJAS PIEZĪMES ATTIECĪBĀ UZ LĒMUMU PAR PROCEDŪRAS SĀKŠANU

- (152) Savās piezīmēs attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu Īrija sniedz vairākus argumentus, kas attiecas galvenokārt uz valsts tiesību normām, kas piemērojamas, lai noteiktu priekšrocību esību Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, uz selektīvas pieejas neesību attiecībā uz ASI un AOE un uz vairākām procedūras nepilnībām.
- (153) Attiecībā uz valsts tiesību normām, kas tika piemērotas apstrīdēto nodokļa nolēmumu darbības laikā un kas nosaka iespējamo priekšrocību pastāvēšanu, Īrija apgalvo, ka pretēji Komisijas pieņēmumiem un ņemot vērā, ka nav nekādas nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas, TCA 97 likuma 25. iedaļa ir vienīgā norma, pamatojoties uz kuru aprēķina nodokļu saistības nerezidentu uzņēmumiem, kas veic tirdzniecību ar Īrijas filiāles starpniecību. Saskaņā ar Īrijas teikto, kamēr ESAO izstrādātie vispārējie principi nav skaidri iekļauti Īrijas tiesību aktos, nav tādas darbības jomas, kur tos varētu piemērot, kā tas, saskaņā ar Īrijas teikto, ir šajā gadījumā. TCA 97 likuma 25. iedaļā nav atsaucies uz ESAO nesaistītu pušu darījuma principu, kas tādējādi nav noteicošais kritērijs, iedalot peļņu Īrijas filiālei.
- (154) Taču, pat ja ESAO pamata noteikumi būtu bijuši piemērojami šim gadījumam, vienošanās par peļņas iedalīšanu nerezidentu uzņēmuma filiālei saskaņā ar ESAO nodokļu paraugkonvencijas 7. pantu ESAO līmenī tika panākta tikai 2010. gadā, proti, pēc apstrīdēto nodokļu nolēmumu izdošanas, un arī tikai saistībā ar līguma par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu piemērošanu, kas neattiecas uz šo gadījumu. Ne ASI, ne AOE nav nodokļu rezidenti ne Īrijā, ne arī kādā valstī, ar kuru Īrija ir noslēgusi nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvenciju.
- (155) Turklāt lēmumu pieņemšanas prakse, ko piesauc Komisija, lai pamatotu atsauci uz nesaistītu pušu darījuma principu, Īrijas gadījumā nav piemērojama, jo tā attiecas uz gadījumiem, kad dalībvalstis savos valsts tiesību aktos ir iekļāvušas ESAO principus attiecībā uz uzņēmumu savstarpējiem darījumiem, bet pēc tam noteiktiem nodokļu maksātājiem piemērojušas izņēmumus. Šie lēmumi neattiecas uz Īriju, jo tā savos valsts tiesību aktos nav iekļāvusi nesaistītu pušu darījuma principu, un nevienā no lēmumiem netika izvērtēts nesaistītu pušu darījuma princips saistībā ar peļņas sadali uzņēmuma filiālei.

<sup>(110)</sup> Darbību un rentabilitāti bieži vien mēra, izmantojot proporciju, kas izteikta kā “peļņas norma” vai “uzcenojums”. Apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprināto metodi Īrija min kā metodi, kurā ietilpst saimnieciskās darbības izmaksu “uzcenojums”, saskaņā ar kuru nodokļu bāze ir vienāda ar saskaņoto procentu likmi. Savās piezīmēs attiecībā uz Lēmumu par procedūras sākšanu *Apple* atsaucas uz saimnieciskās darbības izmaksu “peļņas normu”, nevis “uzcenojumu”. Šajā lēmumā abus terminus izmanto savstarpēji aizvietojamā veidā, ja vien nav minēts citādi.

- (156) Turklāt lēmumā par procedūras sākšanu sniegtā atsauce uz tirgus ekonomikas ieguldītāja kritēriju ir nepārlicenoša, jo tiek jauktas divas lietas, kas būtu jānošķir, proti, valsts kā varas īstenotājas loma un valsts rīcība tirgū. Tomēr, ja lēmums par procedūras sākšanu ir jāsaprot tādējādi, ka tiek piemērots kritērijs privātajiem tirgus dalībniekiem, tas varētu būt jauns tirgus ekonomikas dalībnieka principa paplašinājums. Komisija faktiski pieprasītu, ka pats nodokļu maksātājs rīkojas kā tirgus ekonomikas ieguldītājs, lai arī šis standarts attiecas tikai uz valsts darbībām.
- (157) Attiecībā uz selektivitāti Īrija norāda, lai arī Īrijas Ieņēmumu dienestam, iedalot peļņu nerezidentu uzņēmuma filiālei, ir jāpieņem spriedums, tas nenozīmē, ka dienests par nodokļu maksātājiem spriež pēc saviem ieskatiem un tāpēc selektīvi pret vieniem izturas labvēlīgāk nekā pret citiem. Ja Īrijas Ieņēmumu dienestam ir jāpieņem spriedums, tas ir jā dara objektīvi, taisnīgi un konsekventi. Saskaņā ar Īrijas veikto novērtējums šajā gadījumā pilnībā saskanēja ar parasto administratīvo praksi. Aprēķinot ASI un AOE Īrijas filiāļu nodokļu saistības, nebija pieļautas nekādas atkāpes no parastās bāzes un tādējādi nav bijis selektīvas pieejas.
- (158) Saskaņā ar Īrijas veikto procesā, kura dēļ nodokļu nolēmums tiek apstrīdēts, *Apple* netika piemērots nekāds priekšrocību režīms. No Īrijas Ieņēmumu dienesta viedokļa šis process nav sarunu process, kura rezultātā uzņēmumam jāmaksā noteikta nodokļu summa. Drīzāk mērķis ir nodrošināt, ka peļņas sadalei izmantotā bāze ir atbilstīga.
- (159) Attiecībā uz peļņas sadali, kas tika saskaņota apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, Īrija uzskata, ka Īrijas Ieņēmumu dienesta īstenotā pieeja pilnībā ataino filiāles ieguldījumu uzņēmuma kopējā peļņā un atbilst pareizai TCA 97 likuma 25. iedaļas piemērošanai. Peļņas sadales saskaņotās metodes, ar kurām noteikts ar nodokli apliekamās peļņas līmenis, ir samērīgas, ņemot vērā, kādu ieguldījumu Īrijas filiāles katrā gadījumā ir devušas uzņēmuma kopējā rentabilitātē. Proti, Īrijas Ieņēmumu dienests piešķir īpašu nozīmi tam, ka Īrijas filiālēm nav bijis tiesību vai intereses uz *Apple* II licencēm, kas ir būtisks uzņēmuma ienākuma avots. Tāpēc Ieņēmumu dienesta vadītājs uzskatīja, ka nav atbilstīgi vai ilgtspējīgi vērtību, kas tiek iegūta no *Apple* unikālā nemateriālā īpašuma, attiecināt uz Īrijas filiālēm.
- (160) Īrija sniedz arī vairākus apsvērumus saistībā ar procedūru, norādot, ka Komisija, gatavojot lēmumu par procedūras sākšanu, nav bijusi objektīva, tostarp izmantojusi spēcīgu, pārmērīgi uzstājīgu formulējumu, kas, šķiet, apstaidz galīgajā lēmumā ietvertos secinājumus. Īrija arī norāda, ka Komisija ir pārkāpusi Īrijas tiesības tikt uzklautātai, veicot ar šo lietu saistītās sarunas ar ESAO bez Īrijas iesaistīšanas tajās. Turklāt tā norāda uz to, kāds laiks ir pagājis no pirmā iespējamā atbalsta pasākuma (1991. gads) līdz brīdim, kad Komisija sākus savus pirmos izmeklēšanas pasākumus (2013. gads), kas, kā Īrija apgalvo, rada tai grūtības aizstāvēties un kas arī padara nodokļu maksātājiem šo situāciju grūti paredzamu. Visbeidzot, Īrija uzskata, ka nebūtu jāprasa līdzekļu atgūšana vai nu tāpēc, ka atbalsts ir uzskatāms par pastāvošu atbalstu, vai arī tāpēc, ka atbalsta summu būtu ļoti grūti aprēķināt.

## 5. IEINTERESĒTO PERSONU PIEZĪMES ATTIECĪBĀ UZ LĒMUMU PAR PROCEDŪRAS SĀKŠANU

### 5.1. APPLE PIEZĪMES

- (161) *Apple* piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu lielā mērā sakrīt ar Īrijas piezīmēm, jo īpaši attiecībā uz piemērojamiem valsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuriem būtu jānosaka priekšrocību pastāvēšana.
- (162) *Apple* norāda, ka *Apple* II ir izstrādāts un joprojām galvenokārt tiek izstrādāts ASV *Apple* galvenajā birojā Kupertino, ASV. Tā ir vieta, kur atrodas lielākā daļa *Apple* R&D inženieru. Vadītāji, kas pieņem visus stratēģiskos un galīgos lēmumus par R&D darbībām un par ideju komercializāciju no produkta dizaina līdz pat tā laišanai tirdzniecībā, arī atrodas ASV. *Apple Inc.* ir vienīgais visu *Apple* intelektuālo īpašumtiesību īpašnieks.
- (163) Īrijā nav pieņemti lēmumi par *Apple* II izmantošanu vai *Apple* preču izstrādi (piemēram, lēmumi par to, kurus II komercializēt un kā ražot preces). Nevienam Īrijas filiāles darbiniekam nav atbildīgs par R&D vai par lēmumiem saistībā ar tiesībām izmantot *Apple* II. Visus šos lēmumus pieņem ASV *Apple Inc.* un/vai ASI un AOE valde, kas ārpus Īrijas vada un kontrolē uzņēmumus.

- (164) *Apple* tirgdarbība ir uzņēmuma galvenais stratēģiskais komponents. Tirgdarbības stratēģiju arī kontrolē un vada no ASV, kur tiek pieņemti visi galvenie lēmumi. Visas tirgdarbības kampaņas tiek plānotas un izstrādātas ASV. Īrijas filiāles nepiedalās tirgdarbības kampaņu radīšanā un izstrādē, un ASI Īrijas filiāle atlīdzina *Apple Inc.* par globālo tirgdarbības pakalpojumu sniegšanu.
- (165) Saistībā ar priekšrocību pastāvēšanas novērtējumu Komisija neidentificēja pareizus priekšrocību noteikšanas faktiskos pretargumentus, proti, jābalstās vienīgi uz valsts normām nodokļu jomā, kas regulē nodokļu nerezidentu uzņēmumus, kuriem ir Īrijas filiāles (citiem vārdiem sakot, jābalstās uz TCA 97 likuma 25. iedaļu, nevis uz ESAO principiem, kuriem Īrijā nav likuma spēka). Tā kā peļņas sadales metodes, kas tika saskaņotas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, atbilda Īrijas leņķumu dienesta administratīvajai praksei saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu, ASI un AOE nodokļu slogs ar šiem nolēmumiem netika samazināts, tāpēc tie nesniedza nekādas priekšrocības. Tieši tāpat nevar izmantot privātā tirgus dalībnieka kritēriju, lai piemērotu nesaistītu pušu darījuma principu priekšrocību konstatācijai, tā kā šo kritēriju nevar piemērot ne valstij, jo tā darbojas kā valsts varas īstenotāja, ne arī nodokļu maksātājam.
- (166) Turklāt šajā gadījumā nav piemērots selektīvs režīms, jo apstrīdētajos nodokļu nolēmumos tika vienīgi apstiprināts, ka peļņa jāsadala Īrijas filiālēm saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu un saistīto administratīvo praksi tieši tādā pašā veidā, kā Īrijas leņķumu dienests būtu piemērojis šo TCA 97 likuma 25. iedaļu visiem citiem nodokļu maksātājiem līdzīgā situācijā. Īrijas leņķumu dienests nepiemēroja selektīvu režīmu pēc saviem ieskatiem arī pamatojoties uz to, ka dienesta pilnvaras pieņemt spriedumu nosaka objektīvi kritēriji saistībā ar nodokļu sistēmu.
- (167) Turklāt, pat ja šajā gadījumā darījumiem tiktu piemērots nesaistītu pušu darījuma princips, *Apple* iesniegtajā [*Apple* nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā bija secināts, ka peļņas sadale Īrijas filiālēm atbilst attiecīgo rezultātu diapazonam pat saskaņā ar spēkā esošo transfertcenu noteikšanas noteikumu prasībām, tādējādi apstrīdētie nodokļu nolēmumi nesniedz nekādas priekšrocības ASI un AOE. Saskaņā ar šo ziņojumu ASI un AOE uzņēmās galvenos riskus saistībā ar preces sekmīgu noietu un preces defektiem starptautiskajos tirgos. *Apple* preču izplatītāji un tālākpārdevēji (saistītās puses un trešās personas) bija pasargāti no šiem riskiem ar līguma nosacījumu un izplatīšanai pasaules mērogā piemērotās politikas un pieeju starpniecību (piemēram, krājumu kontrole). Uzņēmējdarbības risku vadības un mazināšanas politiku bija izveidojis *Apple Inc.* ASV. ASI un AOE finansiālais stāvoklis ļāva uzņemties visus uzņēmējdarbības riskus un pieņemt nepieciešamos stratēģiskos lēmumus, lai mazinātu uzņēmuma pakļaušanu uzņēmējdarbības riskiem. Proti, ziņojumā norādītas Īrijas filiāļu ekonomiski nozīmīgas darbības attiecībā uz to funkcijām un faktiskajiem apstākļiem; tajā noteikts, ka TNMM ir vispiemērotākā peļņas sadales metode ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai un ka vispiemērotākais peļņas līmeņa rādītājs ASI Īrijas filiālei ir Berija koeficients<sup>(111)</sup>, savukārt AOE Īrijas filiālei – kopējo izmaksu uzcenojums.
- (168) Saskaņā ar [*Apple* nodokļu konsultanta] teikto, ja izplatītājs, piemēram, ASI, pārdod preces citiem saistītās puses izplatītājiem, vienīgā funkcija, kas palielina vērtību, ir preču izplatīšanas loģistika; preču izmaksas tiek vienīgi nodotas nākamajam preces pircējam. Izplatīšanas darbību izmaksas tad ir uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumi. Šādā gadījumā uzņēmumam būtu jāsaņem atlīdzība tikai par šiem izdevumiem. Izmantojot Berija koeficientu šādā veidā, izplatītājs atgūst uzņēmuma izplatīšanas izmaksām (izmaksām, kas palielina vērtību) pieskaitītās izmaksas. Ziņojumā pēc tam ir sniegti rentabilitātes dati vairākiem atlasītiem trešo personu uzņēmumiem, kuru funkcijas ir līdzīgas Īrijas filiāļu funkcijām, un novērtēta faktiskā peļņas sadale saskaņā ar nolēmumiem, ņemot vērā šo trešo personu datus. Novērtējot rezultātus saistībā ar peļņas sadali Īrijas filiālēm

<sup>(111)</sup> Berija koeficients ir bruto peļņas attiecība pret kopējiem saimnieciskās darbības izdevumiem. Nodokļu konsultants atsaucas uz ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 2.100.–2.102. punktu. Ja izplatītājs pārdod preces citiem saistītās puses izplatītājiem, vienīgā funkcija, kas palielina vērtību, ir preču izplatīšanas loģistika; preču izmaksas tiek vienīgi nodotas nākamajam preces pircējam. Izplatīšanas darbību izmaksas tad ir uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumi. Šādā gadījumā uzņēmumam būtu jāsaņem atlīdzība tikai par šiem izdevumiem. Būtu jāizmanto Berija koeficientu šādā veidā, izplatītājs atgūst uzņēmuma izplatīšanas izmaksām (izmaksām, kas palielina vērtību) pieskaitītās izmaksas.

saskaņā ar 1991. gada nolēmumu, ziņojumā ir sniegta trešo personu salīdzināmu rentabilitātes datu kopa par 2004., 2005. un 2006. gadu <sup>(112)</sup>, un Īrijas filiālēm 2004.–2007. finanšu gadā sadalītā faktiskā peļņa salīdzināta ar šo salīdzināmo datu kopu. [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā sniegtā salīdzināmo datu pētījuma rezultāts attiecībā uz ASI, kurā izmantots Berija koeficients, ir sniegts 10. attēlā, un attiecībā uz AOE, kurā izmantots kopējo izmaksu uzcenojums ("MTC"), ir sniegts 11. attēlā.

10. attēls

**Nesaistītu pušu Berija koeficienta diapazons ar atsauci uz neatkarīgām pārdošanas/izplatīšanas struktūrām saskaņā ar [Apple nodokļu konsultanta] sniegto informāciju**

| Trīs gadu vidējais svērtais apjoms | Berija koeficients 2004.–2006. gads | Berija koeficients 2009.–2011. gads |
|------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| Augšējā kvartile                   | 1,21                                | 1,40                                |
| Mediāna                            | 1,10                                | 1,17                                |
| Apakšējā kvartile                  | 1,01                                | 1,06                                |
| Novērojumu skaits                  | 11                                  | 25                                  |

11. attēls

**Nesaistītu pušu MTC diapazons ar atsauci uz neatkarīgiem ražotājiem saskaņā ar [Apple nodokļu konsultanta] sniegto informāciju**

| Trīs gadu vidējais svērtais apjoms | MTC 2004.–2006. gads | MTC 2009.–2011. gads |
|------------------------------------|----------------------|----------------------|
| Augšējā kvartile                   | 9,3 %                | 10,1 %               |
| Mediāna                            | 6,5 %                | 7,5 %                |
| Apakšējā kvartile                  | 4,4 %                | 4,9 %                |
| Novērojumu skaits                  | 8                    | 13                   |

- (169) Pamatojoties uz šo pētījumu, [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā secināts, ka ASI un AOE Īrijas filiālēm sadalītā peļņa pilnībā saskanēja ar ESAO nesaistītu pušu darījuma principu. [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā papildus sniegts Īrijas filiāļu "faktiskais profils". [Apple nodokļu konsultants] nav definējis uzcenojuma "profila" jēdzienu. Attiecībā uz AOE kopējo izmaksu profila uzcenojums ir sniegts 2011. un 2012. gada ziņojumā, kā attēlots 12. attēlā.

12. attēls

**AOE kopējo izmaksu faktiskais uzcenojums saskaņā ar [Apple nodokļu konsultanta] sniegto informāciju par 2011. un 2012. finanšu gadu (FG)**

| Fiskālais gads  | MTC (%) |
|-----------------|---------|
| FG11 faktiskais | [5–10]  |
| FG12 faktiskais | [5–10]  |

<sup>(112)</sup> Ziņojumā norādīts, ka par agrākiem gadiem nav bijis pietiekami ticamas datubāzes, lai varētu veikt saskaņā ar ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijām prasīto analīzi.

- (170) 2014. gada 17. novembrī *Apple* iesniedza vēl vienu [*Apple* 2. konsultanta] sagatavoto *ad hoc* pētījumu, kurā galvenā uzmanība pievērsta diviem lēmumiem par procedūras sākšanu ierosinātiem jautājumiem: i) prasījums, ka *ASI* Īrijas filiālei piemērotā peļņas sadale nav bijusi noieta attīstību ietekmējošs faktors, <sup>(113)</sup> un ii) prasījums, ka divi dažādi uzcenojumi (65 % un 20 %), kas tika atļauti attiecībā uz *AOE*, nevar abi atbilst nesaistītu pušu darījuma principam <sup>(114)</sup>. Secināts, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir bijusi pareiza peļņas sadale Īrijas filiālēm par uzcenojumu virs izmaksām, ņemot vērā noieta attīstību.
- (171) Saskaņā ar [*Apple* 2. konsultanta] sagatavoto *ad hoc* pētījumu tas, ka par pamatu tiek ņemtas izmaksas, ir bijis gaidāms, ņemot vērā, ka Īrijas filiāles aktīvi darbojas konkurences tirgū, un trešās puses tirgus dalībnieki, ar kuriem *Apple* noslēdzis līgumus par pakalpojumu sniegšanu, arī parasti saņem atlīdzību, pamatojoties uz savām izmaksām. Attiecībā uz to, ka peļņas sadalē netiek ņemta vērā noieta attīstība, [*Apple* 2. konsultants] argumentē, ka *ASI* Īrijas filiāles veiktajām darbībām ir raksturīgi apjomradīti ietaupījumi. Tas, vai *ASI* Īrijas filiāles klienti iegādājas preces lielos vai mazos apjomos, būtiski neietekmē izmaksas, jo *ASI* Īrijas filiāles veiktās darbības (piemēram, sazināšanās ar klientiem, loģistikas organizēšana) lielākoties ir fiksētas attiecībā uz preču apjomu, ko klienti iegādājas.
- (172) Turklāt *AOE* vajadzībām izstrādātā pakāpeniska samazinājuma sistēma ir pamatojama no ekonomiskā un komerciālā viedokļa. No ekonomiskā viedokļa saimnieciskās darbības izmaksām piemērojamā uzcenojuma mērķis ir segt vienreizējās nemainīgās izmaksas. Sākotnējais 65 % uzcenojums tad varētu segt nemainīgās izmaksas par visām darbībām kopumā. Tomēr kādā brīdī peļņas norma, kas tiek radīta ar šo uzcenojumu, varētu būt vairāk nekā pietiekama, lai pilnībā segtu sākotnēji radušās nemainīgās izmaksas. Tādējādi turpmāk maksājumi attiecībā uz nemainīgajām izmaksām vairs nebūtu veicami pēc noteikta izmaksu līmeņa sasniegšanas, kas saskaņā ar [*Apple* 2. konsultanta] sagatavoto *ad hoc* pētījumu varētu pat pamatot pakāpenisku samazinājumu no 65 % līdz 0 %.
- (173) Visbeidzot, saskaņā ar *Apple* teikto valsts atbalsta piemērošana nav pareizais rīks, ar ko saskaņot valstu tiesību aktus attiecībā uz uzņēmējdarbības aplikšanu ar nodokļiem, ko Komisija, iespējams, būtu izdarījusi, prasot dalībvalstīm ievērot standartus, piemēram, nesaistītu pušu darījuma principu, kas nav iekļauts dažu dalībvalstu nodokļu sistēmās, un tādējādi attiecībā uz šo dalībvalstu nodokļu nolēmumiem var konstatēt valsts atbalsta sniegšanu.

## 5.2. CITU IEINTERESĒTO PERSONU PIEZĪMES

- (174) Piezīmēs, kas saņemtas no citām ieinteresētajām personām, proti, *Ibec* un kopīgajā vēstulē, ko parakstījušas vairākas nozaru asociācijas (turpmāk – “kopīgais iesniegums”), nav skatītas lēmumā par procedūras sākšanu paustās šaubas, bet gan uzmanība ir vērsta uz to, kādas sekas šajā lēmumā aplūkotā pieeja ir radījusi uzņēmējdarbības vidē. Proti, šajās piezīmēs minēts, ka Komisijas iniciatīva varētu graut juridisko noteiktību un vērsties pret ierasto praksi saskaņā ar noteikumiem par valsts atbalstu, lai arī starptautiskie forumi, piemēram, ESAO vai citi politikas veidošanas kanāli, ir labāk piemēroti un ir atbilstošāki kaitīgās nodokļu konkurences apkarošanai. Komisijai nebūtu jācenšas panākt nodokļu sistēmas saskaņošanu ar valsts atbalsta procedūru starpniecību, kur tai nav kompetences.
- (175) Piezīmēs tiek apšaubīta arī Komisijas īstenotā selektīvā pieeja gadījumos, kad nodokļu administrācijām vajadzētu būt zināmai rīcības brīvībai, un norādīts, ka transfertcenu noteikšana nav eksaktā zinātne. Ja Komisija secinātu, ka nodokļu nolēmumi ir neatbilstīgs valsts atbalsts, līdzekļu atgūšana nebūtu pieļaujama, pamatojoties uz tiesiskās palāvēības principu un pieejas novitāti.
- (176) Savās piezīmēs *Oxfam* izsaka atbalstu Komisijas izmeklēšanai, mudinot Komisiju palielināt izmeklēšanas spējas arī ņemot vērā to, ka tā ir labākā stāvoklī nekā valsts iestādes, lai strukturāli novērtētu dalībvalstu nolēmumu praksi. Tas aicina Komisiju nodrošināt, ka gadījumos, kad apstiprinās selektīvās priekšrocības, tiek piemērotas pienācīgas sankcijas un kaitīgās nodokļu piemērošanas prakses tiek ātri iznīdētas. Tas arī norāda, ka sešu gadu periods, kurā tiek nemainīgi saglabāti Īrijas nodokļu rezidences nosacījumi, kas veicina hibrīdu struktūru nesaskaņotību, ir pārāk ilgs.

<sup>(113)</sup> Lēmums par procedūras sākšanu, 67. pants.

<sup>(114)</sup> Lēmums par procedūras sākšanu, 63. pants.

## 6. ĪRIJAS PIEZĪMES PAR TREŠO PERSONU PIEZĪMĒM

- (177) Savās piezīmēs par trešo personu piezīmēm, kas sniegtas, reaģējot uz lēmumu par procedūras sākšanu, Īrija atkārtro savu nostāju, ka ESAO nesaistītu pušu darījuma princips nav iekļauts Īrijas tiesību aktos, ciktāl tas attiecas uz filiāles peļņas sadali, un ka Komisija nav pierādījusi nekādu selektīvu attieksmi pret ASI un AOE, jo Īrijas Ieņēmumu dienesta novērtējums šajā gadījumā ir bijis pilnīgi atbilstīgs parastajai administratīvajai praksei, ko apliecina arī *Apple* iesniegums. Turklāt [*Apple* nodokļu konsultanta] sagatavotais *ad hoc* ziņojums un [*Apple* 2. konsultanta] sagatavotais *ad hoc* pētījums parāda, ka, piemērojot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, gūtais iznākums ir salīdzināms ar to, kādu rezultātu būtu sniegusi nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana.
- (178) Īrija arī sniedz piezīmi par kopīgajā iesniegumā sniegtajiem argumentiem attiecībā uz juridisko noteiktību. Saskaņā ar Īrijas teikto kopīgajā iesniegumā ir pareizi norādīts, ka saprātīgs un rūpīgs nodokļu maksātājs nevarēja paredzēt Komisijas pirmajā acumirkļī izdarīto konstatējumu par nesaderīgu valsts atbalstu. Turklāt Komisija salīdzina Īrijas nodokļu noteikumus ar ārēju pamatprincipu kopumu, kas ir pretēji tās ilgstošajai tiesu praksei, proti, ka vienīgā derīgā atsauce ir valsts nodokļu sistēma. Tas viss pārkāpj tiesiskās noteiktības principu.
- (179) Atbildot uz *Oxfarm* piezīmēm, Īrija norāda, ka Komisijai būtu jāveic savas izmeklēšanas dalībvalstu nodokļu nolēmumu prakses jomā taisnīgā un vienādi vispusīgā veidā neatkarīgi no dalībvalsts lieluma. Attiecībā uz *Oxfarm* piezīmi par Īrijas nodokļu rezidences noteikumiem Īrija arī piebilst, ka tās noteikumi attiecībā uz uzņēmuma nodokļu rezidenci nebija izstrādāti tāpēc, lai veicinātu, ka daudznacionālie uzņēmumi īsteno agresīvu nodokļu plānošanu. Īrija norāda, ka tā saucamā "Īrijas dubultā" nodokļu struktūra nav un nekad nav bijusi Īrijas nodokļu režīma sastāvdaļa, bet gan drīzāk starptautiska nodokļu plānošanas kārtība, ko izstrādājuši un pilnveidojuši nodokļu un juridiskie konsultanti.

## 7. CITAS APMAIŅAS AR PIEZĪMĒM PĒC LĒMUMA PAR PROCEDŪRAS SĀKŠANU

### 7.1. VĒSTUĻU APMAIŅA PĒC 2015. GADA 17. APRĪĻA VĒSTULES

#### 7.1.1. 2015. GADA 17. APRĪĻA VĒSTULE

- (180) Atbildot uz Īrijas 2015. gada 25. februāra pieprasījumu Komisijai sīkāk sniegt savu novērtējumu, kas izriet no izmeklēšanas apstrīdēto nodokļu nolēmumu lietā un kas saskaņā ar Īrijas viedokli, šķiet, ir balstīts uz Komisijas nepareizu izpratni par piemērojamajiem valsts tiesību aktiem, Komisijas dienesti 2015. gada 17. aprīlī nosūtīja Īrijai vēstuli, prasot, lai Īrija pārsūta tās kopiju *Apple*.
- (181) Šajā vēstulē Komisija paskaidroja, ka attiecībā uz atsauces sistēmu, ko izmanto selektivitātes konstatēšanai, tā uzskatīja, ka atbilstoša atsauces sistēma ir parastie nodokļu noteikumi, kas iekļauti Īrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmā, kura attiecas gan uz rezidentuzņēmumiem, gan uz nerezidentuzņēmumu filiālēm, savukārt TCA 97 likuma 25. iedaļā ir reglamentēta tikai nodokļu piemērošana filiālēm. Turklāt Komisija apkopoja savu sapratni par ASI un AOE darbībām, pamatojoties uz Īrijas un *Apple* apsvērumiem, kas tika saņemti, atbildot uz lēmumu par procedūras sākšanu, proti: "tā kā ASI un AOE neveic nekādu saimniecisko darbību ārpus savām Īrijas filiālēm, *Apple* produkcijas iepirkumus, ražošanu, pārdošanu un izplatīšanu ārpus Amerikas kontinentiem nodrošina ASI un AOE Īrijas filiāles. Šķiet, ASI un AOE II licences ekskluzīvi izmanto un ekskluzīvi tur tikai Īrijas filiāles, jo tikai Īrijas filiāles ir atbildīgas par *Apple* produkcijas iepirkumiem, ražošanu, pārdošanu un izplatīšanu ārpus Amerikas kontinentiem. To, šķiet, apstiprina arī tas, ka ASI un AOE ir darbinieki tikai ASI un AOE Īrijas filiālēs un tāpēc nav nekādas saimnieciskās spējas ārpus Īrijas." Atbildot uz *Apple* prasījumiem, kas sniegti tās apsvērumos attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu<sup>(115)</sup>, Komisija paskaidroja, ka *Apple Inc.* darbinieku veiktās funkcijas nav iekļautas apstrīdēto nodokļu nolēmumu novērtējumā: "fiktīva atlīdzība par pakalpojumiem, ko bez maksas snieguši grupas darbinieki ASI vai AOE iespējamajam labumam, nevar mazināt peļņu, kas jāsadala starp ASI un AOE galvenajiem birojiem un to attiecīgajām filiālēm."

<sup>(115)</sup> Skatīt 162.–164. apsvērumu.

- (182) Visbeidzot, Komisija atbildēja uz konkrētu prasījumu, ko Īrija bija sniegusi savos apsvērumos attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, proti, ka Komisija apstiprinājusi to, ka ASI un AOE Īrijas filiālēm netika piešķirtas tiesības attiecībā uz IĪ. Komisija paskaidroja, ka lēmumā par procedūras sākšanu ir tikai aprakstīta saskaņā ar CSA noteiktā kārtība attiecībā uz IĪ piešķiršanu, kā to atainojušas Īrijas iestādes, savukārt Komisija savā novērtējumā to nebija apstiprinājusi. Komisija arī paskaidroja, ka pretēji Īrijas pretenzijai, lēmumā par procedūras sākšanu tā nebija piemērojusi ESAO nesaistītu pušu darījuma principu kā tiesību avotu.

#### 7.1.2. ĪRIJAS PIEZĪMES, ATBILDOT UZ 2015. GADA 17. APRĪĻA VĒSTULI

- (183) 2015. gada 4. maija vēstulē Īrija izteica pretenziju, ka 2015. gada 17. aprīļa vēstulē Komisija ir būtiski mainījusi savu novērtējumu par iespējamo atbalstu, jo īpaši attiecībā uz pamatprincipu kopumu. Saskaņā ar Īrijas teikto novērtējuma izmaiņas pārkāpj Īrijas tiesības uz lietas taisnīgu izskatīšanu. Īrija piebilda, ka Komisija, šķiet, ir atmetusi nesaistītu pušu darījuma principu un ka tāpēc tai būtu jāizdod jauns papildinošs lēmums par procedūras sākšanu, kurā tiktu sniegta jauna analīze.
- (184) Attiecībā uz pamatprincipu kopumu Īrija uzstāj, ka nav skaidrs, kādu pamatprincipu kopumu bija piedāvājusi Komisija. ASI un AOE nav nodokļu rezidenti Īrijā un ir apliekami ar nodokli saskaņā ar vispārējiem nodokļu aplikšanas noteikumiem, kādus piemēro uzņēmumiem. Ja persona ir nodokļu rezidents Īrijā, ar nodokli ir apliekams viss ienākums, kas tai rodas, savukārt nerezidentiem saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu ar nodokli ir apliekams tikai to avota ienākums.
- (185) Īrija arī paskaidroja, ka viss ASI un AOE Īrijas filiāļu ienākums, izņemot procentu ienākumu, ir tirdzniecības ienākums. Filiālēm nav ienākuma, kas būtu gūts no "IĪ tiesību izmantošanas" un kas būtu nodalāms no filiāļu tirdzniecības ienākuma. Faktiski ASI un AOE Īrijas filiālēm nav atsevišķas IĪ ienākuma plūsmas, un nebūtu pareizi interpretēt kādu filiāles ienākumu daļu kā IĪ ienākumu. Turklāt Īrija atkārtoja, ka Apple ārkārtīgi vērtīgā IĪ tehnoloģija, dizains un tirgdarbība ir izstrādāta, attīstīta un tiek pārvaldīta ASV un to nekādā veidā nevar attiecināt uz ASI un AOE Īrijas filiālēm. Filiāles neveic arī nekādas darbības ar to licenču pārvaldīšanu, kas piešķirtas saskaņā ar CSA. Tāpēc ASI un AOE peļņa, kas rodas CSA rezultātā, nav attiecināma uz Īrijas filiālēm.
- (186) Īrija norādīja, ka tirdzniecības ienākums ir tīrais tirdzniecības ienākums pēc atskaitījumiem, nevis bruto ieņēmumi no tirdzniecības. Tīrajam ienākumam ir jābūt tādām, kas "gūts (..) filiālē vai ar tās starpniecību", tas nozīmē, ka "filiāle ir ienākumu cēloniskais avots, uz kuru ienākums tiek pareizi attiecināts". Nevar TCA 97 likuma 25. iedaļu interpretēt tā, ka tajā ir noteikts, ka caur filiāli izejošā bruto ieņēmumu plūsma nozīmē, ka viss uzņēmuma ienākums ir jāattiecinā uz filiāli. Īrija atkārtoti, ka šāda interpretācija dotu absurdu rezultātu, kam nav nekādas saistības ar ekonomisko realitāti. Saskaņā ar Īrijas teikto iemesls, kāpēc ASI un AOE liela ienākuma daļa netiek aplikta ar nodokli, ir valsts nodokļu režīmu savstarpējās neatbilstības rezultāts, ko nevar izlabot ar valsts atbalsta noteikumiem.
- (187) Visbeidzot, Īrija palika pie sava apgalvojuma, ka nesaistītu pušu darījuma princips nav ietverts Īrijas nodokļu režīmā un ka Komisijas "skaidrojums" vēstulē, ka ESAO noteikumu attiecināšana lēmumā par procedūras sākšanu ir "nesaistošs ieteikums", nebūt neatbilst Komisijas nostāju šajā lēmumā par procedūras sākšanu. Saskaņā ar Īrijas teikto lēmums par procedūras sākšanu ir tieši balstīts uz ESAO nesaistītu pušu darījuma principa definīciju. Ja Komisija iesaka, ka ir vēl kāds nesaistītu pušu darījuma principa veids, kam nav sakara ar ESAO, tai ir jāuzklausā Īrijas argumenti šajā jautājumā.

#### 7.1.3. APPLE PIEZĪMES, ATBILDOT UZ 2015. GADA 17. APRĪĻA VĒSTULI

- (188) Apple 2015. gada 4. maija vēstulē norādīja, ka nepiekrīt Komisijas pieejai, saskaņā ar kuru, šķiet, uzņēmumi, kas ir Īrijas nodokļu rezidenti, un ASI un AOE Īrijas filiāles ir traktējamas vienādi un tām ar nodokli ir jāapliek visā pasaulē gūtais ienākums. Saskaņā ar Apple teikto uz nerezidentu uzņēmuma peļņu radošām darbībām, kas tiek veiktas ārpus Īrijas, neattiecas Īrijā maksājamā nodokļa summa.

- (189) Turklāt *Apple* uzskata, ka Komisija nepareizi attiecina visu peļņu uz Īrijas filiālēm, pamatojoties uz nebūtisku un kļūdainu pieņēmumu, ka *ASI* un *AOE* nav nekādas saimnieciskās darbības ārpus to Īrijas filiālēm. *Apple* apgalvo, ka galvenās darbības, ko veic *ASI* un *AOE* vai kas tiek veiktas to vajadzībām, tiek veiktas ārpus Īrijas, un uzskaita kā piemēru to, ka *ASI* un *AOE* valdes nolēma slēgt *CSA* ar *Apple Inc.*, lai arī sarunas attiecībā uz pārdošanas, iepirkumu un ražošanas līgumiem vada *Apple Inc.* vadītāji *ASI* un *AOE* vārdā. Visbeidzot, *Apple* apgalvo, ka peļņas daļa, kurai nepiemēro nodokli Īrijā, acīmredzami ir apliekama ar nodokli ASV.
- (190) *Apple* apstrīd, ka *ASI* un *AOE* Īl licences ekskluzīvi izmanto un ekskluzīvi tur Īrijas filiāles. Tas ir tāpēc, ka Komisija nepareizi ir pieņēmusi, ka *ASI* un *AOE* nav nekādas saimnieciskās darbības ārpus Īrijas filiāles. Tieši otrādi, Īrijas filiāles pilda attiecīgi iepirkumu un izplatīšanas centra un preču ikdienas montāžas funkcijas, un tām ir tikai ierobežota piekļuve licencētajam Īl saistībā ar preču montāžu un piegādēm. *Apple* apgalvo, ka pat saskaņā ar ESAO apstiprināto pieeju uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm nebūtu jāattiecina peļņas sadale, pamatojoties uz to ierobežoto piekļuvi licencētajam Īl, tieši tāpat kā neatkarīgam uzņēmumam nebūtu jāmaksā par ieņēmumu no līdzīga licencēta Īl. *Apple* secina, ka Īl tiesības, kas liek uzlikt uzcenojumu, piemēram, tiesības attiecībā uz datortehnikas un programmatūras projektu un inženiertehnisko izstrādi, nav tiesības, ko Īrijas filiāles izmanto, lai veiktu pirkšanas, izplatīšanas vai montāžas darbības, tāpēc tās nav attiecināmas uz Īrijas filiālēm.
- (191) *Apple* arī nepiekrīt tam, ka Komisija, lēmuma par procedūras sākšanu aprakstošajā daļā minot, ka “*ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm nav piešķirtas tiesības attiecībā uz Īl”, nebija šo faktu apstiprinājusi. Saskaņā ar *Apple* teikto Komisija neapstrīdēja šo faktu lēmuma par procedūras sākšanu novērtējuma daļā. Kā neapstrīdēts fakts tas joprojām ir attiecināms, un puses var balstīties uz šādiem faktu un juridiskajiem paziņojumiem, kas noteikti lēmumā par procedūras sākšanu. *Apple* arī apstrīd, ka Komisija izmantoja ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas tikai kā atsaucē dokumentu, ņemot vērā, ka Komisija savā lēmumā par procedūras sākšanu stingri balstījās uz šīm vadlīnijām.

## 7.2. VĒSTUĻU APMAIŅA PĒC KOMISIJAS UN ĪRIJAS 2015. GADA 7. MAIJA SANĀKSMES

### 7.2.1. 2015. GADA 7. MAIJA SANĀKSME

- (192) Pēc Īrijas pieprasījuma 2015. gada 7. maijā Komisijas dienesti un Īrija rīkoja sanāksmi. Šajā sanāksmē tika apspriestas šādas tēmas: i) TCA 97 likuma 25. iedaļas interpretācija un teritoriālais jautājums; ii) nodokļu režīms rezidentu uzņēmumiem un nerezidentu uzņēmumiem; iii) pamatprincipu kopuma identifikācija; iv) privātā tirgus dalībnieka kritērijs; v) nesaistītu pušu darījuma principa nozīme Īrijas un Savienības tiesību aktos; vi) kāda nozīme ir darbībām, ko veic *Apple* grupas citi uzņēmumi, neskaitot *ASI* un *AOE*, attiecībā uz peļņas sadali *ASI* un *AOE*.
- (193) 2015. gada 9. jūlija elektroniskajā vēstulē Komisija nosūtīja Īrijai 2015. gada 7. maija sanāksmes protokola projektu un aicināja Īriju piekrist šim protokolam vai ierosināt tā izmaiņas.

### 7.2.2. ĪRIJAS 2015. GADA 17. JŪLIJA VĒSTULE (AR EKSPERTA ATZINUMU) UN 2015. GADA 14. AUGUSTA VĒSTULE

- (194) Savā 2015. gada 17. jūlija vēstulē Īrija puda savu viedokli par vairākiem 2015. gada 7. maija sanāksmē apspriestajiem jautājumiem.
- (195) Īrija uzskata, ka Komisija, iespējams, šajā sanāksmē atzina, ka saskaņā ar piemērojamiem noteikumiem par pastāvīgās mītnes vietu *ASI* un *AOE* visu laiku bija nerezidentu uzņēmumi un ka to nodokļu saistības būtu jāvērtē,

atsaucoties uz TCA 97 likuma 25. iedaļu. Tas nozīmē, ka Īrijas Ieņēmumu dienests saskaņā ar teritoriālo principu, ko Komisija nebija apstrīdējusi, nevar aplikēt ar nodokli ASI un AOE peļņu, kas gūta pasaulē, un ka Īrijas filiāles ir aplikamas ar nodokli tikai attiecībā uz Īrijā gūto peļņu. Saistībā ar šo Īrija nepiekrīt, kā tas tika ieteikts 2015. gada 7. maija sanāksmē, ka pamatprincipu kopums ir parastā uzņēmumu peļņas nodokļa sistēma. TCA 97 likumam nav tikai viens visaptverošs mērķis. Lai arī TCA 97 mērķis ir aplikēt ar nodokli Īrijas rezidentu uzņēmumu peļņu, kas gūta pasaulē, tā mērķis attiecībā uz nerezidentu uzņēmumiem ir aplikēt ar nodokli Īrijā gūto peļņu. Pamatprincipu kopums tādējādi var būt tikai TCA 97 likuma 25. iedaļa, un Īrija aplika ar nodokli visu AOE un ASI gūto peļņu, uz kuru attiecas Īrijas jurisdikcija, citiem vārdiem sakot, visu uzņēmumu peļņu, kas bija attiecināma uz Īrijas filiāļu darbībām. Ņemot vērā, ka ASI un AOE Īrijas filiāļu veiktās funkcijas būtībā bija ikdienišķas operatīvas un loģistikas darbības, savukārt galvenos stratēģiskos un komerciālos lēmumus pieņēma augstākā vadība ASV, ņemot vērā, ka *Apple II* izstrāde un lietošana, kas ir galvenais uzņēmuma peļņas dzinulis, notika ārpus Īrijas, un ņemot vērā, ka lēmums par dalību CSA, kā arī saskaņā ar CSA noteikto risku vadība un kontrole tika veikta ārpus Īrijas, no CSA gūtais ienākums un ekonomiskās tiesības, kas izriet no CSA, nekādā veidā nav attiecināmas uz ASI un AOE Īrijas filiālēm.

- (196) Šajā saistībā Īrija uzskata, ka Komisija nav pamatojusi vai izskaidrojusi savu viedokli, ka šajā gadījumā ir būtiski klasificēt ienākumu kā aktīvo ienākumu un ka šis aktīvais ienākums ir kaut kur aktīvi jāpārvalda. Viss ASI un AOE Īrijas filiāļu ienākums, izņemot procentu ienākumu, ir tirdzniecības ienākums, un filiāles nesāņem nekādu ienākumu no *Apple II* tiesību izmantošanas, kas ir nodalāms no filiāļu tirdzniecības ienākuma. Attiecīgi vienīgais filiāļu ienākums, kas atbilstoši TCA 97 likuma 25. iedaļai ir iekļaujams kā "ienākums no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle vai aģentūra vai kas tiek izmantotas vai turētas to vajadzībām", ir procentu ienākums. Komisija nevar apgalvot, ka ienākums no *Apple II* būtu aplikams Īrijā ar nodokli saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu. Īrija varētu un tai būtu jāizvērtē tikai pašu filiāļu funkcijas, un tāpēc tā varētu tikai noteikt, ka R&D, kas radījušas *II*, un *II* aktīvā pārvaldība nav Īrijā. Turklāt nav būtiski, kur peļņa tiek reģistrēta. ASI un AOE peļņa ir reģistrēta šo uzņēmumu grāmatvedībā, taču netiek aplikta ar nodokli, izņemot Īrijas filiāļu peļņas daļu un ienākumu no ieguldījumiem, kas rodas ASV, jo šie uzņēmumi nav ASV rezidenti. Šī peļņas neaplikšana ar nodokli ir suverēnas nodokļu sistēmas neatbilstības dēļ, un tam nav sakara ar valsts atbalstu.
- (197) Saskaņā ar Īrijas teikto Komisija, iespējams, 2015. gada 7. maija sanāksmē arī apstiprināja, ka nesaistītu pušu darījuma princips un apstiprinātā pieeja nav Īrijas tiesību aktu sastāvdaļa attiecībā uz filiāļu aplikšanu ar nodokli un ka Savienības tiesību aktos netiek prasīts, lai nesaistītu pušu darījuma princips tiktu iekļauts TCA 97 likuma 25. iedaļas formulējumā. Tas nozīmē, ka Īrija apgalvo, tā kā apstrīdētajos nodokļu nolēmumos netika piemērots nesaistītu pušu darījuma princips, tas nav uzskatāms par atkāpi vai novirzi no prasībām, kas noteiktas Īrijas uzņēmuma peļņas nodokļa režīmā kopumā un TCA 97 likuma 25. iedaļā konkrēti. Attiecībā uz Komisijas viedokli, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir piemērojams kā atbilstīgs valsts atbalsta rīks, Īrija apgalvo, ka tas ir pilnīgi jauns arguments un ir būtiska atkāpe no Komisijas lēmumā par procedūras sāksanu paustās nostājas, kurā iespējami sniegta atsauce, ka Īrijas Ieņēmumu dienests nav piemērojis ESAO nesaistītu pušu darījuma principu. Turklāt pēc Īrijas domām ne Savienības tiesu praksē, ne Komisijas lēmumu pieņemšanas praksē nav atrodams, ka ar atpakaļejošu datumu tiktu piemērots nesaistītu pušu darījuma princips kā valsts atbalsta rīks, un nevar arī teikt, ka tas izriet no privātā tirgus dalībnieka kritērija vai ka to kopumā nodrošina ar atsauci uz tirgus apstākļiem. Nesaistītu pušu darījuma principa kā valsts atbalsta rīka piemērošana un ieteikums, ka tas ir bijis Savienības tiesību aktu sastāvdaļa kopš 1958. gada, būtu vēstures pilnīga pārrakstīšana un neatbilstu tiesiskās noteiktības principam. Tādējādi, ņemot vērā, ka nesaistītu pušu darījuma princips nav bijis ietverts Īrijas tiesību aktos, nevar arī uzskatīt, ka nesaistītu pušu darījuma principa nepiemērošana ir raksturojama kā priekšrocība. Tomēr, pat ja tika uzskatīts, ka šajā gadījumā ir piemērojams nesaistītu pušu darījuma princips, [*Apple* nodokļu

konsultanta] *ad hoc* ziņojumā<sup>(116)</sup> secināts, ka faktiskā peļņas sadale Īrijas filiālēm pilnībā saskan ar nesaistītu pušu darījuma principu. Ja Komisija nepiekrīt šai analīzei, tai vajadzēja attiecīgi informēt par to Īriju un dot tai iespēju atbildēt.

- (198) Attiecībā uz selektivitāti Īrija apgalvo, ka Komisija nav veikusi nekādu selektivitātes analīzi. Proti, Komisija nekad nav apgalvojusi, ka pret ASI un AOE ir bijusi labvēlīgāka attieksme salīdzinājumā ar citām filiālēm. Tiesa ir atzinusi par pamatotu, ka rezidentu uzņēmumi un nerezidentu uzņēmumi nav vienādā juridiskā vai faktiskā stāvoklī<sup>(117)</sup>. Uzlikt Īrijai par pienākumu attiekties pret rezidentu uzņēmumiem un nerezidentu uzņēmumiem tā, it kā tie būtu salīdzināmi, būtu pretēji starptautiskajai praksei, starptautiskajiem principiem nodokļu jomā, piemēram, teritorialitātes principam, un tas neatbilstu Īrijas valsts tiesību aktiem. Visbeidzot, pat ja tika uzskatīts, ka atšķirīga attieksme ir selektīva, tas tiktu skaidri pamatots ar TCA būtību un/vai vispārējo uzbūvi.
- (199) Savā 2015. gada 17. jūlija vēstulē Īrija iesniedza arī *Cooke* atzinumu, lai pamatotu Īrijas prasījumu, ka ASI un AOE vienmēr tika piemēroti nodokļi saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu un ka attiecīgi tiem piemērotais nodokļu režīms nekādā ziņā nebija valsts atbalsts. *Cooke* atzinumā apgalvots, ka pretēji Komisijas iespējamajam apgalvojumam, ka Īrijas Ieņēmumu dienestam vajadzēja attiekties pret ASI un AOE tā, it kā tie būtu nodokļu rezidenti Īrijā, un piemērot tiem uzņēmuma peļņas nodokli saskaņā ar TCA 97 likuma 21. iedaļu, Īrijas Ieņēmumu dienestam nav nekādas rīcības brīvības vai iespējas atkāpties no TCA 97 likuma 25. iedaļā skaidri izteiktā satura. *Cooke* kungs atsaucas uz Augstās tiesas un Augstākās tiesas spriedumiem lietā *McGrath* pret *McDermott*<sup>(118)</sup>, kur tika apgalvots, ka tiesai būtu jāignorē sarežģīti un iepriekš noteikti darījumi, kuriem nav cita komerciāla nolūka kā vien izvairīšanās no nodokļa. Augstā tiesa būtu norādījusi, ka, nosakot, vai iestājas nodokļu saistības, tiesa neskatās uz darījuma būtību vai finanšu rezultātiem. Tā skatās uz pušu faktiskajām tiesiskajām sekām un tiesisko pamatu saskaņā ar tiesiskajām idejām un koncepcijām.
- (200) Ņemot vērā, ka ASI un AOE centrālā vadība un kontrole atrodas ASV, *Cooke* atzinumā apgalvo, ka Īrijas Ieņēmumu dienests pareizi attiecas pret filiālēm kā pret nodokļu maksātājiem, kas ir nerezidenti. Saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu tikai tā peļņa, kas rodas, veicot tirdzniecību ar filiāles vai aģentūras starpniecību, ir apliekama ar nodokli, un Komisija uzņēmumus ar filiālēm apvieno vienā, kad pieprasa, ka Īrijas Ieņēmumu dienestam ir jāapliek ar nodokli uzņēmuma un nevis filiāles tirdzniecības peļņa. Turklāt Īrijas Ieņēmumu dienests analogiski nevarēja pēc saviem ieskatiem izmantot nesaistītu pušu darījuma principu, jo šis princips attiecīgajā laikā nebija iekļauts Īrijas nodokļu kodeksā. *Cooke* atzinumā secināts, ka Īrijas tiesību aktos nav pamatojuma tam, lai apliktu ar nodokli visu AOE un ASI peļņu Īrijā. Īrijas Ieņēmumu dienestam attiecīgajos gados bija pilnvaras iekasēt nodokļus tikai no tās ASI un AOE peļņas daļas, kas bija samērojama ar filiāļu darbību Īrijā.
- (201) Visbeidzot, saskaņā ar *Cooke* atzinumu komerciālajā realitātē būtu nepārliciecināši uzstāt, ka visi attiecīgie tirdzniecības ieņēmumi bija attiecināmi uz abu filiāļu veiktajām funkcijām. To apstiprina tas, ka pircēji visā pasaulē sēdēja visu nakti rindā pie *Apple* veikalu durvīm, lai iegūtu jaunāko *iPhone* vai *iPad*, ne jau tāpēc, ka tie tika pārdoti no Korkas, bet gan šo preču vērtības dēļ, kas tika radīta, veicot plašus ieguldījumus, inženiertehniskās un tehnoloģiskās inovācijas un stiprinot dizaina reputāciju, un tas viss veido *Apple* produktu klāstu, kas vairumā attiecināms uz ASV un citviet veiktajām darbībām.

### 7.2.3. 2015. GADA 7. SEPTEMBRA VĒSTULE (AR EKSPERTA ATZINUMU)

- (202) 2015. gada 7. septembra vēstulē *Apple* sniedza piezīmes par sanāksmes protokolu, ko Komisija bija nosūtījusi Īrijai pēc 2015. gada 7. maija sanāksmes. *Apple* norādīja, ka Komisija nespēja pierādīt, ka *Apple* bija guvusi priekšrocības no apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem un ka Īrijas Ieņēmumu dienests pret ASI un AOE izturējies selektīvi salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kas atrodas līdzīgā stāvoklī.

<sup>(116)</sup> Uz [*Apple* nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumu Īrija atsaucās savā 2016. gada 18. februāra iesniegumā, kurā Īrija iesniedza Komisijai PwC *ad hoc* ziņojumu. Saskaņā ar Īrijas vēstuli "2014. gada 17. novembrī *Apple* pārsūtīja [*Apple* nodokļu konsultanta] analīzi (...). Cik Īrijai ir zināms, Komisija nevienā posmā nav apstrīdējusi šo analīzi vai izteikusies, ka nepiekrīt tai."

<sup>(117)</sup> Lieta C-446/03 *Marks & Spencer* pret *Halsey* EU:C:2005:763.

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

- (203) Attiecībā uz TCA 97 likuma 25. iedaļas pareizu piemērošanu, pamatprincipu kopuma nepareizu identifikāciju un nesaistītu pušu darījuma principa nepiemērotību *Apple* sniedz tādus pašus argumentus kā Īrija savā 2015. gada 17. jūlija vēstulē. Būtībā tādus pašus argumentus kā Īrija *Apple* sniedz arī attiecībā uz Īrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas un rezidences mērķi. Tā kā *ASI* un *AOE* nodokļu jomā ir Īrijas nerezidenti, to faktiskā un juridiskā situācija nav salīdzināma ar uzņēmumiem, kas ir Īrijas rezidenti, pamatojoties uz Īrijas nodokļu tiesību aktu skaidro formulējumu.
- (204) Lai apstiprinātu šo nostāju, *Apple* iesniedza [*Apple* konsultanta] atzinumu. Minētajā atzinumā secināts, ka Īrija ir pareizi izvērtējusi, ka *ASI* un *AOE* ir nerezidentu uzņēmumi, un Īrijas attieksme pret *ASI* un *AOE* kā pret nerezidentiem, kas atšķiras no attieksmes pret rezidentu uzņēmumiem, atbilst starptautiskajam nodokļu teritorialitātes principam. Tāpēc *ASI* un *AOE* faktisko un juridisko stāvokli nevar salīdzināt ar Īrijas rezidentu uzņēmumu stāvokli. Turklāt saskaņā ar šo atzinumu *Apple* IĪ vai peļņa, kas gūta no *Apple* IĪ, nav attiecināma uz Īrijas filiālēm, jo “būtiskas cilvēku funkcijas” attiecībā uz IĪ tiek veiktas ārpus Īrijas. Saskaņā ar šo atzinumu, lai attiecinātu ienākumu uz filiālēm, ir jāveic salīdzinājums ar hipotētisku rezidentu uzņēmumu, kas iesaistīts tikai vietējās darbībās un kam juridiski vai tiesiski nepieder vai kas neizmanto nekādas IĪ tiesības. Ienākuma sadalē tādējādi būtu jāņem vērā Īrijas filiāļu funkcijas, riski un aktīvi, nevis atbilstoši “pievilkšanās spēka” principam, ko skaidri noraidīja ESAO, jāattiecinā ienākums, kura izcelsme ir ārpus Īrijas. Peļņas sadale Īrijas filiālēm, pamatojoties vienīgi uz darbībām, kas tiek veiktas filiālēs, tas ir, neņemot vērā darbības, kas tiek veiktas ārpus filiālēm, proti, darbības, ko veic *ASI/AOE* vai citi *Apple* grupas uzņēmumi, tādējādi pilnībā atbilst peļņas sadalei filiālēm, kas izriet no starptautiskajām publiskajām tiesībām un starptautiskajiem nodokļu piemērošanas principiem, tostarp no ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu un Savienības tiesu prakses.
- (205) Turklāt saskaņā ar [*Apple* konsultanta] atzinumu Īrijas filiālēm nepieder nekāds IĪ un tām nav nekādas saistības ar IĪ pārvaldību nekādā veidā. Visas ar IĪ pārvaldību saistītās darbības, tostarp ar IĪ finansēšanu, radīšanu, apliecināšanu un aizsardzību saistītās darbības, tiek veiktas ārpus Īrijas. “Būtiskas cilvēku funkcijas” tiek veiktas ārpus Īrijas, tādējādi visa vērtības radīšana notiek ārpus Īrijas. Komisijas apgalvojums, ka *ASI* un *AOE* valde aktīvi nepārvalda IĪ, ir nepareizs. Saskaņā ar [*Apple* konsultanta] atzinumu *ASI* un *AOE* valdes protokoli un turpmākie *Apple* iesniegumi Komisijai parāda lēmumu pieņemšanu attiecībā uz jautājumiem, kas ir stratēģiski nozīmīgi *ASI/AOE*, tostarp i) finanšu lietas, piemēram, lēmumi par ieguldījumiem, bankas kontu pilnvarojumu un kapitāla uzturēšanas jautājumiem; ii) finanšu pārskatu izvērtēšana un apstiprināšana; un iii) pilnvaru deleģēšana noteiktos ietvaros attiecībā uz uzņēmuma darbībām; visi šie lēmumi tiek pieņemti ASV, nevis Īrijā.
- (206) Saskaņā ar [*Apple* konsultanta] atzinumu, lai noteiktu, kāds peļņas apmērs ir jāiedala nerezidentu uzņēmuma pastāvīgajai iestādei saskaņā ar ESAO nodokļu paraugkonvenciju (kā arī saskaņā ar daudzu valstu iekšzemes nodokļu normām) pēc tam, kad funkciju analizē ir noskaidrots, kas faktiski notiek pastāvīgajā iestādē, ir jāveic salīdzinājums ar (izdomātu) rezidentu uzņēmumu. Šo salīdzinājumu (“kā būtu, ja būtu”) veic, jo nav juridiski nošķirtas vienības un tāpēc nav nekāda juridiska ietvara, lai nošķirtu to nerezidentu uzņēmuma peļņas apmēru, ko varētu uzskatīt par peļņu, kuru nerezidentu uzņēmums ir guvis vietējā tirgū. Veicot šo salīdzinājumu, ļoti svarīgs ir šāds punkts, proti, (izdomātais) rezidentu uzņēmums, kas tiek izmantots salīdzinājumam, ir ļoti konkrēts; rezidentu uzņēmums gūst ienākumu tikai no darbībām vai aktīviem valstī, kurā tas ir nodokļu rezidents. Kopumā uzņēmums savā mītnes valstī tiek aplūkots ar nodokli par ienākumu, kas gūts visā pasaulē, savukārt salīdzinājumā izmantotais rezidentu uzņēmums gūst ienākumu tikai no darbībām vai aktīviem savā mītnes valstī. Citiem vārdiem sakot, salīdzinājums ir jāveic ar rezidentu uzņēmumu, kurš darbojas un kura aktīvi ir tikai valstī, kurā nerezidentu uzņēmums ir aktīvs ar savas pastāvīgās iestādes starpniecību. *Apple* gadījumā *ASI* un *AOE* Īrijas filiāles nevar

uzskatīt par tādām, kas būtu šādu tiesību ekonomiskie īpašnieki. Tāpēc salīdzinājums ir jāveic ar uzņēmumu, kuram arī ekonomiski vai juridiski nepieder šādas IĪ tiesības, bet kuram ir piekļuve IĪ ierobežotā apjomā, kas ir nepieciešams darbību (izstrādājumu montāžas/iegādes, pārdošanas un izplatīšanas darbību) veikšanai.

- (207) Saskaņā ar [Apple konsultanta] atzinumu, vai IĪ (un no tā gūtā peļņa) ir attiecināms uz Īrijas filiālēm, nav būtiski, vai ASI un AOE personāls vai valdes locekļi ir piedalījušies (ar vai bez *Apple Inc.* personālu un/vai valdes locekļiem) šo “būtisko cilvēka funkciju” veikšanā, kas ir ļoti nozīmīgas. Tā kā ne ASI, ne AOE nav nodokļu rezidenti Īrijā, vienīgais būtiskais faktors, kas ir jānoskaidro, vai personāls vai valdes locekļi ir veikuši savas būtiskās cilvēku funkcijas pastāvīgajā iestādē, ar kuras starpniecību ASI un AOE veic savu uzņēmējdarbību Īrijā. Īrijas filiāļu funkciju analīze rāda, ka šīs pastāvīgās iestādes Īrijā vai ar to starpniecību vienīgās veiktās funkcijas ir iepirkumi, pārdošana un izplatīšana (ASI) un izstrādājumu montāža (AOE). Tiktāl, cik šīs filiāles izmanto *Apple IĪ* savās darbībās Īrijā, ņemot vērā, ka tiesības izmantot IĪ ir piešķirtas ASI un AOE saskaņā ar CSA, tās to nedara kā licences saņēmēji, kas pārvalda un izmanto IĪ tiesības.
- (208) Visbeidzot, [Apple konsultants] savā atzinumā paskaidro, ka saskaņā ar tā saucamo “pievilkšanās spēka” principu uzskatāms, ka viss ar filiāli nesaistītais ienākums, kas rodas izcelsmes valstī, ir attiecināms uz šīs izcelsmes valsts filiāli. Šā principa piemērošanu tomēr ESAO un tās dalībvalstis ir skaidri noraidījušas. Ja salīdzinātu rezidentuzņēmumus, kas izmanto savu IĪ savā vietējā uzņēmējdarbībā, ar nerezidentuzņēmumu vietējām filiālēm, kas nav šāda IĪ ekonomiskie īpašnieki, piemēram, ar ASI un AOE Īrijas filiālēm, tas būtu kļaidzošs ESAO principu pārkāpums.

7.3. APPLE 2016. GADA 25. JANVĀRA VĒSTULE, 2016. GADA 18. FEBRUĀRA VĒSTULE (AR EKSPERTA ATZINUMU) UN 2016. GADA 14. MARTA VĒSTULE

- (209) Savā 2016. gada 25. janvāra, 2016. gada 18. februāra un 2016. gada 14. marta vēstulē *Apple* skaidro, ka *Apple Inc.* pieder īpašumtiesības uz IĪ, kas ir izstrādāts un kontrolēts ārpus Īrijas, un ka no IĪ gūtās peļņas aplikšana ar nodokli Īrijā būtu pretrunā Īrijas tiesību aktiem un starptautiskajiem principiem nodokļu jomā. *Apple* arī paskaidro, ka ASI un AOE peļņai, kas nav Īrijas filiāļu darbību rezultātā gūtā peļņa, tiek piemērots atliktais nodoklis ASV. *Apple* arī norāda, ka kopš lēmuma par procedūras sākšanu izdošanas Komisija ir mainījusi savu teoriju par valsts atbalstu un ka šāda Komisijas pieeja, kas paredz ar atpakaļejošu datumu piemērot *Apple* masīvu nodokli, attiecinot uz Īrijas filiālēm visu *Apple* peļņu, kas gūta pasaulē, ir pretrunā nesaistītu pušu darījuma principam.
- (210) Kopā ar 2016. gada 18. februāra vēstuli *Apple* iesniedza atjauninātu [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumu, kurā sniegta papildu analīze, ņemot vērā pēc šā ziņojuma iesniegtos datus (otrais [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojums). Otrajā [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā ir sīkāk raksturotas ar filiāli nesaistītās funkcijas un lielāka uzmanība pievērsta darbībām, ko veic ASI un AOE valdes. [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā nav minēts, kādu lomu pilda valdes, bet tikai sniegta atsauce uz ASI un AOE kā “juridiskām vienībām” salīdzinājumā ar “AOE un ASI Īrijas filiālēm”. Saskaņā ar otro [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumu IĪ īpašumtiesības, pārvaldība un finansējums ir ar ASI un AOE filiālēm nesaistītās funkcijas <sup>(119)</sup>, jo ASI un AOE uzņemas riskus un saistības saskaņā ar CSA ar pilnvarojumu, ko pilda valdes, kas darbojas ārpus Īrijas. Saskaņā ar otro [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumu katru CSA gadījumu apstiprina un izpilda ASI un AOE valdes ārpus Īrijas. ASI un AOE valdes pilda aktīvu un svarīgu lomu attiecībā uz IĪ pārvaldību, kas tiek īstenota ārpus Īrijas. ASI un AOE valdes ārpus Īrijas piedalās jaunu produktu ieviešanā un *Apple* izstrādājumu cenas noteikšanā pasaulē. Kā norādīts ziņojumā, pēc ASI valdes rīkojuma ASI noslēdza Tirgdarbības pakalpojumu

<sup>(119)</sup> Ziņojumā secināts, ka “pamatojoties uz būtiskām cilvēku funkcijām, kuras nav saistītas ar filiāli un kuras tiek veiktas ar AOE un ASI valžu starpniecību, kas darbojas ārpus Īrijas, proti, funkcijām, kas attiecas uz dalību CSA, IĪ izstrādi, IĪ pārvaldību, jaunu produktu ieviešanu, cenu noteikšanu, līgumu slēgšanu, galveno uzņēmējdarbības risku uzņemšanos un finansēšanu un nozīmīga vērtīga nemateriālā īpašuma īpašumtiesībām un finansēšanu, šīs ar AOE un ASI filiāli nesaistītās funkcijas ir atbilstīgi raksturot kā funkcijas, ko veic uzņēmējs un *Apple IĪ* faktiskais īpašnieks ārpus Amerikas kontinentiem”.

līgumu ar *Apple Inc.*, saskaņā ar kuru *Apple Inc.* veic tirgdarbības funkcijas ASI vārdā. Ziņojumā arī aprakstīts, ka ASI valde vai personas, kurām piešķirtas pilnvaras, apspriež, apstiprina un paraksta līgumus ar telekomunikāciju sabiedrībām un piegādātājiem un ražotājiem, kurus *Apple Inc.* ir iepriekš atlasījis, lai gatavotu *Apple* izstrādājumus pārdošanai ārpus Amerikas kontinentiem.

- (211) Otrajā [*Apple* nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā arī sīkāk izskatīta ESAO apstiprinātā pieeja attiecībā uz izmaksu dalīšanas nolīgumiem un pastāvīgajām iestādēm. Šajā saistībā ziņojumā sniegta atsauce uz ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu 212. punktu, kurā norādīts, ka noteiktos apstākļos pastāvīgo iestādi un tās galveno biroju varētu uzskatīt par ekonomiskajiem līdzdalībniekiem darbībā, kas atbilst izmaksu dalīšanas nolīgumam. Ziņojumā tad ir secināts, ka šis gadījums neattiecas uz ASI un AOE un to attiecīgajām Īrijas filiālēm, jo Īrijas filiālēs netika veiktas vai nebija izvietotas būtiskas cilvēku funkcijas, kas attiecas uz ĪI izmantošanu, Īrijā netika pieņemti lēmumi saistībā ar ĪI izmantošanu un Īrijas filiāles neuzņēmas ĪI finansēšanas riskus. Ziņojumā visbeidzot arī secināts, ka, pamatojoties uz funkciju analīzi, bija pamatoti izraudzīties Īrijas filiāles kā vienkāršāko vienību un kā pārbaudāmo pusi, ko izmanto apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātajās peļņas sadales metodēs, jo filiāles veica tikai salīdzinoši ikdienišķas pārdošanas un izplatīšanas darbības un ražošanas darbības un neveica nekādus unikālus ieguldījumus.

#### 7.4. ĪRIJAS 2016. GADA 18. FEBRUĀRA VĒSTULE (AR EKSPERTA ATZINUMU)

- (212) Īrija 2016. gada 18. februārī iesniedza Komisijai "Eksperta atzinumu par peļņu, kas sadalīta ASI Īrijas filiālei un AOE Īrijas filiālei no 2007. līdz 2011. gadam", ko bija sagatavojis PwC nodokļu konsultants (*PwC ad hoc* ziņojums). Ziņojuma mērķis bija sniegt atzinumu par to, vai peļņas sadale ASI un AOE Īrijas filiālēm atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.
- (213) *PwC ad hoc* ziņojumā apgalvots, ka tiek izmantota ESAO apstiprinātā divu posmu pieeja. Saskaņā ar šo ziņojumu pieejas pirmajā posmā tiek veikta funkciju analīze, kurā noteiktas būtiskas cilvēku funkcijas. Otrajā posmā tiek pārbaudīts, vai apstrīdēto nodokļu nolēmumu piemērošanas periodā izmantotās cenu noteikšanas metodes atbilst nesaistītu pušu darījuma principam <sup>(120)</sup>. Pamatojoties uz funkciju analīzi, ziņojumā secināts, ka ASI un AOE Īrijas filiāles neveica unikālu, vērtīgu ieguldījumu *Apple* globālajā ķēdē, bet tikai veica ikdienas darbības <sup>(121)</sup>. Ziņojumā arī identificētas jomas, kurās filiāles neveica nekādu ieguldījumu, piemēram, *Apple* ĪI radīšana, pārvaldība, izstrāde vai stratēģiskā virzība. Ziņojumā arī norādīts, ka ASI Īrijas filiāle neveica nekādu tirgdarbību.
- (214) *PwC ad hoc* ziņojuma otrajā daļā, kas veltīta pārbaudei par to, vai nesaistītu pušu darījuma principam atbilst nolīgums, ko noslēgušas ASI un AOE Īrijas filiāles, ir atlasīti peļņas līmeņa rādītāji, proti, Berija koeficients attiecībā uz ASI un pilno izmaksu uzcenojums attiecībā uz AOE. Ziņojumā aprēķināts ASI un AOE izraudzīto rādītāju līmenis 2007.–2011. gadam. Rezultāts ir salīdzināts ar rādītāju, kas ziņojumā tiek saukts par "nozares bāzi" neatkarīgiem uzņēmumiem. *PwC ad hoc* ziņojumā nozares bāze ir sniegta statistikas rādītāju veidā, proti, augšējā kvartile, mediāna, apakšējā kvartile un izlasē iekļauto uzņēmumu skaits.

<sup>(120)</sup> *PwC ad hoc* ziņojumā aprakstītie divi posmi nav identiski divu posmu pieejai, kas sniegta ESAO Ziņojumā par peļņas attiecināšanu, lai arī nodokļu konsultants ir atsaucies uz ESAO apstiprināto pieeju.

<sup>(121)</sup> Veiktajā funkciju analīzē nav identificētas ASI un AOE galvenajos birojos vai Īrijas filiālēs veicamās būtiskas cilvēku funkcijas. To vietā atsaucies ir sniegta uz augstākā līmeņa vadošajiem darbiniekiem, kas atrodas ASV.

- (215) Attiecībā uz ASI PwC veica salīdzināmo uzņēmumu meklēšanu, pamatojoties uz uzņēmumiem, kas nodarbojas ar elektrisko mājāsaimniecības ierīču, datorizstrādājumu un programmatūras un elektronikas un telesakaru iekārtu vairumtirdzniecību, kā arī ar uzglabāšanas un transporta atbalsta darbībām <sup>(122)</sup>. Tad PwC *ad hoc* ziņojumā ir aprakstīti triju veidu riski, ko uzņēmumus ASI Īrijas filiāle. Pirmkārt, ASI Īrijas filiālei ir krājumu riski, jo īpaši saistībā ar nepietiekamu vai pārmērīgu krājumu esamību. Otrkārt, ASI Īrijas filiāle ir pakļauta garantiju riskam. ASI veic garantijas un pēcpārdošanas atbalsta pakalpojumus. *AppleCare* skrīninga līniju inženiertehnisko atbalstu un ražošanas procesus kontrolē ASV bāzēta grupa. Treškārt, ASI Īrijas filiāle ir pakļauta kredītriskam, ja nebūs spējīga iekasēt maksājumus no klientiem. Ņemot vērā grupas riska pārvaldības politiku, visi šie riski ir ļoti ierobežoti.
- (216) Ziņojumā secināts, ka attiecībā uz ASI Īrijas filiāli Berija koeficienta rādītājs, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, salīdzināmiem ierobežota riska pakalpojumu sniedzējiem vidēji ir robežās no 108,3 % līdz 137,95 %, un mediāna ir 116,72 %. ASI Īrijas filiālei 2007.–2011. gadā Berija koeficients bija tāds, kas pārsniedz apakšējo kvartili.
- (217) Attiecībā uz AOE Īrijas filiāli 2007.–2011. gadā pilno izmaksu uzcenojums, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, salīdzināmiem ierobežota riska ražošanas uzņēmumiem vidēji bija robežās no 3,19 % līdz 7,95 %, un mediāna bija 5,21 %. Šajā laikposmā AOE Īrijas filiāle guva pilno izmaksu uzcenojumu, kas katru gadu pārsniedza šo mediānu.

#### 7.5. ĪRIJAS 2016. GADA 17. FEBRUĀRA UN 23. MARTA VĒSTULE

- (218) Īrija 2016. gada 17. februāra un 23. marta vēstulē atkal sniedza piezīmes par iespējamo neatbilstību starp lēmumā par procedūras sākšanu sniegto argumentāciju un pēc tam Komisijas izstrādāto teoriju par valsts atbalstu, kā arī par Komisijas iespējamo atteikumu iesaistīties dialogā ar Īriju un *Apple*. Saskaņā ar Īrijas teikto tas, ka Komisija nespēj paskaidrot savu argumentāciju, mazina Īrijas aizstāvības tiesības, un Komisijai ir pienākums izskaidrot tās ierosināto lietu pirms galīgā lēmuma pieņemšanas. Turklāt to, ka Komisija nav sniegusi nekādu atbildi uz eksperta ziņojumiem, ko bija iesniegusi Īrija un *Apple*, pēc Īrijas ieskatiem var saprast vienīgi tā, ka Komisija piekrīt ziņojumos sniegtajiem secinājumiem.
- (219) Īrija arī apgalvo, ka apstrīdēto nodokļu nolēmumu izmeklēšana, ko veica Komisija, ir neobjektīva, jo Komisijas amatpersonas ar publiskiem paziņojumiem jau izteica pāragrus spriedumus par izmeklēšanas rezultātu, un Komisija ir atkārtoti pieprasījusi sniegt informāciju. Saskaņā ar Īrijas teikto pieprasījumi sniegt liela apjoma informāciju, kas aptver plašu jautājumu loku, liecina par Komisijas apņēmību atrast nelikumīgu valsts atbalstu, neievērojot to, ka tās pienākums ir nodrošināt objektīvu izmeklēšanu.

## 8. APSTRĪDĒTO PASĀKUMU NOVĒRTĒJUMS

### 8.1. ATBALSTA ESĪBA

- (220) Līguma 107. panta 1. punktā par nesaderīgu ar iekšējo tirgu ir atzīts ikviens atbalsts, ko piešķir dalībvalsts vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropojumus, dodot

<sup>(122)</sup> Pilns saraksts, kurā iekļauti 52 uzņēmumi, ko PwC atlasījis salīdzinājuma veikšanai, ir šāds: IRES – S.P.A., ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO S.P.A., B2BIRES S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIÉS FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM S.P.A., COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA S.P.A., RECO S.P.A., INFOWORK TECNOLOGY SL, LINEA 2000, COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA, ENAPEIS ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε., SIAM S.R.L., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA, EARPRO SA, REMLE SA, CONFIG, INTERDAS S.P.A., SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, 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.

priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm. Pasākumu var uzskatīt par atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, ja ir izpildīti visi minētajā normā paredzētie nosacījumi <sup>(123)</sup>. Tātad ir skaidri noteikts, ka pasākumu var uzskatīt par valsts atbalstu tad, ja, pirmkārt, tajā ir iekļauts valsts vai piesaistīts valsts līdzekļi, otrkārt, šī iekļaušanās var iespaidot tirdzniecību starp dalībvalstīm, treškārt, ar iekļaušanos uzņēmumam tiek nodrošinātas selektīvas priekšrocības un, ceturtkārt, šī iekļaušanās rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus <sup>(124)</sup>.

- (221) Attiecībā uz pirmo atbalsta konstatēšanas nosacījumu apstrīdētos nodokļu nolēmumus bija izdevis Īrijas Ieņēmumu dienests, kas ir Īrijas valsts nodokļu administrācija. Šos nolēmumus izmantoja ASI un AOE, lai aprēķinātu ikgadējās uzņēmuma peļņas nodokļa saistības Īrijā. Īrijas Ieņēmumu dienests ir piekritis šiem aprēķiniem un, pamatojoties uz tiem, ir piekritis, ka nodokļi, ko samaksāja ASI un AOE Īrijā gados, kamēr šie nolēmumi bija spēkā, atbilst uzņēmuma peļņas nodokļa saistībām Īrijā. Apstrīdētie nodokļu nolēmumi tādējādi ir attiecināmi uz Īriju. Attiecībā uz pasākumu finansēšanu no valsts līdzekļiem saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākums, ar kuru valsts iestādes noteiktiem uzņēmumiem piešķir nodokļu atbrīvojumu, kas, kaut arī nav saistīti ar pozitīvu valsts līdzekļu nodošanu, rada personām, uz kurām tas attiecas, labvēlīgāku finansiālo situāciju nekā citiem nodokļu maksātājiem, ir valsts atbalsts <sup>(125)</sup>. Komisija 8.2. iedaļā parādis, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi samazina ASI un AOE nodokļu saistības Īrijā, jo ļauj izvairīties no nodokļa, kas šiem uzņēmumiem būtu bijis jāmaksā saskaņā ar parastajām uzņēmumu peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā. Atsakoties no nodokļu ieņēmumiem, ko Īrija citkārt būtu varējusi iekasēt no ASI un AOE saskaņā ar šīm normām, apstrīdētie nodokļu nolēmumi rada valsts līdzekļu zaudējumus <sup>(126)</sup>.

- (222) Attiecībā uz otro atbalsta konstatēšanas nosacījumu ASI un AOE ietilpst Apple grupā, kas ir globālā mērogā aktīva daudz nacionāla grupa un darbojas visās dalībvalstīs, tādējādi jebkāds šo uzņēmumu atbalsts ietekmē Savienības iekšējo tirdzniecību. Līdzīgi, uzskata, ka valsts pieņemts pasākums rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, ja tas var uzlabot saņēmēja konkurētspēju salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, ar kuriem tas konkurē <sup>(127)</sup>. Apple projektē, ražo un laiž tirgū mobilās sakaru un plašsaziņas ierīces, personālos datorus un portatīvos digitālos mūzikas atskaņotājus. Tas pārdod dažādas saistītās programmatūras, pakalpojumus, perifērās iekārtas, tīkla risinājumus un trešo pušu digitālo saturu un lietotnes visā pasaulē. ASI veic iepirkumu, pārdošanas un izplatīšanas darbības, kas saistītas ar Apple produkcijas pārdošanu saistītajām pusēm un trešo pušu patērētājiem EMEIA un APAC reģionos. AOE ražo konkrētu datorizstrādājumu klāstu EMEIA tirgum un piegādā visu savu gatavo produkciju saistītajām pusēm. Tādā apmērā, cik apstrīdētie nodokļu nolēmumi atslogo ASI un AOE nodokļu saistības, kas šiem uzņēmumiem būtu bijis jāmaksā saskaņā ar parastajām uzņēmumu peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā, saskaņā ar šiem nolēmumiem piešķirtais atbalsts ir darbības atbalsts tādā ziņā, ka šie uzņēmumi tiek atslogoti no maksājumiem, kas tiem būtu jāuzņemas parastos apstākļos, veicot ikdienas vadības vai parastās darbības. Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka darbības atbalsts būtībā rada konkurences izkropļojumus <sup>(128)</sup>, tādēļ ir uzskatāms, ka jebkāds atbalsts, kas piešķirts ASI un AOE, rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, nostiprinot ASI un AOE un Apple grupas finansiālo stāvokli tirgos, kuros tie darbojas. Proti, atslogojot šos uzņēmumus no nodokļu saistībām, kas tiem citādi būtu jāuzņemas un kas konkurējošiem uzņēmumiem tiek uzliktas, apstrīdētie nodokļu nolēmumi atbrīvo šo uzņēmumu resursus, kurus tie var ieguldīt savā uzņēmējdarbībā, tādējādi tiek kropļota tirgus konkurence un tādējādi šajā gadījumā tiek izpildīts arī ceturtais atbalsta konstatēšanas nosacījums.

<sup>(123)</sup> Skatīt lietu C-399/08 P, Komisija pret *Deutsche Post*, EU:C:2010:481, 38. punkts, un tajā citēto judikatūru.

<sup>(124)</sup> Skatīt lietu C-399/08 P, Komisija pret *Deutsche Post*, EU:C:2010:481, 39. punkts, un tajā citēto judikatūru.

<sup>(125)</sup> Skatīt apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija pret Gibraltāra valdību un Apvienoto Karalisti, EU:C:2011:732 72. punktu un tajās citēto judikatūru.

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

<sup>(127)</sup> Skatīt lietu 730/79, *Philip Morris*, EU:C:1980:209, 11. punkts; un apvienotās lietas T-298/97, T-312/97 u. c., *Alzetta*, EU:T:2000:151, 80. punkts.

<sup>(128)</sup> Lieta C-172/03 *Heiser*, EU:C:2005:130, 55. punkts (izcēlums pievienots). Sk. arī lietu C-494/06 P, Komisija pret Itāliju un *Wam*, EU:C:2009:272, 54. punktu un tajā minēto judikatūru, un lietu C-271/13 P, *Rousse Industry* pret Komisiju, EU:C:2014:175, 44. punktu. Apvienotās lietas C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, *Comitato "Venezia vuole vivere"* un citi pret Komisiju, EU:C:2011:368, 136. punkts. Sk. arī lietas C-156/98 Vācija pret Komisiju, EU:C:2000:467 30. punktu un tajā minēto judikatūru.

- (223) Attiecībā uz atbalsta konstatēšanas trešo nosacījumu priekšrocība Līguma 107. panta 1. punkta izpratnē ir ikviens saimnieciskais labums, ko uzņēmums nebūtu guvis parastos tirgus apstākļos, t. i., bez valsts iejaukšanās<sup>(129)</sup>. Tādējādi priekšrocība pastāv, ja valsts iejaukšanās rezultātā uzlabojas uzņēmuma finanšu stāvoklis. Šāds uzlabojums ir redzams, ja salīdzina finanšu stāvokli, kādā uzņēmums ir, ņemot vērā apstrīdēto pasākumu, ar to, kādā tas būtu, ja šis pasākums šim uzņēmumam nebūtu piešķirts<sup>(130)</sup>. Priekšrocības var būt gan pozitīvu ekonomisko priekšrocību piešķiršana, gan arī uzņēmumu budžetos parasti iekļauto maksājumu mīkstināšana<sup>(131)</sup>. Attiecībā uz fiskāliem pasākumiem priekšrocības var radīt, dažādos veidos samazinot uzņēmuma maksājamo nodokļu slogu un jo īpaši samazinot nodokļu bāzi vai maksājamo nodokļa summu<sup>(132)</sup>. Komisija 8.2.2. iedaļā parādīs, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ļauj samazināt ASI un AOE uzņēmuma peļņas nodokļa saistības Īrijā, jo tiek samazināta šo uzņēmumu ikgadējā ar nodokli apliekamā peļņa un tādējādi to nodokļa bāze nolūkā iekasēt uzņēmuma peļņas nodokli no šīs peļņas saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā. Apstrīdētie nodokļu nolēmumi tādējādi ir ekonomisko priekšrocību sniegšana šiem uzņēmumiem, ko panāk ar nodokļu bāzes samazināšanu.
- (224) Attiecībā uz priekšrocību selektīvo būtību Tiesa jau iepriekš bija atzinusi, ka individuālā atbalsta gadījumā pretēji atbalsta shēmas gadījumiem “ekonomiskās priekšrocības noteikšana principā ļauj prezumēt, ka tai ir selektīvs raksturs”<sup>(133)</sup>, un nav nepieciešams analizēt pasākuma selektivitāti saskaņā ar Tiesas izstrādāto trīs posmu analīzi, ko izmanto attiecībā uz fiskālajām valsts atbalsta shēmām<sup>(134)</sup>. Tā kā apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir individuālā atbalsta pasākumi, kas piešķirti tikai ASI un AOE, pietiek jau ar konstatāciju, ka šie pasākumi sniedz priekšrocības ASI un AOE, lai secinātu, ka šīs priekšrocības ir selektīvas. Tomēr, lai gūtu pilnīgu pārliecību, Komisija pārbaudīs šos pasākumus, izmantojot Tiesas izstrādāto fiskālā atbalsta shēmu trīs posmu analīzi, lai parādītu, ka šie pasākumi ir selektīvi arī saskaņā ar šo analīzi. Tomēr, to darot, Komisijas vērtējums par to, vai apstrīdētie pasākumi ir atkāpe no atsaucēs sistēmas (selektivitātes analīzes otrais posms), sakrītīs ar tās vērtējumu par to, vai šie pasākumi sniedz priekšrocības ASI un AOE<sup>(135)</sup>. Tas ir tāpēc, ka, lai identificētu priekšrocības, kas izriet no nodokļu pasākumiem, ekonomiskais stāvoklis, kādā ir šā pasākuma labuma guvējs, ir jāsalīdzina ar ekonomisko stāvokli, kādā ir uzņēmums, kuram šāds pasākums nav piešķirts, savukārt, lai identificētu atkāpi no atsaucēs sistēmas, ekonomiskais stāvoklis, kādā ir šā pasākuma labuma guvējs, ir jāsalīdzina ar ekonomisko stāvokli, kādā ir tirgus dalībnieki, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā stāvoklī ar šo labuma guvēju, ņemot vērā šīs atsaucēs sistēmas mērķus, un kas negūst labumu no attiecīgā nodokļu pasākuma. Citiem vārdiem sakot, ja nodokļu pasākuma rezultātā labuma guvējam nepamatoti samazinās nodokļu saistības, kas būtu lielākas gadījumā, ja tiktu piemērotas parastās nodokļu aplikšanas normas, šāds samazinājums ir gan priekšrocības, ko sniedz šāds nodokļu pasākums, gan atkāpe no atsaucēs sistēmas.

## 8.2. SELEKTĪVU PRIEKŠROCĪBU ESĪBA

- (225) Saskaņā ar noteikto judikatūru “Līguma 92. panta 1. punktā [tagad 107. panta 1. punktā] ir uzlikts pienākums noskaidrot, vai konkrētajā tiesiskajā režīmā valsts pasākums ir tāds, kas rada priekšrocības “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” salīdzinājumā ar pārējiem, kas, ņemot vērā minētā režīma izvirzīto

<sup>(129)</sup> Lieta C-39/94 *SFEI* un citi, EU:C:1996:285, 60. punkts; lieta C-342/96 *Spānija pret Komisiju*, EU:C:1999:210, 41. punkts.

<sup>(130)</sup> Sk. lietu 173/73 *Itālija pret Komisiju*, EU:C:1974:71, 13. punktu.

<sup>(131)</sup> Sk. piemēram, lietu C-387/92 *Banco Exterior de España* EU:C:1994:100.

<sup>(132)</sup> Sk. lietu C-66/02 *Itālija pret Komisiju*, EU:C:2005:768, 78. punktu; lietu C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze un citi*, EU:C:2006:8, 132. punktu; lietu C-522/13, *Ministerio de Defensa un Navantia*, EU:C:2014:2262, 21.–31. punktu. Sk. arī 9. punktu Komisijas paziņojumā par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas saistīti ar tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai (OV C 384, 10.12.1998., 3. lpp.).

<sup>(133)</sup> Sk. lietu C-270/15 P *Beļģija pret Komisiju* EU:C:2016:489, 49. punktu un lietu C-15/14 P *Komisija pret MOL* EU:C:2015:362, 60. punktu.

<sup>(134)</sup> Sk. lietu T-385/12 *Orange pret Komisiju* EU:T:2015:117, 53. punktu.

<sup>(135)</sup> Apsvērumos attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu *Apple* apgalvo, ka priekšrocību un selektivitātes nosacījumi, saskaņā ar kuriem konstatē valsts atbalsta esību, būtu jāvērtē atsevišķi, jo tie attiecas uz diviem dažādiem valsts atbalsta noteikšanas aspektiem. Tomēr, ņemot vērā, ka konkrētais lēmums attiecas uz individuālā atbalsta pasākumu un abu šo nosacījumu nošķiršana radītu nevajadzīgu dublēšanos, Komisija nolēma novērtēt priekšrocību esību līdztekus selektivitātes analīzes otrajam posmam.

mērķi, atrodas faktiski un tiesiski līdzīgā situācijā. Ja tā notiek, tad attiecīgais pasākums atbilst selektivitātes nosacījumam.”<sup>(136)</sup>

- (226) Fiskālo valsts atbalsta shēmu gadījumā Tiesa ir izstrādājusi trīs posmu analīzi, lai noteiktu, vai pasākums ir selektīvs<sup>(137)</sup>. Pirmkārt, nosaka dalībvalstī piemērojamo parasto vai normālo nodokļu režīmu jeb “atsauces sistēmu”. Otrkārt, nosaka, vai ar konkrēto nodokļu pasākumu tiek izdarīta atkāpe no minētās sistēmas tādā ziņā, ka tas paredz atšķirīgu attieksmi pret ekonomikas dalībniekiem, kuri, ņemot vērā sistēmas pamatmērķus, atrodas salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā. Ja pasākums paredz atkāpi no atsauces sistēmas, treškārt, nosaka, vai šis pasākums ir pamatots atbilstoši atsauces sistēmas raksturam vai vispārējām iezīmēm. Nodokļu pasākums, kas paredz atkāpi no atsauces sistēmas piemērošanas, var būt pamatots, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums izriet tieši no tās nodokļu sistēmas pamata vai vadošajiem principiem<sup>(138)</sup>. Ja tā ir, šis nodokļu pasākums nav selektīvs. Pierādīšanas pienākums šajā trešajā posmā jāpilda dalībvalstij.

#### 8.2.1. ATSAUCES SISTĒMAS NOTEIKŠANA

##### 8.2.1.1. *Atsauces sistēma, ko veido parastās uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normas Īrijā*

- (227) Parasti atsauces sistēmu veido konsekvents to noteikumu kopums, kuri uz objektīvu kritēju pamata ir piemērojami visiem uzņēmumiem, kas ietilpst sistēmas piemērošanas jomā atbilstoši tās mērķim. Atsauces sistēmas identificēšana tādējādi ir atkarīga no elementiem, piemēram, nodokļu maksātājiem, nodokļu bāzes, ar nodokli apliekamajiem gadījumiem un no piemērojamajām nodokļu likmēm.
- (228) Šajā gadījumā atsauces sistēma ir parastās uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normas saskaņā ar Īrijas uzņēmumu peļņas nodokļa sistēmu, kuru pamatmērķis ir aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuriem piemērojami nodokļi Īrijā<sup>(139)</sup>. Kā skaidrots 2.3. iedaļā, uzņēmuma peļņas nodokli Īrijā iekasē no uzņēmuma peļņas (ienākuma un ar nodokli apliekamiem guvumiem), kas tam rodas<sup>(140)</sup>. Lai noteiktu nodokļa bāzi, par sākuma punktu ņem uzņēmuma grāmatvedības peļņu<sup>(141)</sup>. Īrijas rezidentuzņēmumiem piemēro uzņēmuma peļņas nodokli visam ienākumam, kas gūts pasaulē, un kapitāla pieaugumam<sup>(142)</sup>. Nerezidentuzņēmumiem, kas Īrijā darbojas ar filiāles vai aģentūras starpniecību, uzņēmuma peļņas nodokli piemēro peļņai, kas saistīta ar to filiāli vai aģentūru, un kapitāla pieaugumam, kas rodas, realizējot aktīvus, kas izmantoti filiāles vai aģentūras vajadzībām<sup>(143)</sup>. Uzņēmumiem, kas ir Īrijas nerezidenti un nenodarbības ar tirdzniecību ar Īrijas filiāles vai aģentūras starpniecību, ir piemērojams ienākumu nodoklis tikai par ienākumu, kas radies Īrijā, un kapitāla pieauguma nodoklis par guvumiem, kas radušies par noteiktu Īrijas aktīvu realizāciju, piemērojot jebkādas starpvalstu līgumā noteiktos atvieglojumus, kas varētu būt pieejami<sup>(144)</sup>. Visiem uzņēmumiem, kas apliekami ar nodokli Īrijā, uzņēmuma peļņas nodokļa likme ir 12,5 % no tirdzniecības ienākuma un 25 % no ienākuma, kas nav saistīts ar tirdzniecību<sup>(145)</sup>. Ņemot vērā minētos noteikumus, tiek uzskatīts, ka visi uzņēmumi, kam ir ienākums, ir līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā, jo šo noteikumu mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, kas ir apliekama ar nodokli Īrijā. Tādējādi visi uzņēmumi, kam piemērojami nodokļi Īrijā, gan rezidenti, gan nerezidenti, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā attiecībā uz parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā.
- (229) Šajā atsauces sistēmā ietilpst gan neintegrētie uzņēmumi, kas gūst peļņu nesaistītu pušu tirgus darījumos, gan integrētie uzņēmumi, kas (daļēji) gūst peļņu no darījumiem, kas tiek veikti tajā pašā uzņēmumā vai uzņēmumu grupā. Īrijas uzņēmumu peļņas nodokļa sistēmā netiek nošķirti uzņēmumi, kas gūst savu peļņu tikai no tirgus darījumiem, piemēram, neintegrēti atsevišķi uzņēmumi, un uzņēmumi, kas gūst savu peļņu iekšējos darījumos ar

<sup>(136)</sup> Sk. lietu C-172/03 *Heiser*, EU:C:2005:130, 40. punktu.

<sup>(137)</sup> Sk. apvienotās lietas C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos un citi*, EU:C:2011:550;

<sup>(138)</sup> Sk. apvienotās lietas C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos un citi*, EU:C:2011:550, 65. punktu.

<sup>(139)</sup> Sk. arī apvienotās lietas C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos un citi*, EU:C:2011:550, 50. punktu.

<sup>(140)</sup> Sk. 69. apsvērumu.

<sup>(141)</sup> Sk. 70. apsvērumu.

<sup>(142)</sup> Sk. 72. apsvērumu.

<sup>(143)</sup> Sk. 73. apsvērumu.

<sup>(144)</sup> Sk. 76. apsvērumu.

<sup>(145)</sup> Sk. 71. apsvērumu.

vienas uzņēmumu grupas uzņēmumiem vai viena uzņēmuma daļu iekšējos darījumos, piemēram, integrētie uzņēmumi. Abiem uzņēmumu veidiem piemēro uzņēmuma peļņas nodokli ar nodokli apliekamai peļņai, piemērojot uzņēmuma peļņas nodokļa standartizēto likmi saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā. Tādējādi ir uzskatāms, ka attiecībā uz šiem noteikumiem gan neintegrētie, gan integrētie uzņēmumi, kam piemērojami nodokļi Īrijā, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā.

- (230) Tas, ka neintegrēto un integrēto uzņēmumu ar nodokli apliekamā peļņa tiek noteikta atšķirīgā veidā, nemaina šo secinājumu. Neintegrētam uzņēmumam, kas veic darījumus tirgū, uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu būtībā var tieši novērot un aprēķināt, pamatojoties uz šiem tirgus darījumiem, jo tā veidojas, pamatojoties uz ienākuma un izmaksu starpību konkurences tirgū. Tādējādi neintegrēts uzņēmums par sākuma punktu ņems savu grāmatvedības peļņu, lai noteiktu nodokļa bāzi, uz kuru attiecas Īrijas uzņēmuma peļņas nodoklis, jo šī peļņa ir noteikta, pamatojoties uz tirgus diktētām cenām par uzņēmuma iegādātajiem ieguldāmajiem resursiem un tā pārdotajām precēm un pakalpojumiem. Savukārt, lai noteiktu ar nodokli apliekamo peļņu integrētajam uzņēmumam, vai tas būtu uzņēmums, kas pieder uzņēmumu grupai, vai uzņēmums, kas darbojas vairākās jurisdikcijās ar filiāles starpniecību, ir jāizmanto aplēses. Tas ir tāpēc, ka integrēts uzņēmums, kuru veidojošās daļas veic savstarpējus darījumus, var noteikt šo iekšējo darījumu cenas un nosacījumus neatkarīgi no citiem tirgus dalībniekiem, savukārt, pamatojoties uz šīm cenām un nosacījumiem, nosaka, kāda būs ar nodokli apliekamā peļņa šā uzņēmuma daļām, kas piedalās šajos darījumos <sup>(146)</sup>. Tas, kā ar nodokli apliekamo peļņu nosaka neintegrēti un integrēti uzņēmumi, atšķiras tāpēc, ka integrētu uzņēmumu vai filiāļu peļņu nevar ticamā veidā ieraudzīt uzņēmuma pārskatos pretstatā neintegrētiem uzņēmumiem vai uzņēmumiem, kas neiesaistās nekādos iekšējos darījumos, kuru pārskatos tāpēc ir redzamas cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu tirgus darījuma principu. Taču šī atšķirība attiecībā uz neintegrēto un integrēto uzņēmumu ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanā ir tikai līdzeklis, ar kuru sasniegt galīgo mērķi, proti, noteikt abu veidu uzņēmumu nodokļa bāzi tādā veidā, lai nodrošinātu, ka integrētie uzņēmumi un neintegrētie uzņēmumi tiek aplikti ar nodokli uz vienlīdzīgiem pamatiem saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām.

- (231) *Apple* apgalvo <sup>(147)</sup>, ka saistīto uzņēmumu darījumus nevar salīdzināt ar nesaistīto uzņēmumu darījumiem. *Apple* citē *Groepsrentebox* Lēmumu <sup>(148)</sup>, kurā Komisija iespējami apstiprināja, ka finanšu attiecības starp uzņēmumiem, kas pieder uzņēmumu grupai, un grupas iekšējie darījumi atšķiras no darījumiem, ko veic nesaistīti uzņēmumi, jo tiek veidoti uz atšķirīgiem konkurences un ekonomiskiem apsvērumiem, tāpēc tiem var piemērot atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā. Pirmkārt, Komisija vēlētos atgādināt – tā kā katrs iespējama atbalsta pasākums ir jānovērtē, ņemot vērā tā pamatotību saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktā noteiktajiem objektīvajiem kritērijiem, pat ja varētu Komisijai norādīt, ka tā citā lēmumā ir lēmusi citādāk, tas nedrīkst ietekmēt šā lēmuma konstatējumus <sup>(149)</sup>.

- (232) Katrā ziņā Komisija nav vienprātis ar to, kā *Apple* interpretē *Groepsrentebox* lēmumu. Pretēji *Apple* apgalvojumiem minētajā lēmumā nav apstiprināts, ka gadījumā, ja ir piešķirts labvēlīgs nodokļu pasākums uzņēmumam, kas gūst peļņu ar iekšējo darījumu starpniecību, atsaucēs sistēmā obligāti ir jāietver tikai tādi uzņēmumi, kas gūst peļņu šādos darījumos. Turklāt *Groepsrentebox* lēmuma pamatā esošā nodokļu pasākuma mērķis nav salīdzināms ar šo gadījumu, tāpēc no tā izdarāmie secinājumi nav piemērojami šim gadījumam.

- (233) *Groepsrentebox* shēmu bija izveidojušas Nīderlandes iestādes, lai mazinātu nodokļu režīma atšķirības starp pašu kapitāla un aizdevu kapitāla piešķiršanu savas grupas ietvaros un tādējādi mazinātu arbitražu starp šīm divām grupas iekšējā finansējuma formām <sup>(150)</sup>. Komisija galīgajā lēmumā konstatēja, ka, ņemot vērā pasākuma mērķi, "tikai grupas uzņēmumi atšķirībā no tiem uzņēmumiem, kas nav grupas uzņēmumi ("neatkarīgi uzņēmumi"),

<sup>(146)</sup> Šis ir *ASI* un *AOE* gadījums, proti, abu uzņēmumu peļņa ir jāsadala starp filiālēm, kas ir nodokļu rezidenti Īrijā, un galvenajiem birojiem, kas nav nodokļu rezidenti Īrijā, lai arī *ASI* un *AOE* konkrētajā gadījumā nav iesaistīta nekāda cita jurisdikcija, jo galvenie biroji nav nodokļu rezidenti nekur.

<sup>(147)</sup> *Apple* apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 209. punkts.

<sup>(148)</sup> Komisijas 2009. gada 8. jūlija Lēmums 2009/809/EK par *groepsrentebox* shēmu, kuru Nīderlande plāno īstenot (C 4/07 (ex N 465/06)) (OV L 288, 4.11.2009. 26. lpp.) (turpmāk – "*Groepsrentebox* lēmums").

<sup>(149)</sup> Sk. lietu C-100/15 P *Netherlands Maritime Technology Association* pret Komisiju EU:C:2016:254 110. punktu un lietu C-138/09 *Todaro Nunziatina & C.* EU:C:2010:291, 21. punktu.

<sup>(150)</sup> Saskaņā ar šo shēmu tika noteikts, ka pozitīvā starpība starp saņemtiem un samaksātiem procentiem grupas iekšējos darījumos tika aplikta ar grupas "procentu shēmas nodokli" parastās 25,5 % likmes vietā piemērojot 5 % likmi.

saskaras ar arbitrāžu starp pašu kapitālu un aizdevu kapitālu savas grupas ietvaros”<sup>(151)</sup>. Ņemot vērā šo apsvērumu, kā arī shēmas mērķi, kas bija “samazināt arbitrāžas iespēju finansējumā ar kapitāla ieguldījumu vai aizņēmumu un nodrošināt šādā saistībā nodokļu neitralitāti”<sup>(152)</sup>, Komisija tajā lietā uzskatīja, ka atsaucēs sistēmā iekļauj tikai tos uzņēmumus, kuriem piemērojams uzņēmuma peļņas nodoklis un kas iesaistīti grupas iekšējos finansēšanas darījumos<sup>(153)</sup>. Savukārt apstrīdēto nodokļu nolēmumu mērķis ir noteikt ASI un AOE nodokļa bāzi, lai no šīs summas iekasētu Īrijas uzņēmuma peļņas nodokli.

- (234) Lai arī varētu apgalvot, ka *Groepsrentebox* lēmuma pamatā esošais mērķis ir derīgs tikai attiecībā uz grupu (ņemot vērā, ka neatkarīgi uzņēmumi nesaskaras ar arbitrāžu starp dažādām finansējuma formām), nodokļu bāzes noteikšana, lai aprēķinātu ikgadējās uzņēmuma peļņas nodokļa saistības, ir vienlīdz būtiska un piemērojama gan vienībām, kas gūst peļņu ar iekšējo darījumu starpniecību, gan neatkarīgiem iekšzemes uzņēmumiem. Turklāt ASI darbojas kā *Apple* grupas iepirkumu un izplatīšanas uzņēmums, bet AOE – kā ražošanas uzņēmums. Šie uzņēmumi sniedz pakalpojumus citiem *Apple* grupas uzņēmumiem. Tomēr to veiktos darījumus varētu veikt arī ārpus grupas konteksta. Patiesi, vairumu savu ieguldāmo resursu *Apple* iepērk no neatkarīgiem ražotājiem.
- (235) Šā gadījuma raksturīgās pazīmes apstiprina, ka Komisijas apsvērumus *Groepsrentebox* lēmumā – ka attiecībā uz grupas iekšējo aizņēmuma finansējumu saistīto uzņēmumu faktisko un juridisko situāciju nevar salīdzināt ar nesaistīto uzņēmumu faktisko un juridisko situāciju – nevar vispārināt uz situācijām, kurās nodokļu nolēmuma mērķis ir noteikt nodokļu bāzi, lai no šīs summas iekasētu uzņēmuma peļņas nodokli. Saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu komerciālās un finansiālās attiecības starp saistītajiem uzņēmumiem, kas iesaistīti iekšējos darījumos, nedrīkstētu atšķirties no neatkarīgu uzņēmumu veidotām attiecībām<sup>(154)</sup>. Transfertcenu noteikšanas noteikumi ir izstrādāti tieši tāpēc, lai grupas/saistīto uzņēmumu savstarpējie darījumi būtu salīdzināmi ar neatkarīgu uzņēmumu darījumiem, un jebkādas atkāpes ir jānovērš. Pamatojoties uz šo, *Apple* atsauce uz *Groepsrentebox* lēmumu ir kļūdaina.

#### 8.2.1.2. Atsauces sistēma, kas neaprobežojas tikai ar TCA 97 likuma 25. iedaļu

- (236) Īrija<sup>(155)</sup> un *Apple*<sup>(156)</sup> apgalvo, ka nerezidentuzņēmumi nav salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā ar rezidentuzņēmumiem, jo rezidentiem ar nodokli apliek visu ienākumu, kas gūts pasaulē, savukārt nerezidentiem piemēro nodokli tikai par ienākumu, kas gūts vietējā tirgū, proti, par tirdzniecības ienākumu, kas tieši vai netieši gūts no Īrijas filiāles vai aģentūras vai ar tās starpniecību.
- (237) Komisija piekrīt šim nošķīrumam, taču neuzskata, ka tā esība var būt par pamatu, lai noteiktu atsevišķu atsaucēs sistēmu, kas atšķirtos no parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā. Būtībā, lai noteiktu nodokļa bāzi un uzņēmuma peļņas nodokļa saistības, abu veidu uzņēmumi ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā attiecībā uz šo noteikumu pamatmērķi, proti, piemērot nodokli peļņai, ko gūst visi uzņēmumi, vai tie būtu rezidenti vai nerezidenti, kam Īrijā ir piemērojami nodokļi<sup>(157)</sup>.
- (238) Attiecībā uz nodokļa bāzes noteikšanas metodi gan rezidējošiem, gan nerezidējošiem nodokļu maksātājiem piemēro nodokli par peļņu (ienākumu un ar nodokli apliekamos guvumus), kas tiem ir radusies, un to nosaka gan Īrijas rezidentuzņēmumiem, gan nerezidentuzņēmumiem, pamatojoties uz noteikumiem, kas minēti 69. un 70. apsvērumā. Šajā gadījumā, pat ja ASI un AOE ir nerezidentuzņēmumi, ASI un AOE Īrijas filiāles rada

<sup>(151)</sup> *Groepsrentebox* lēmums, 85. apsvērums.

<sup>(152)</sup> *Groepsrentebox* lēmums, 101. apsvērums.

<sup>(153)</sup> *Groepsrentebox* lēmums, 107. apsvērums.

<sup>(154)</sup> Sk. 251. apsvērumu.

<sup>(155)</sup> Sk. Īrijas 2015. gada 4. maija vēstuli, 3. lpp.

<sup>(156)</sup> *Apple* apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 137., 210. punkts.

<sup>(157)</sup> Sk. jo īpaši TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu.

ienākumu un peļņu tieši tāpat kā jebkurš rezidentuzņēmums, kas nodarbojas ar tirdzniecisko darbību, un attiecībā uz avota ienākumu, kas gūts no preču un pakalpojumu ražošanas vai pārdošanas Īrijā, gan rezidentuzņēmumus, gan nerezidentuzņēmumus apliek ar nodokli par viena veida ienākumu <sup>(158)</sup>.

- (239) Tas, ka nerezidentuzņēmumi un rezidentuzņēmumi ir salīdzināmā situācijā attiecībā uz to nodokļa bāzes noteikšanas metodi, ir apstiprināts arī Tiesas judikatūrā par filiāļu aplikšanu ar nodokli saistībā ar Līguma 49. pantu. Piemēram, spriedumā lietā *Royal Bank of Scotland* Tiesa nosprieda, ka uzņēmums, kura mītne ir Grieķijā, un uzņēmuma Grieķijas filiāle, kuras mītne ir citā dalībvalstī, ir objektīvi salīdzināmā situācijā. Lai arī Tiesa apstiprināja, ka uzņēmumi, kas mīt Grieķijā, tiek aplikti ar nodokli par ienākumu, kas gūts pasaulē, savukārt nerezidentuzņēmumi tikai par vietējās izcelsmes peļņu, tā arī paskaidroja “ierobežotas fiskālās suverenitātes dēļ radītie apstākļi valstī, kurā uzņēmumam rodas ienākums, attiecībā pret apstākļiem uzņēmuma mītnes valstī nav tādi, lai nevarētu uzskatīt, ka divu kategoriju uzņēmumi pie vienādiem visiem citiem apstākļiem nav salīdzināmā situācijā attiecībā uz nodokļu bāzes noteikšanas metodi” <sup>(159)</sup>. Līdzīgi lietā *CLT-UFA* Tiesa savā spriedumā noteica, ka nav bijis objektīva pamatojuma pret uzņēmumu attiekties atšķirīgi un mazāk labvēlīgi attiecībā pret tā Vācijas filiāli, ņemot vērā, ka tās mītne un centrālā administrācija ir Luksemburgā, nekā tas būtu bijis gadījumā, ja uzņēmums veiktu savu darbību Vācijā kā sabiedrība ar ierobežotu atbildību vai kā publiska sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras mītnes vieta un/vai centrālā administrācija ir Vācija. Proti, Tiesa norādīja “ka valsts tiesiskais regulējums par nodokļa bāzes noteikšanu nenošķir sabiedrības ar mītnes vietu citā dalībvalstī atkarībā no tā, vai tās savas darbības veic ar filiāles vai meitas sabiedrības starpniecību, tādā veidā, kas attaisnotu atšķirīgu attieksmi pret šīm divām sabiedrību kategorijām” <sup>(160)</sup>.
- (240) Pretēji Īrijas apgalvojumam <sup>(161)</sup> Komisija neuzskata, ka šajā judikatūrā domāts, ka rezidentuzņēmumi un nerezidentuzņēmumi ir jāapliek ar nodokli pēc vienādiem principiem attiecībā uz to, kādi ienākumu avoti ir aplikami ar nodokli. Komisija piekrīt, ka saskaņā ar teritorialitātes principu rezidentuzņēmumiem un nerezidentuzņēmumiem piemēro nodokli atšķirīgiem ienākumu avotiem, kā pati Tiesa to atzina. Drīzāk Komisija uzskata, ka judikatūrā ir domāts, ka saistībā ar to, ka rezidentuzņēmumiem un nerezidentuzņēmumiem ir piemērotas vienādas parastās uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normas, uzņēmuma kā nodokļu maksātāja rezidences statuss nevar būt par pamatojumu tam, lai diskriminējoši piemērotu nodokļu režīmu viena vai otra veida uzņēmumam, kad uzņēmumiem tiek noteiktas peļņas nodokļa saistības saskaņā ar šiem nosacījumiem. Citiem vārdiem sakot, abu veidu uzņēmumiem ir līdzīgs faktiskais un juridiskais statuss attiecībā uz nodokļa piemērošanu uzņēmumu peļņai, kas aplikama ar nodokli Īrijā.
- (241) Kas attiecas uz uzņēmuma peļņas nodokļa saistību noteikšanu, tās nosaka vienādā veidā gan nerezidentiem, gan rezidentiem, proti, piemērojot uzņēmuma peļņas nodokļa standarta likmi tīrajai peļņai, kas gūta rezidentuzņēmuma vai nerezidentuzņēmuma filiāles darbību rezultātā līdz nodokļu gada beigām <sup>(162)</sup>. Tādējādi arī no šī skatupunkta abu veidu uzņēmumiem ir līdzīgs faktiskais un juridiskais statuss attiecībā uz nodokļa piemērošanu uzņēmumu peļņai, kas aplikama ar nodokli Īrijā.

### 8.2.1.3. Secinājums par atsaucēs sistēmu

- (242) Ņemot vērā iepriekš minēto, Komisija uzskata, ka atsaucēs sistēma, attiecībā pret kuru būtu jāpārbauda apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ir parastās uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normas Īrijā, kā noteikts 228. apsvērumā un sīkāk izstrādāts 2.3. iedaļā, kuru pamatmērķis ir aplikēt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuriem piemērojami nodokļi Īrijā. Kā skaidrots 229. un 235. apsvērumā, atsaucēs sistēmā tiek iekļauti gan

<sup>(158)</sup> Vienīgi citu ienākumu gadījumā, proti, ja ienākums ir dividenžu vai procentu formā, rezidentuzņēmumus apliek ar nodokli par ienākumu, kas gūts visā pasaulē, savukārt nerezidentuzņēmumus attiecīgi neapliek ar nodokli vispār.

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

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

<sup>(161)</sup> Sk., piemēram, Īrijas 2015. gada 17. jūlija vēstules 32. un 33. punktu.

<sup>(162)</sup> Šajā saistībā skatīt lietu C-253/03 *CLT-UFA* EU:C:2006:129, 33. punktu: “(...) filiāles peļņa ir jāapliek ar nodokli, kura likme ir tāda pati kā vispārējā nodokļa likme, kas būtu bijusi piemērojama šādos pašos apstākļos attiecībā uz meitas sabiedrības savai mātes sabiedrībai sadalīto peļņu.” Sk. arī apvienotās lietas C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos un citi*, EU:C:2011:550, 50. punktu.

integrētie, gan neintegrētie uzņēmumi, un, kā skaidrots 237.–241. apsvērumā, gan rezidentuzņēmumi, gan nerezidentuzņēmumi. Tādējādi būtu uzskatāms, ka TCA 97 likuma 25. iedaļa ir šīs atsaucē sistēmas neatņemama un obligāta sastāvdaļa, nevis atsevišķa atsaucē sistēma pati par sevi.

- (243) Arī paši nodokļu nolēmumi apstiprina to, ka parastās uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normas Īrijā šajā gadījumā ir atbilstoša atsaucē sistēma. Šo nolēmumu mērķis ir noteikt ASI un AOE ikgadējo ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā, lai iekasētu uzņēmuma peļņas nodokli no šīs peļņas saskaņā ar šīm normām. Patiešām, ASI un AOE ikgadējā ar nodokli apliekamā peļņa Īrijā, kas tiek iegūta, piemērojot apstrīdētos nodokļa nolēmumus, tiek aplikta ar nodokli saskaņā ar TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu, piemērojot 12,5 % nodokļa likmi tirdzniecības ienākumam un 25 % likmi ar tirdzniecību nesaistītam ienākumam, līdzīgi kā jebkuram citam uzņēmumam, kuram piemēro nodokļus Īrijā, vai tas būtu integrēts vai neintegrēts uzņēmums un vai tas būtu rezidents vai nerezidents. Tādējādi saistībā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem veiktā uzdevuma galīgais mērķis ir iegūt ar nodokli apliekamo ASI un AOE gada peļņu, kas nodrošina, ka šiem nerezidentuzņēmumiem tiek piemērots nodoklis par vietējās izcelsmes ienākumu līdzīgā veidā, kā ar nodokli tiek aplikti neintegrētie rezidentuzņēmumi saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā. Kā Īrija pati bija paskaidrojusi administratīvās procedūras gaitā: "Ieņēmumu dienests savās ikdienas darbībās sazinās ar nodokļu maksātājiem, lai sniegtu tiem skaidrību par nodokļu tiesību aktu piemērošanu (...). Mērķis ir nodrošināt, ka šie uzņēmumi samaksā pareizu Īrijas nodokli tai peļņas daļai, uz kuru attiecas Īrijas uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas joma, tostarp attiecībā uz nerezidentuzņēmumiem tai peļņas daļai, kas attiecināma uz to Īrijas filiāles darbībām. Šajā saistībā Ieņēmumu dienests sadarbojas ar *Apple Operations Europe* un *Apple Sales International*, lai nodrošinātu, ka peļņa, kas attiecināma uz šo uzņēmumu Īrijas filiālēm, ir samērīga ar darbībām, ko veic to filiāles." <sup>(163)</sup>

#### 8.2.2. SELEKTĪVĀS PRIEKŠROCĪBAS, KO RADA ATKĀPE NO PARASTAJĀM UZŅĒMUMA PEĻŅAS NODOKĻA PIEMĒROŠANAS NORMĀM ĪRIJĀ, KĀ REZULTĀTĀ SAMAZINĀS NODOKĻA BĀZE

- (244) Nodokļu nolēmuma mērķis ir iepriekš noteikt to, kā nodokļu parastā sistēma tiks piemērota konkrētā gadījumā, ņemot vērā tā konkrētos faktus un apstākļus. Tomēr, piemērojot nodokļa nolēmumu līdzīgi kā jebkuru citu fiskālo pasākumu, ir jāievēro valsts atbalsta sniegšanas noteikumi. Ja ar nodokļu nolēmumu bez pamatojuma tiek atļauts tāds iznākums, kas nav ticams parastās nodokļu sistēmas normālas piemērošanas rezultāts, ar šo nolēmumu tā adresātam var tikt piešķirta selektīva priekšrocība, ja šī selektīvā pieeja rada nodokļu maksātāja nodokļu saistību samazinājumu konkrētajā dalībvalstī salīdzinājumā ar komercsabiedrībām, kuras ir līdzīgā faktiskajā un tiesiskajā situācijā.
- (245) Ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tiek apstiprinātas ASI un AOE peļņas sadales metodes to attiecīgajām Īrijas filiālēm, kas ļauj šiem uzņēmumiem noteikt savu ar nodokli apliekamo peļņu un tādējādi savas uzņēmuma peļņas nodokļa saistības Īrijā uz gada bāzes par laikposmu, kurā šie nolēmumi bija spēkā. Kad ir noteikts, ka parastās uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normas Īrijā, tostarp, bet ne tikai TCA 97 likuma 25. iedaļa, ir atsaucē sistēma, attiecībā pret kuru novērtē apstrīdētos nodokļu nolēmumus, ir nepieciešams noteikt, vai apstrīdētie nolēmumi ir atkāpe no šīs atsaucē sistēmas un rada nevienlīdzīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kas faktiski un juridiski ir līdzīgā situācijā. Kā skaidrots 224. apsvērumā, Komisijas novērtējums par to, vai apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir atkāpe no atsaucē sistēmas, saskanēs ar tās konstatējumu, ka šo nolēmumu rezultātā ASI un AOE ir sniegtas ekonomiskas priekšrocības.

#### 8.2.2.1. *Nesaistītu pušu darījuma principa piemērojamība, piemērojot TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu un 25. iedaļu*

##### a) TCA 97 likuma 25. iedaļā noteikts, ka ir jāizmanto peļņas sadales metode

- (246) Saskaņā ar TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu uzņēmuma peļņas nodokli Īrijā iekasē no uzņēmumu peļņas. TCA 97 likuma 25. iedaļā noteikts, ka uzņēmumam, kas nav rezidents Īrijā un kas Īrijā nodarbojas ar

<sup>(163)</sup> Īrijas 2013. gada 9. jūlija vēstule, 1. pielikums, 9. lpp.

tirdzniecību ar filiāles vai aģentūras starpniecību, ir piemērojams “uzņēmuma peļņas nodoklis par visu ar nodokli iekasējamo peļņu, kas tam rodas”. Lai noteiktu nerezidentuzņēmuma nodokļu saistības Īrijā saskaņā ar TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu, vispirms ir jānosaka tam ar nodokli apliekamā peļņa TCA 97 likuma 25. iedaļas nozīmē.

- (247) Šajā nolūkā TCA 97 likuma 25. iedaļā ir noteikts, ka ar nodokli apliekamā peļņa ir “jebkāds tirdzniecības ienākums, kas rodas tieši vai netieši ar filiāles vai aģentūras starpniecību vai to darbības rezultātā, un jebkāds ienākums no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle vai aģentūra; šajā punktā neietver sadalīto ienākumu, kas saņemts no valstī rezidējošiem uzņēmumiem”. Norāde uz tirdzniecības ienākumu nozīmē, ka šajā tvērumā nav iekļauts ar tirdzniecību nesaistītais ienākums, t. i., pasīvais ienākums, piemēram, procentu ienākumi un dividendes. Tomēr TCA 97 likuma 25. iedaļa attiecas uz situāciju, kurā būtībā, pamatojoties uz viena nerezidentuzņēmuma dažādu daļu savstarpējiem līgumiem, nevar noteikt aktīvu šķirtību un nevar ar līgumu nošķirt riskus un funkcijas, lai nodrošinātu norādes par Īrijas filiāles ar nodokli apliekamo peļņu pretstatā šā uzņēmuma citu daļu peļņai. TCA 97 likuma 25. iedaļā nav sniegtas arī nekādas norādes par to, kā nošķirt tirdzniecības ienākumu, kas reģistrēts Īrijas filiāles kontos (tieši vai netieši), pretstatā ienākumam, ko radījušas citas uzņēmuma daļas ārpus Īrijas, nevis tieši vai netieši Īrijas filiāle.
- (248) TCA 97 likuma 25. iedaļas formulējums un nolūks tādējādi atklāj, ka šo noteikumu var piemērot tikai saistībā ar peļņas sadales metodi. Arī pati Īrija atzīst, ka TCA 97 likuma 25. iedaļā nav sniegtas norādes, kā noteikt Īrijas filiāles ar nodokli apliekamo peļņu, bet tiek prasīts izmantot peļņas sadales metodi <sup>(164)</sup>, kā to dara *Apple* <sup>(165)</sup>. To apstiprina arī paši apstrīdētie nodokļu nolēmumi, kuru mērķis ir noteikt peļņas sadales metodi tā, lai ASI un AOE attiecīgo Īrijas filiāļu ar nodokli apliekamo peļņu varētu noteikt TCA 97 likuma 25. iedaļas vajadzībām un pēc tam piemērot tai nodokli saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā.

**b) Līguma 107. panta 1. punktā noteikts, ka peļņas sadales metodei ir jābūt saskaņā ar nesaistītu pušu darbījuma principu**

- (249) Saskaņā ar iedibināto judikatūru, ja dalībvalsts pieņem jebkādu fiskālo pasākumu, tostarp nodokļu nolēmumu, ar kuru apstiprina peļņas sadales metodi filiāles nodokļu bāzes noteikšanai, tam ir jāatbilst noteikumiem par valsts atbalstu, kas ir saistoši dalībvalstīm un kam ir augstāka prioritāte nekā valstu tiesību aktiem <sup>(166)</sup>. Tiesa jau ir lēmusi, ka nodokļa bāzes samazināšana, ko izraisījis nodokļu pasākums, ļaujot nodokļu maksātājam izmantot transfertcenas grupas iekšējos darbījumos, kas nelīdzinās cenām, kādas tiktu iekasētas neatkarīgu uzņēmumu brīvas konkurences apstākļos, kuri būtu par tām vienojušies salīdzināmos apstākļos, ievērojot nesaistītu pušu darbījuma principu, nozīmē, ka šim nodokļu maksātājam ir piešķirtas selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē <sup>(167)</sup>. Tas ir tāpēc, ka nodokļu maksātāja nodokļu saistības, kas noteiktas saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām, ir mazākas salīdzinājumā ar neatkarīgiem uzņēmumiem, kuru ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darbījuma principu.
- (250) Savā spriedumā par Beļģijas nodokļu režīmu attiecībā uz koordinācijas centriem <sup>(168)</sup> Tiesa novērtēja pārsūdzēto Komisijas lēmumu, kurā bija secināts *inter alia*, ka saskaņā ar šo režīmu noteiktā metode, kas izmantota ar nodokli apliekamā ienākuma noteikšanai, sniedz selektīvas priekšrocības šiem centriem <sup>(169)</sup>. Saskaņā ar minēto režīmu ar nodokli apliekamā peļņa tika noteikta kā vienotas likmes summa, kas ir procentuālā daļa no saimnieciskās darbības izmaksu un izdevumu kopsummas, no kuras atskaitītas personāla un finanšu izmaksas. Kā atzina Tiesa, “[l]ai novērtētu, vai, nosakot apliekamos ienākumus veidā, kāds paredzēts koordinācijas centru shēmā, tiem

<sup>(164)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 21. punkts.

<sup>(165)</sup> *Apple* piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 154. un 155. punkts: “TCA likuma 25. iedaļā ir noteikts, ka ir jāveic peļņas sadale filiālei.”

<sup>(166)</sup> Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416, 81. punktu; Apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, Komisija pret Gibraltāra valdību un Apvienoto Karalisti, EU:C:2011:732; Lieta C-417/10 *3M Italia* EU:C:2012:184, 25. punkts, un Rīkojums lietā C-529/10 *Safilo* EU:C:2012:188, 18. punkts; sk. arī lietu T-538/11 Beļģija pret Komisiju EU:T:2015:188, 66. punktu.

<sup>(167)</sup> Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416.

<sup>(168)</sup> Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416.

<sup>(169)</sup> Komisijas 2003. gada 17. februāra Lēmums 2003/757/EK attiecībā uz Beļģijas ieviesto atbalsta shēmu par labu Beļģijā reģistrētajiem koordinācijas centriem (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.).

tiek radītas priekšrocības, (...) jāsālsdzina minētā shēma ar vispārējās tiesības paredzēto kārtību, kuras pamatā ir starpība starp brīvas konkurences apstākļos strādājoša uzņēmuma ienākumiem un izdevumiem". Tad tiesa nosprieda, ka "[personāla izmaksu un finanšu izmaksu] maksājumu un izmaksu, kas kalpo minēto centru ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanai, izslēgšana neļauj nodrošināt tādu darījuma cenu, kas līdzinātos tai, kāda tā būtu brīvas konkurences apstākļos", no kā Tiesa secināja, ka "ši izslēgšana minētajiem centriem deva ekonomisku labumu" <sup>(170)</sup>.

- (251) Līdz ar to Tiesa atzina, ka nodokļu pasākums, kas liek integrētam grupas uzņēmumam izmantot transfertcenu, kura neatbilst cenām nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, proti, cenai, par kuru neatkarīgi uzņēmumi vienojas līdzīgos apstākļos saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, rada selektīvas priekšrocības šim uzņēmumam, jo ļauj samazināt nodokļu bāzi un tādējādi nodokļa saistības, kas noteiktas saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām. Kā jau tika skaidrots, princips, ka integrētu grupas uzņēmumu darījumi būtu jāatlīdzina tā, it kā šos darījumus veiktu neintegrēti neatkarīgi uzņēmumi, kas vienojas salīdzināmos apstākļos, ievērojot parastu komercpraksi, tiek saukts par "nesaistītu pušu darījuma principu". Savā spriedumā par Beļģijas koordinācijas centriem piemēroto nodokļu režīmu Tiesa apstiprināja, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir etalons, ar kuru nosaka, vai integrēts grupas uzņēmums saņem selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, pamatojoties uz nodokļu pasākumu, ar kuru nosaka tā transfertcenas un tādējādi nodokļu bāzi.
- (252) Nesaistītu pušu darījuma princips ir nodrošināt, ka integrētu grupas uzņēmumu savstarpējie darījumi nodokļa aprēķināšanas vajadzībām tiek skatīti, ņemot vērā peļņas apmēru, kas būtu radies, ja šo pušu darījumu būtu veikusi neintegrēti neatkarīgi uzņēmumi. Pretējā gadījumā integrētie grupas uzņēmumi gūtu labumu no labvēlīgas attieksmes, ja saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām tiek noteikta tāda nodokļa bāze, kas nav pieejama neintegrētiem neatkarīgiem uzņēmumiem, tādējādi tiek radīta nelīdzvērtīga attieksme pret uzņēmumiem, kas ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā, ņemot vērā šo normu mērķi, kas ir peļņas aplikšana ar nodokli visiem uzņēmumiem, uz kuriem attiecas nodokļa uzlikšana, jo abiem uzņēmumiem ar nodokli apliekamo peļņu aplik ar nodokli pēc vienotas uzņēmuma peļņas nodokļa likmes.
- (253) Tas pats princips attiecas uz iekšējiem darījumiem, kurus savstarpēji veic viena integrēta uzņēmuma dažādas daļas, piemēram, ja filiāle, kas pieder kādam uzņēmumam, veic darījumus ar citām šā uzņēmuma daļām. Kā skaidrots 228.–242. apsvērumā, būtu jāuzskata, ka visi uzņēmumi, kuriem piemērojams uzņēmuma peļņas nodoklis Īrijā, vai tie būtu rezidentuzņēmumi vai nerezidentuzņēmumi, integrēti vai neintegrēti uzņēmumi, ir līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā, ņemot vērā parasto uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normu pamatmērķi, proti, ka peļņas nodoklis ir piemērojams visiem uzņēmumiem, kas apliekami ar nodokli Īrijā. Kā skaidrots 230. apsvērumā, neintegrēta uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu nosaka pēc tirgus cenām par iegādātajiem ieguldāmajiem resursiem un pārdotajām precēm un pakalpojumiem, kas ir redzamas šā uzņēmuma kontos, un peļņa ir sākumpunkts nodokļu bāzes noteikšanai, pamatojoties uz ko tiek iekasēts uzņēmuma peļņas nodoklis saskaņā ar TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu un 26. iedaļu. Attiecīgi, lai nodrošinātu, ka nodokļu nolēmumā apstiprinātā peļņas sadales metode nesniedz selektīvas priekšrocības nerezidentuzņēmumam, kas darbojas Īrijā ar filiāles starpniecību, šai metodei ir jābūt tādai, lai nodrošinātu, ka ar nodokli apliekamā peļņa, no kuras tiek iekasēts uzņēmuma peļņas nodoklis saskaņā ar TCA 97 likuma 21. iedaļas 1. punktu un 25. iedaļu, tiek noteikta tādā veidā, ka tiek ticami aplēsts uz tirgus nosacījumiem balstīts iznākums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Ja nodokļu nolēmums ļauj nerezidentuzņēmumam sadalīt peļņu savai filiālei tādā veidā, ka šai filiālei ar nodokli apliekamā peļņa nav ticams tuvinājums tirgus cenām, kas noteiktas pēc nesaistītu pušu darījuma principa, tas sniedz šim uzņēmumam selektīvas priekšrocības saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā, kas nav pieejamas neintegrētiem uzņēmumiem, tā kā šis nodokļu nolēmums ļauj šim uzņēmumam samazināt savu nodokļa bāzi un tādējādi uzņēmuma peļņas nodokļa saistības Īrijā.
- (254) Komisija tāpēc uzskata, ka nolūkā noteikt, vai Īrijas Ieņēmumu dienests ir piešķīris ASI un AOE selektīvas priekšrocības, izmantojot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, ir jāpiemēro princips, ka integrēta uzņēmuma savstarpējie

<sup>(170)</sup> Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416, 96. un 97. punktu.

darījumi ir veicami tā, it kā tos veiktu neintegrēti uzņēmumi tirgū<sup>(171)</sup>. Tikai tad, ja cenas, kas iekasētas par uzņēmuma iekšējiem darījumiem un kas tiek izmantotas, lai noteiktu uzņēmuma sastāvdaļu nodokļu bāzi, ticami tuvinās tirgus cenām, kas noteiktas pēc nesaistītu pušu darījuma principa, var uzskatīt, ka nepastāv selektīvas priekšrocības saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu. Tas ir tāpēc, ka tikai šādā gadījumā, kad jautājums būs par nerezidentu uzņēmumu nodokļa bāzes noteikšanu un tādējādi uzņēmuma peļņas nodokļa saistībām saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā, attieksme pret tiem tiks veidota uz vienlīdzīgiem pamatiem ar neintegrētajiem uzņēmumiem.

(255) Pretēji Īrijas<sup>(172)</sup> un Apple<sup>(173)</sup> apgalvojumiem Komisija savā novērtējumā par valsts atbalsta esību nodokļu nolēmumos par peļņas sadali un transfertcenu noteikšanu tieši nepiemēro ESAO Nodokļu pamatkonvencijas 7. panta 2. punktu un/vai 9. pantu, vai arī ESAO sniegtās vadlīnijas par peļņas sadali un transfertcenu noteikšanu, kas raksturotas 2.4. iedaļā. Kā skaidrots 79. apsvērumā, ESAO pamata noteikumi ir nesaistošas vadlīnijas par peļņas sadales un transfertcenu noteikšanas metodēm, kas nav tieši saistītas ar valsts atbalsta jautājumiem<sup>(174)</sup>. Drīzāk, skatot nodokļu nolēmumus saistībā ar noteikumiem par valsts atbalstu, Komisija piemēro Līguma 107. panta 1. punktu un nesaistītu pušu darījuma principu, kā to interpretēja Tiesa, kā norādīts 250. apsvērumā. Tomēr, lai arī ESAO pamata noteikumi ir nesaistoši, Komisija uzskata, ka tie sniedz noderīgus norādījumus nodokļu administrācijām un daudznacionāliem uzņēmumiem par to, kā nodrošināt, ka transfertcenu noteikšanas un peļņas sadales kārtība nodrošina tirgus nosacījumiem atbilstīgu rezultātu. Tāpēc, ciktāl peļņas sadales metode rada atkāpi no pamata noteikumos sniegtajām vadlīnijām, tā ir papildu norāde, ka šī metode nenodrošina, ka tiek iegūts ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Savukārt nodokļu nolēmums, ar kuru apstiprina peļņas sadales metodi, kas pilnībā atbilst ESAO pamata noteikumos sniegtajām vadlīnijām gan pēc formas, gan satura, tostarp vadlīnijām par vispiemērotākās transfertcenu noteikšanas metodes izvēli, visticamāk neradīs selektīvas priekšrocības tā saņēmējam.

(256) Pretēji Īrijas apgalvojumam<sup>(175)</sup> Komisija šajā saistībā piemēro nesaistītu pušu darījuma principu nevis kā pamatu, lai "piemērotu" nodokli, kas pretējā gadījumā saskaņā ar atsaucē sistēmu nebūtu jāmaksā, bet gan kā etalonu, lai pārliecinātos, vai ar nodokli apliekamā peļņa filiālei, kurai piemēro parastā uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normas, ir noteikta tādā veidā, lai nodrošinātu, ka integrētiem nerezidentu uzņēmumiem, kas Īrijā darbojas ar filiāles starpniecību, netiek piešķirts labvēlīgs režīms saskaņā ar šīm normām salīdzinājumā ar neintegrētajiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu.

(257) Visbeidzot, attiecībā uz Īrijas uzstājību, ka Īrijas nodokļu tiesību akti neļauj piemērot nodokļus, pamatojoties uz vispārējiem principiem<sup>(176)</sup>, Komisija atgādina, ka nesaistītu pušu darījuma princips, ko tā piemēro, izriet no Līguma 107. panta 1. punkta, kā to interpretē Tiesa, kas ir saistošs dalībvalstīm, un valstu tiesību normas nav izslēgtas no tā piemērojamības<sup>(177)</sup>. Tāpēc šis princips ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai attiecīgā dalībvalsts ir iekļāvusi nesaistītu pušu darījuma principu savā valsts tiesību sistēmā.

<sup>(171)</sup> Apple, iesniedzot savas piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 154. un 155. punktā līdzīgi norāda – lai izpildītu peļņas sadales uzdevumu saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu, ir nepieciešams, lai filiāle tiktu uzskatīta par "neatkarīgu struktūrvienību".

<sup>(172)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 38. un turpmākie punkti.

<sup>(173)</sup> Apple apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 228. un turpmākie punkti.

<sup>(174)</sup> Komisija lēmumā par procedūras sākšanu jau skaidri norādīja, ka tā nepiemēroja ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas kā tiesību avotu, bet gan drīzāk izmantoja tās kā atsaucē dokumentu, vienlaikus atsaucoties uz nesaistītu pušu darījuma principu, kā to interpretē Tiesa. Faktiski pēc ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīniju un nesaistītu pušu darījuma principa raksturošanas Komisija 57. apsvērumā turpina norādīt, ka "ņemot vērā šos vispārējos apsvērumus, Komisija pārbaudīs, vai apstrīdētie nodokļu nolēmumi atbilst nesaistītu pušu darījuma principam".

<sup>(175)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 43. punkts.

<sup>(176)</sup> Īrijas piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 42. punkts, kurā sniegta atsauce uz Īrijas Augstākās tiesas spriedumu, kas formulēts šādi: "Tiesiskums nosaka, ka pilsonis netiek aplūkots ar nodokli, ja vien likumā nav skaidri noteikts šis pienākums." (*Texaco (Īrija) Ltd. pret Murphy* (nodokļu inspektors) [1991] 2 Īrijas ziņojumi 449, 454. lpp. (Augstākā tiesa).

<sup>(177)</sup> Skatīt apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416, 81. punktu.

c) **Secinājums: standarts, ko izmanto, lai novērtētu, vai apstrīdētie nodokļu nolēmumi sniedz selektīvas priekšrocības ASI un AOE**

- (258) Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ja var redzēt, ka peļņas sadales metodes, ko Īrijas Ieņēmumu dienests apstiprinājis apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, nodrošina ASI un AOE Īrijā tādu ar nodokli apliekamo peļņu, kas neatbilst ticamam tirgus rezultāta tuvinājumam saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, būtu uzskatāms, ka šie nolēmumi sniedz selektīvas priekšrocības šiem uzņēmumiem Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, jo to rezultātā samazinās uzņēmuma peļņas nodokļa saistības saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā salīdzinājumā ar neintegrētajiem uzņēmumiem, kuru nodokļa bāzi nosaka peļņa, ko tie gūst tirgus apstākļos.
- (259) Komisija 8.2.2.2. un 8.2.2.3. iedaļā parādīs, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi rada atkāpi no parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā, jo ar šiem nolēmumiem apstiprinātās metodes ļauj ASI un AOE noteikt ar nodokli apliekamo gada peļņu Īrijā tādā veidā, ka netiek iegūts ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.
- (260) Pirmkārt un galvenokārt, Komisija uzskata, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir pieļāvis nepamatotu pieņēmumu, ka *Apple II* licences, ko tur ASI un AOE, būtu jāattiecina ārpus Īrijas – uz ko tiek balstītas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās peļņas sadales metodes –, un tā rezultātā ASI un AOE ar nodokli apliekamā gada peļņa Īrijā tiek noteikta tādā veidā, ka netiek iegūts ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu <sup>(178)</sup>.
- (261) Papildus un neskarot 260. apsvērumā sniegto secinājumu, Komisija uzskata – pat ja Īrijas Ieņēmumu dienestam bija tiesības izdarīt nepamatotu pieņēmumu, ka *Apple II* licences, ko tur ASI un AOE, būtu jāattiecina ārpus Īrijas, ko Komisija apstrīd, peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, joprojām nosaka ASI un AOE ar nodokli apliekamo gada peļņu Īrijā tādā veidā, ka netiek iegūts ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, jo šīs metodes jebkurā gadījumā balstās uz neatbilstīgām metodoloģiskām izvēlēm <sup>(179)</sup>.
- (262) Pirms abu argumentācijas virzienu izvēšanas Komisija konstatē, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi tika izdoti, lai arī *Apple* nebija sagatavojis peļņas sadales vai transfertcenu noteikšanas ziņojumu. Kad tika pārbaudīti nolēmumu pieprasījumi, Īrijas Ieņēmumu dienestam bija pieejama tikai 2.2.3. iedaļā apkopotā dokumentācija. Komisija lēmumā par procedūras sākšanu izteica šaubas par peļņas sadales un transfertcenu noteikšanas ziņojumu neesību, kas joprojām nav novērsta. Tikai pēc tam, kad Komisija bija pieņēmusi savu lēmumu par procedūras sākšanu, gan Īrija, gan *Apple* izstrādāja *ad hoc* peļņas sadales ziņojumus, ko bija sagatavojuši attiecīgi PwC un [*Apple* nodokļu konsultants], lai *ex post facto* pamatotu apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās peļņas sadales metodes. Lai gūtu pilnīgu pārliecību, Komisija izvērtēs arī šajos ziņojumos sniegtos skaidrojumus, ciktāl tie attiecas uz lietu, lai arī tie nebija pieejami Īrijas Ieņēmumu dienestam laikā, kad tika izdoti nolēmumi.
- (263) Visbeidzot, Komisija konstatē – lai arī Īrija apgalvoja, ka TCA 97 likuma 25. iedaļā nav noteikts, ka Īrijas Ieņēmumu dienestam, izdodot nodokļu nolēmumus, ir jāievēro ESAO pamata noteikumos sniegtās vadlīnijas, saskaņā ar apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātajām peļņas sadales metodēm tika noteikta atlīdzība par visām darbībām, ko veikušas šīs filiāles, pamatojoties uz Īrijas filiāļu saimnieciskās darbības izmaksām, nevis tika noteikta atlīdzība par atsevišķiem darījumiem, ko katra šī filiāle veica ar savu attiecīgo galveno biroju. Citiem vārdiem sakot, ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem apstiprinātās vienpusējās peļņas sadales metodes, šķiet, līdzinās transfertcenu noteikšanas kārtībai, pamatojoties uz TNMM, kurā peļņas līmeņa rādītājs ir saimnieciskās darbības izdevumi, kā aprakstīts ESAO Transfertcenu vadlīnijās.

<sup>(178)</sup> Sk. 8.2.2.2. iedaļu.

<sup>(179)</sup> Sk. 8.2.2.3. iedaļu.

**8.2.2.2. *Selektīvās priekšrocības, kas rodas tādēļ, ka Īrijas Ieņēmumu dienests izdarījis nepamatotu pieņēmumu, ka Apple IĪ licences, ko tur ASI un AOE, būtu attiecināmas ārpus Īrijas***

(264) Kā skaidrots 265.–321. apsvērumā, Komisija uzskata, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir pieļāvis nepamatotu pieņēmumu, ka *Apple IĪ* licences, ko tur ASI un AOE, būtu jāattiecina ārpus Īrijas, uz ko tiek balstītas *Apple* piedāvātās peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, kā rezultātā ASI un AOE ar nodokli apliekamā gada peļņa Īrijā tiek noteikta tādā veidā, ka netiek iegūts ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.

**a) *Peļņas sadale uzņēmuma iekšienē paredz, ka šī uzņēmuma daļas savstarpēji sadala aktīvus, funkcijas un riskus***

(265) Apstrīdētajos nodokļu nolēmumos Īrijas Ieņēmumu dienests apstiprināja vienpusējās peļņas sadales metodes ASI un AOE Īrijas filiāļu peļņas sadalei. Metodes balstījās uz nepamatotu pieņēmumu, ka *Apple IĪ* licences, ko tur ASI un AOE, būtu pilnībā attiecināmas ārpus Īrijas<sup>(180)</sup>. Pamatojoties uz šo pieņēmumu, ASI un AOE ar nodokli apliekamā peļņa tika noteikta, izmantojot transfertcenu noteikšanas metodi, kas līdzinās TNMM, kurā Īrijas filiāles tika uzskatītas par “pārbaudāmo pusi”, un ASI un AOE atlikusī peļņa tika sadalīta ārpus Īrijas<sup>(181)</sup>.

(266) Īrija apgalvo, ka saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu tā ir tiesīga piemērot nodokli tikai tai uzņēmuma peļņas daļai, kas ir samērojama ar Īrijas filiāļu darbībām, un tas nozīmē, ka peļņas sadales vajadzībām Īrijas Ieņēmumu dienestam ir jāizvērtē tikai tās darbības, kas tiek veiktas Īrijas filiālēs<sup>(182)</sup>. Saskaņā ar Īrijas teikto *Apple IĪ* licences, ko tur ASI un AOE, nodokļu vajadzībām nav attiecināmas uz Īrijas filiālēm, jo šajās filiālēs netiek veiktas ar šīm licencēm saistītās pārvaldības darbības<sup>(183)</sup>. Apstiprinot Īrijas filiāļu ar nodokli apliekamās peļņas aprēķināšanas metodi, pamatojoties uz skatījumu tikai uz Īrijas filiālēm, Īrija apgalvo, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir pareizi piemērojis TCA 97 likuma 25. iedaļu un nav piešķīris selektīvas priekšrocības ASI vai AOE.

(267) Komisija šādam apgalvojumam nepiekrīt.

(268) Kā skaidrots 8.2.2.1. iedaļā, piemērojot TCA 97 likuma 25. iedaļu, nepieciešams izmantot peļņas sadales metodi, kuras pamatā ir nesaistītu pušu darījuma princips. Ja divi neatkarīgi uzņēmumi veic savstarpējus darījumus, šādu darījumu cena ataino katra uzņēmuma veiktās funkcijas šajās attiecībās, ņemot vērā to, kādus aktīvus ir lietojis un kādus riskus uzņēmis katrs no šiem uzņēmumiem. Tāpēc, ja savstarpējus darījumus veic saistītie uzņēmumi, lai pārliecinātos, vai grupas iekšējā darījuma cena atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ir nepieciešams salīdzināt katra uzņēmuma izmantotos aktīvus, veiktās funkcijas un uzņemtos riskus<sup>(184)</sup>.

(269) Pretēji situācijai, kad transfertcenas izmanto, lai noteiktu komerciālos nosacījumus divu uzņēmumu starpā, kas pieder vienai uzņēmumu grupai, gadījumā, kad sadala peļņu viena uzņēmuma dažādu daļu starpā, aktīvu,

<sup>(180)</sup> Sk., piemēram, Īrijas apsvērumus attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 7. punktu, saskaņā ar kuru “[Ieņēmumu dienesta vadītājs, kas piekrita 1991. gada peļņas sadales bāzei] piešķir īpašu nozīmi tam, ka Īrijas filiālēm nav bijis tiesību vai intereses uz *Apple IĪ* licencēm, kas ir būtisks uzņēmumu ienākuma avots.” Sk. arī izrakstu no 1990. gada 30. novembra intervijas, kas reproducēta 64. apsvērumā, kurā norādīts, ka “pēc [*Apple* nodokļu konsultanta] domām peļņu rada trīs avoti – tehnoloģija, tirgdarbība un ražošana. Uz Īrijas filiāli attiecas tikai ražošanas elements.”

<sup>(181)</sup> Sk. 329. apsvērumu.

<sup>(182)</sup> Sk. 159. un 200. apsvērumu.

<sup>(183)</sup> Sk. 113, 185., 195. un 213. apsvērumu.

<sup>(184)</sup> Sk. ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 1.42. punktu, kas citēts 61. zemsvītras piezīmē.

funkciju un risku sadalījums nav jau dots, bet gan tiek noteikts, veicot peļņas sadales uzdevumu. Tas ir tāpēc, ka, sadalot peļņu uzņēmuma iekšienē, nevienai no uzņēmuma sastāvdaļām nav atsevišķas juridiskas personas statuss, un tāpēc ne par vienu nevar teikt, ka tai atsevišķi pieder uzņēmuma aktīvi vai tā atsevišķi uzņemas tā saistības. Drīzāk uzņēmums ir vienots veselums, kas sastāv no daļām un kam pieder aktīvi un ir uzņemtas saistības pret kreditoriem. Patiešām, šāda uzņēmuma kreditors varētu kā garantiju sniegt iespējamu prasību uz visiem uzņēmuma aktīviem uzņēmuma maksātnespējas gadījumā neatkarīgi no tā, vai šie aktīvi ir sadalīti iekšēji vai nodokļu vajadzībām iedalīti uzņēmuma galvenajam birojam vai konkrētai filiālei.

(270) Turklāt šādos gadījumos aktīvu īpašumtiesības ticamā veidā nevar tieši redzēt šā uzņēmuma grāmatvedības pārskatos <sup>(185)</sup>. Personāla vai aktīvu fiziskā klātbūtne konkrētā jurisdikcijā, piemēram, ražotnes atrašanās vieta, var sniegt norādi par attiecīgā aktīva sadali uzņēmuma iekšienē, savukārt ja uzņēmumam pieder vai ja tas tur nemateriālos aktīvus, piemēram, IĻ licences, tos nevar redzēt fiziskā veidā un tāpēc tos ir grūtāk sadalīt nodokļu vajadzībām. Līdzīgi, tā kā nevar būt līgumiskas vienošanās starp viena uzņēmuma divām daļām, nevar līgumiski noteikt (materiālo vai nemateriālo) aktīvu īpašumtiesības uzņēmuma iekšienē.

(271) Tādējādi, tā kā ASI un AOE Īrijas filiālēm nav juridiskas personas statuss atsevišķi no uzņēmumiem, kuriem tās pieder, ne par šīm filiālēm, ne par jebkuru citu šo uzņēmumu daļu, jo īpaši, par galveno biroju, nevar teikt, ka tiem atsevišķi pieder šo uzņēmumu aktīvi vai uzņemtas to saistības. Attiecīgi, ne par ASI un AOE galveno biroju, ne par to attiecīgajām Īrijas filiālēm nevar teikt, ka tās atsevišķi tur Apple IĻ licences. Drīzāk abos gadījumos šīs IĻ licences tur uzņēmums kā vienots veselums, kas sastāv no vairākām daļām.

(272) Lai nodrošinātu, ka peļņas sadale filiālei sniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, būtu jāņem vērā tas, ka aktīvi, riski, kapitāls, tiesības un pienākumi, kas izriet no filiāles un citu tā paša uzņēmuma daļu savstarpējiem darījumiem, pieder uzņēmumam kā veselumam, nevis kādai uzņēmuma daļai <sup>(186)</sup>. Filiālei iedalāmā peļņa tādā gadījumā ir peļņa, ko šī filiāle varētu gūt saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, jo īpaši darījumos ar citām uzņēmuma daļām, ja tā būtu atsevišķs un neatkarīgs uzņēmums, kas nodarbojas ar tādām pašām vai līdzīgām darbībām tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, ņemot vērā veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, ko uzņēmums uzņēmis ar savas filiāles starpniecību un ar citu uzņēmuma daļu starpniecību.

<sup>(185)</sup> Iekšējo ziņojumu vajadzībām tomēr var izveidot atsevišķus kontus, lai arī ar tiem nevar juridiski saistošā veidā nošķirt iespējamus aktīvu prasījumus, un šādus kontus nav nepieciešams ārēji revidēt vai pārbaudīt. Tomēr šajā gadījumā pat šāds indikatīvs un iekšējs nošķīrums vai nu nepastāvēja, vai arī Īrijai netika iesniegts laikā, kad tika pieprasīti apstrīdētie nodokļu nolēmumi. Īrija apstiprināja to, ka ASI nesniedza Īrijas Ieņēmumu dienestam atsevišķus pārskatus par galveno biroju un par filiāli. Tas pats attiecas uz AOE. Sk. 101. apsvērumu.

<sup>(186)</sup> Sk. arī ESAO 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu B-3 (i) iedaļas 14. punktu, 14. lpp.: "Tāpat kā nesaistītu uzņēmumu gadījumos to, kuram uzņēmumam pieder aktīvi un kurš uzņemas riskus, nosaka ar juridiski saistošiem līgumiem vai cita veida pārbaudāmu tiesisko regulējumu. Līdzīgi apsvērumi ir piemērojami saistītiem uzņēmumiem, ar noteikumu, ka šie līgumi vai tiesiskais regulējums ataino faktisko realitāti (...). Līdzīgi, atsevišķa uzņēmuma gadījumā kopumā nerodas jautājums par to, kā noskaidrot, kura uzņēmuma valdījumā ir kapitāls. Savukārt attiecībā uz PI [pastāvīgām iestādēm] faktiskais un juridiskais statuss ir tāds, ka nav vienas atsevišķas uzņēmuma daļas, kurai juridiski pieder aktīvi, kas uzņemas riskus, pārvalda kapitālu vai slēdz līgumus ar atsevišķiem uzņēmumiem. Saistībā ar PI tādējādi juridiskais statuss neko nepalīdz, jo 7. panta 2. punktā noteikts, ka ar PI ir jārikojas tā, it kā tas būtu atsevišķs un neatkarīgs uzņēmums, kas veic pats savas funkcijas, uzņemas pats savus riskus un savām vajadzībām izmanto savus aktīvus vai tos tur. Tāpēc saskaņā ar 7. pantā noteikto nesaistītu pušu darījuma principu nepieciešams izstrādāt mehānismu, lai uz hipotētiski atsevišķu un neatkarīgu PI attiecinātu riskus, aktīvu ekonomiskās īpašumtiesības un kapitālu, lai saistītu ar hipotētiski nošķirtu un neatkarīgu PI tiesības un pienākumus, kas rodas darījumos starp atsevišķiem uzņēmumiem un uzņēmumu, kura sastāvā ir PI, un lai noskaidrotu un noteiktu darījumu būtību (t. i., uzņēmuma iekšējie darījumi kā atsevišķa uzņēmuma darījumu ekvivalenti) starp hipotētiski atsevišķu PI un citām uzņēmuma daļām, kura sastāvā ir PI.", 14. lpp.

(273) Īrija, šķiet, atzīst<sup>(187)</sup>, tāpat kā *Apple*<sup>(188)</sup>, ka Īrijas Ieņēmumu dienestam, nosakot nerezidentu uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu, būtu jāņem vērā Īrijas filiāles aktīvi, funkcijas un riski. *Apple* līdzīgi piekrīt – lai veiktu peļņas sadales uzdevumu saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu, ir nepieciešams, ka filiāle tiek uzskatīta par “neatkarīgu struktūrvienību”<sup>(189)</sup>. Tomēr pretēji pieejai, ko ierosināja Īrija 266. apsvērumā, lai nodrošinātu, ka metode, ko izmanto peļņas sadalei Īrijas filiālei, sniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, Īrijas Ieņēmumu dienestam bija jāpārļiecinās, vai *Apple* II licenču iedalīšana ārpus Īrijas, nevis attiecīgajām Īrijas filiālēm, bija iedalīšana, par kuru tika panākta vienošanās nesaistītu pušu darījuma kontekstā. Konkrētāk, saņemot pieprasījumu apstiprināt *Apple* piedāvātās metodes peļņas sadalei *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, Īrijas Ieņēmumu dienesta pienākums bija vispirms pareizi pārbaudīt, kādus aktīvus ir izmantojuši, kādas funkcijas veikuši un kādus riskus uzņēmušies šie uzņēmumi ar savu Īrijas filiāļu starpniecību un ar citu šo uzņēmumu daļu starpniecību.

(274) Īrija un *Apple* argumentē, ka saskaņā ar teritorialitātes principu *ASI* un *AOE* var aplikēt ar nodokli peļņu, kas gūta no to darbībām Īrijā. Īrijas pilnvaras piemērot nodokli attiecīgi aprobežojas ar uzņēmuma Īrijā gūto ienākumu, kā noteikts TCA 97 likuma 25. iedaļā<sup>(190)</sup>. Komisija piekrīt šim teritorialitātes principa aprakstam. Tomēr teritorialitātes princips, ko Komisija neapšaubā, attiecas uz tiesībām piemērot nodokli. Šis princips nenovērš to, ka nodokļu administrācijai ir jānosaka, kā nerezidentu uzņēmums sadala izlietos aktīvus, veiktās funkcijas un uzņemtos riskus ar savas filiāles un citu uzņēmuma daļu starpniecību, tostarp II, ko uzņēmums tur kā vienots veselums, lai noteiktu šāda avota ienākuma apmēru tādā veidā, ka tiek sasniegts ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Ar šo argumentu Īrija un *Apple*, šķiet, teritorialitātes principu, ko izmanto ar Īrijas filiāļu starpniecību gūtā avota ienākuma aplikšanai ar nodokli, jauc ar pienākumu iegūt faktisko informāciju par *ASI* un *AOE* darbībām, lai nodrošinātu, ka aktīvu, funkciju un risku sadale uzņēmumos ar mērķi noteikt ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā, tiek veikta, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu. Lai pārļiecinātos, vai nerezidentu uzņēmuma peļņas sadales metode sniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, informācijas vākšanai nepiemēro nekādus teritoriālos ierobežojumus.

(275) Raksturojot, kur tiek veikta *Apple* II pārvaldība vai uz ko *Apple* II licences būtu jāattiecina, gan nolēmuma pieprasījumā, gan vēlākajos Īrijas un *Apple* iesniegumos ir sniegta norāde, ka II pārvaldība tiek veikta ārpus Īrijas<sup>(191)</sup>. Ir sniegta atsauce, no vienas puses, uz darbībām, ko veic *ASI* un *AOE* galvenie biroji, un, no otras puses, uz *Apple Inc.* veiktajām funkcijām un saimniecisko darbību, jo īpaši darbībām, ko veic *Apple* administrācija ASV. Tomēr, ņemot vērā, ka lielākā daļa *ASI* un *AOE* valdes locekļu atrodas ASV un ka vienlaikus tos algo *Apple Inc.*<sup>(192)</sup>, nav skaidrs, vai darbības, uz kurām ir sniegta atsauce, ir attiecināmas uz *ASI* un *AOE* galvenajiem birojiem vai uz *Apple Inc.* Komisija pārbaudīs, kā abi scenāriji ietekmēs peļņas sadali *ASI* un *AOE* attiecīgajām filiālēm attiecīgi 276.–307. apsvērumā un 308.–318. apsvērumā.

<sup>(187)</sup> Īrija paskaidroja – lai piemērotu TCA 97 likuma 25. iedaļu, Īrijas Ieņēmumu dienestam ir jāpieņem spriedums, ņemot vērā katra konkrētā gadījuma faktus un apstākļus, kuri var būt “funkcijas, ko veic jebkura filiāle, tās intereses attiecībā uz uzņēmuma aktīviem (ja ir), filiāles uzņemto risku būtība un līmenis un kopējais filiāles devums uzņēmuma peļņas gūšanā.” Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 21. punkts.

<sup>(188)</sup> *Apple*, iesniedzot savas piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 154. un 155. punktā norāda, ka peļņas sadales uzdevums saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu ir veikts, ievērojot šādus kritērijus: “i) filiāles darbības (proti, veiktās funkcijas, filiāles turētos aktīvus un uzņemtos riskus), ii) ar šīm darbībām radīto vērtību un filiāles faktiskās izmaksas un iii) salīdzinājums ar citiem uzņēmumiem, kas darbojas salīdzināmā nozarē.” Saskaņā ar *Apple* šie galvenie principi noteica, ka TCA 97 likuma 25. iedaļa tika piemērota apstrīdēto nodokļu nolēmumu darbības laikā un tiek piemērota arī šodien. Sk. arī [*Apple* konsultanta] atzinumu, kas raksturots 204. apsvērumā.

<sup>(189)</sup> *Apple* piezīmes attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 154. un 155. punkts.

<sup>(190)</sup> Īrijas 2015. gada 4. maija vēstule, 4. lpp.

<sup>(191)</sup> Sk., piemēram, 113., 163., 185., 188., 195., 204., 205., 209. un 210. apsvērumu.

<sup>(192)</sup> Sk. 114. apsvērumu.

**b) Aktīvu, funkciju un risku sadalījums starp filiāli, kurai ir virkne saimniecisko darbību, un galveno biroju, kuram nav fiziskas klātbūtnes un darbinieku**

(276) Gan ASI, gan AOE ir reģistrēti Īrijā. Tomēr saskaņā ar TCA 97 likuma 23.A iedaļu laikā, kad spēkā bija apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ASI un AOE nebija nodokļu rezidenti Īrijā. Saskaņā ar TCA 97 likuma 23.A iedaļu pirms tā grozīšanas ar 2013. gada Finanšu likumu Īrijā reģistrētus uzņēmumus drīkstēja uzskatīt par nodokļu nerezidentiem Īrijā, ja tika izpildīti noteikti nosacījumi. Tā kā ASI un AOE būtībā kontrolēja sabiedrība, kas ir rezidents valstī, ar kuru noslēgti līgumi nodokļu jomā, proti, *Apple Inc.*, kas ir nodokļu rezidents ASV, un tā kā ASI un AOE nodarbojās ar tirdzniecību Īrijā ar attiecīgo filiāļu starpniecību un tika vadīti un kontrolēti ārpus Īrijas, abi šie uzņēmumi tika uzskatīti par Īrijas nerezidentu uzņēmumiem saskaņā ar TCA 97 likuma 23.A iedaļā noteikto tirdzniecības izņēmumu (<sup>193</sup>). Šajā saistībā *Apple* norādīja, ka ASI un AOE nodokļu rezidence nav “nekur” (<sup>194</sup>), savukārt Īrija uzskatīja, ka abus uzņēmumus “funkcionāli pārvalda un kontrolē” ASV (<sup>195</sup>). Kā skaidrots 52. apsvērumā, laikposmā, kad spēkā bija apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ASI un AOE vislabāk varētu raksturot kā uzņēmumus, kuriem nodokļu aprēķina vajadzībām “nav valstiskās piederības”.

(277) Pretēji Īrijas apgalvojumam (<sup>196</sup>) Komisija, veicot izmeklēšanu, nepārbaudīja ne TCA 97 likuma 23.A iedaļas saderību ar noteikumiem par valsts atbalstu, ne ASI un AOE nodokļu rezidences neesību, kas izriet no attiecīgās noteikumu normas piemērošanas. Tā arī nepārbaudīja, vai *Apple* grupas uzņēmumu struktūra un izveide Īrijā atbilst noteikumiem par valsts atbalstu. Drīzāk, kā skaidrots 39. apsvērumā, izmeklēšanā tika vērsta uzmanība uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem un uz to, vai peļņas sadales metodes, ko Īrijas Ieņēmumu dienests apstiprināja šajos nolēmumos, ir valsts atbalsta sniegšana.

(278) Tomēr Komisija norāda, ka izraksts no ASI revīzijā apstiprinātajiem kontiem, kas sniegti 2007. gada pārskatā un šā lēmuma 6. attēlā, šķiet, sākas ar priekšnoteikumu, ka ASI kopējai grāmatvedības peļņai piemērojama Īrijas uzņēmumu nodokļu standarta likme 12,5 %, kas piemērojama tirdzniecības ienākumam. Turklāt paskaidrojumā, kas pievienots 6. attēlā sniegtajam detalizētajam nodokļa maksas aprēķinam, ir paskaidrots, ka “pašreizējā nodokļa maksa ir zemāka nekā nodokļa standartlikme Īrijā. (...)” (<sup>197</sup>). Citiem vārdiem sakot, *Apple*, šķiet, ir pieņēmis, ka sākuma punkts ir ASI kopējā grāmatvedības peļņa kā nodokļa bāze uzņēmuma peļņas nodokļa saistību aprēķināšanai Īrijā, kam piemērotas apstrīdētajos nodokļa nolēmumos apstiprinātās peļņas sadales

(<sup>193</sup>) Sk. 50. apsvērumu. Pārskatot Īrijas nolēmumu praksi par peļņas sadali nerezidentu uzņēmumu filiālēm (sk. 384.–396. apsvērumu), Komisija konstatēja situācijas, kādās atrodas citi uzņēmumi, kas ir reģistrēti Īrijā, nav tās nodokļu rezidenti, bet ir jurisdikcijā, kur šie uzņēmumi varētu tikt pārvaldīti un kontrolēti. Īrijā reģistrētu uzņēmumu minētā nodokļu rezidence bija, piemēram, (...) (sk. uzņēmumu [I]) un (...) (sk. uzņēmumu [D]). Vairākos gadījumos nolēmumu pieprasījumos nebija norādīta nodokļu rezidence.

(<sup>194</sup>) *Apple* izpilddirektors norādīja “Kā es saprotu, nevienai no jūsu minētajām trim filiālēm [AOI, ASI un AEO] nav nodokļu rezidences”, sk. ASV Senāta Izmeklēšanas pastāvīgās apakškomitejas 2013. gada 21. maija sēdes materiālus lietā Ārzonas peļņas pārnese un ASV Nodokļu kodeksa 2. daļa (*Apple Inc.*), 45. lpp. Sk. arī šā lēmuma 7. attēlu, kurā sniegts ASI 2012. gada pārskata izraksts, kurā norādīts, ka “uzņēmums nav nodokļu rezidents nevienā jurisdikcijā”.

(<sup>195</sup>) Sk. 51., 112. un 200. apsvērumu. Sk. arī paziņojumus, ko sniedzis *Apple* izpilddirektors *Tim Cook* un, *Apple Inc.* nodokļu operāciju vadītājs *Phillip Bullock* ASV Senāta Izmeklēšanas pastāvīgās apakškomitejas 2013. gada 21. maija sēdē lietā Ārzonas peļņas pārnese un ASV Nodokļu kodeksa 2. daļa (*Apple Inc.*), 41. lpp.

(<sup>196</sup>) Sk. 199. un 200. apsvērumu.

(<sup>197</sup>) Sniedzot nodokļa maksas aprēķinu, *Apple* sākumā ņem ASI kopējo grāmatvedības peļņu (2007. finanšu gadā apmēram USD 1 844 miljoni) un piemēro šai kopējai peļņai Īrijas nodokļa likmi 12,5 % par tirdzniecības ienākumu, iegūstot teorētiskās uzņēmuma peļņas nodokļa saistības ASI uzņēmumam Īrijā (apmēram USD 230 miljoni). Tad šai summai pievieno nodokļa maksu, kas attiecas uz procentu ienākumiem, kuriem piemēro 25 % likmi. No šīs iegūtās teorētiskās nodokļu summas, kas jāmaksā saskaņā ar nodokļa standartlikmi Īrijā, *Apple* atskaita summu, kas noteikta tādā veidā, lai samazinātu šo teorētisko nodokļa maksu līdz nodokļa maksājuma līmenim, kas apstiprināts apstrīdētajos ASI Īrijas filiālei izstrādātajos nodokļu nolēmumos (apmēram USD 8,9 miljoni). Šīs summas samazinājums aptuveni USD 224 miljonu apmērā ir pasniegts kā korekcija “ienākumam, kam piemērotas zemākas nodokļa likmes”.

metodes kā šīs bāzes samazināšanas līdzeklis, un apstiprinājis, ka ASI Īrijas uzņēmuma ienākumu nodokļa saistības bija zemākas nekā tās, ko vispārēji piemēro uzņēmumiem, kam piemēro nodokļus Īrijā <sup>(198)</sup>.

(279) Lai noteiktu, vai ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem apstiprinātās peļņas sadales metodes sniedz selektīvas priekšrocības (un tādējādi valsts atbalstu) tādiem uzņēmumiem kā ASI un AOE, ir jānosaka, vai šo metožu rezultātā ASI un AOE ar nodokli apliekamā gada peļņa Īrijā ir atkāpe no ticama tirgus rezultāta tuvinājuma saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu <sup>(199)</sup>. Tas ir atkarīgs no tā, vai ar šīm metodēm šo uzņēmumu Īrijas filiālēm tiek noteikts ticams peļņas līmeņa tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, jo īpaši darījumos ar abu attiecīgo uzņēmumu citām daļām, kāds tas būtu bijis, ja filiāles būtu atsevišķi un neatkarīgi uzņēmumi, kas veic tādas pašas vai līdzīgas darbības tādos pašos vai līdzīgos apstākļos <sup>(200)</sup>. Redzot, ka laikposmā, kad apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija spēkā, ASI nav bijis citu filiāļu ārpus Īrijas un AOE vienīgā filiāle ārpus Īrijas bija Singapūrā, taču to ne Īrija, ne *Apple* nekad neuzrādīja kā filiāli, kas veic funkcijas, kuras rada AOE kopējo peļņu, sekas tam, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir izdarījis nepamatotu pieņēmumu, ka *Apple* IĻ licences būtu jāattiecinā ārpus Īrijas, ir tādas, ka tās tika iedalītas ASI un AOE galvenajiem birojiem nodokļu vajadzībām.

(280) Attiecīgi, pirms apstiprināt peļņas sadales metodes, kas balstījās uz nepamatotu pieņēmumu, ka *Apple* IĻ licences būtu jāattiecinā ārpus Īrijas, Īrijas Ieņēmumu dienestam bija jāpārbauda, vai ASI un AOE iekšējā sadale bija tāda, par kādu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu būtu vienojušies divi nesaistīti uzņēmumi līdzīgā situācijā, kādā ir ASI un AOE Īrijas filiāles un galvenie biroji. Lai to darītu, Īrijas Ieņēmumu dienestam bija jāgūst apstiprinājums, ka šīs licences patiesi būtu attiecināmas ārpus Īrijas, ņemot vērā, kādus aktīvus izmanto, kādas funkcijas veic un kādus riskus uzņemas šie uzņēmumi ar Īrijas filiāļu starpniecību un ar to attiecīgo galveno biroju starpniecību. Kā norādīts 281.–293. apsvērumā, ja Īrijas Ieņēmumu dienests būtu veicis šādu pārbaudi, tas būtu secinājis, ka darbību neesība attiecībā uz *Apple* IĻ attiecīgo galveno biroju līmenī nozīmē, ka šīs licences nodokļu aprēķina vajadzībām ir attiecināmas uz Īrijas filiāli, kas bija vienīgais iespējamais rezultāts šo licenču neattiecināšanai uz galvenajiem birojiem.

(281) Pamatojoties uz Komisijai iesniegtajiem faktiem <sup>(201)</sup>, šķiet, ka laikposmā, kad apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija spēkā, ASI un AOE galvenie biroji eksistēja tikai uz papīra, jo ASI un AOE šajā laikposmā nebija fiziskas klātbūtnes un darbinieku ārpus Īrijas. Ņemot vērā darbinieku neesību, vienīgās personas, kas varētu nodrošināt galvenā biroja funkcijas, varēja būt to valde.

(282) *Apple* vairākkārt apgalvo, ka ASI un AOE valde nodrošinājusi IĻ pārvaldības funkcijas <sup>(202)</sup>. Tomēr vienīgais apliecinājums par darbībām, ko veikusi ASI un AOE valde laikposmā, kad bija spēkā apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ir valdes sanāksmēs pieņemtie lēmumi, kas atainoti attiecīgajā laikposmā rīkoto sanāksmju protokolos,

<sup>(198)</sup> Līdzīgā veidā panāk ASI Īrijas filiāles uzņēmuma peļņas nodokļa apmēru 7. attēlā, izņemot, ka *Apple* piemēro [1–5] % uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi ASI kopējai grāmatvedības peļņai. [1–5] % rādītājs ir sniegts kā vidējā nodokļa likme visām jurisdikcijām, kurās ASI darbojas. Nav sniegts sīkāks skaidrojums, kā *Apple* ir ieguvis šo [1–5] % rādītāju. Šķiet, nav iespējams saskaņot [1–5] % ar kādiem citiem nodokļu vidējiem rādītājiem jurisdikcijās, kur ASI darbojas, jo ASI kā nodokļu maksātāja klātbūtne ir tikai Īrijā.

<sup>(199)</sup> Sk. 258. apsvērumu.

<sup>(200)</sup> Sk. 272. apsvērumu.

<sup>(201)</sup> Piemēram, nav darbinieku, nav pastāvīgas iestādes un nav atsaucis uz kādām biroja telpām atsevišķi no *Apple Inc.*

<sup>(202)</sup> Sk. 113., 163., 189., 205. un 210. apsvērumu.

kuri tika iesniegti Komisijai izmeklēšanas gaitā un kas ir sniegti šā lēmuma 4. un 5. tabulā. Šajos protokolos nav redzams, ka ASI un AOE valde ir pildījusi aktīvu un svarīgu lomu saistībā ar *Apple* IĻ licenci pārvaldību un efektīvu kontroli. Komisijai iesniegtajos dokumentos, kuros raksturotas šo valdes sanāksmju apspriedes, arī pats *Apple*, apkopojot valdes darbības, nav norādījis nekādas ar IĻ saistītas apspriedes šajos protokolos <sup>(203)</sup>.

(283) Vērā ņemams ir arī tas, ka protokolos nav nekādu apspriežu par lēmumiem slēgt vai grozīt CSA. Kā skaidrots 2.5.4. iedaļā, kopš 1991. gada CSA ir grozīts vairākas reizes, visbūtiskāk 2009. gadā. Pretēji Īrijas apgalvojumam, ka ASI un AOE valdes pieņēma būtiskus lēmumus par dalību CSA un arī par saistību ar šo nolīgumu izrietošu nozīmīgu izmaksu finansējumu <sup>(204)</sup>, kā arī pretēji *Apple* apgalvojumam, ka valdes bija lēmušas par dažādiem CSA grozījumiem <sup>(205)</sup>, valdes sanāksmju protokolos nav reģistrētas nekādas apspriedes par 2009. gada grozījumiem, ne arī kādas citas apspriedes par CSA vai *Apple* IĻ <sup>(206)</sup>, un tikai 2014. gada beigās tika apspriesta *Apple* jaunā struktūra Īrijā <sup>(207)</sup>.

(284) Tik tiešām, visā laikposmā no 1980. līdz 2015. gadam, par kuru Komisijai tika iesniegti protokoli, tajos nav redzamas nekādas apspriedes saistībā ar CSA, izņemot (..) valdes 2014. gada augustā rīkotās sanāksmes protokolu. Minētā (..) valdes sanāksme bija pirmā reize (..). Tomēr pat tad, kad tika sniegta atsauce uz CSA, šajos protokolos ir minēta citu personu iesaistīšana sarunās par CSA ASI un AOE vārdā, kuras nebija ASI un AOE valdes locekļi un nepiedalījās klātienē attiecīgajā sanāksmē <sup>(208)</sup>. Jebkurā gadījumā no protokoliem, kurus bija skatījusi Komisija, ir redzams, ka ASI un AOE valde bija sākusī spriest par CSA tikai 2014. gada beigās, (..), nevis (..), kad bija piemērojami apstrīdētie nodokļu nolēmumi <sup>(209)</sup>.

(285) Komisijai iesniegtie valdes sanāksmju protokoli liecina, ka valdes nebija iesaistījušās nekādās sīkākās uzņēmējdarbības apspriedēs, izņemot apspriedi par *Apple* jauno struktūru Īrijā, kuras rezultātā, kā norāda *Apple*, ASI un AOE ar nodokli apliekamajai gada peļņai Īrijā vairs netika piemērots 2007. gada nolēmums. Protokolu kopsavilkums, kas iesniegts 4. un 5. tabulā, parāda apspriedes laikposmā no 2009. gada janvāra līdz 2011. gada

<sup>(203)</sup> *Apple* rezumēja [*Apple* konsultanta] atzinumu saistībā ar valdes darbībām sanāksmēs šādi: “ASI un AOE valdes protokoli (..) parāda lēmumu pieņemšanu attiecībā uz jautājumiem, kas ir stratēģiski nozīmīgi ASI/AOE, tostarp i) finanšu lietas, piemēram, lēmumi par ieguldījumiem, bankas kontu pilnvarojumu un kapitāla uzturēšanas jautājumiem; ii) finanšu pārskatu izvērtēšana un apstiprināšana; un iii) pilnvaru deleģēšana noteiktos ietvaros attiecībā uz uzņēmuma darbībām; visi šie lēmumi tiek pieņemti ASV, nevis Īrijā.” 2015. gada 7. septembra iesniegums, 7. lpp.; sk. 205. apsvērumu.

<sup>(204)</sup> Sk. Īrijas 2015. gada 4. maija vēstuli, 3. lpp.

<sup>(205)</sup> Sk. 113. apsvērumu.

<sup>(206)</sup> ASI un AOE valdes 2013. gada augusta sanāksmes, kurās tika apspriesta pilnvaru piešķiršana attiecībā uz IĻ aizsardzību, skar ar IĻ saistītu darbību, ko saskaņā ar CSA ne ASI, ne AOE nebija spējīgi nodrošināt. Tāpēc šādu darbību deleģēšana grupas ASV darbiniekiem principā nebija nepieciešama, jo tikai *Apple Inc.* bija ļauts saskaņā ar CSA aizsargāt IĻ, pat ja nebūtu nekāda pilnvarojuma. Sk. 127. apsvērumu.

<sup>(207)</sup> Sk. 2.5.7. iedaļu.

<sup>(208)</sup> Protokolā norādīts, ka (..). Sk. ASI valdes sanāksmes 2014. gada (..) augusta protokolu, 7. lpp.

<sup>(209)</sup> Sk. 136. apsvērumu.

septembrim attiecībā uz ASI un laikposmā no 2008. gada decembra līdz 2011. gada septembrim – attiecībā uz AOE <sup>(210)</sup>. Izņemot vienu ar uzņēmējdarbību saistītu lēmumu pārcelt aktīvus no AOE Singapūras filiāles uz citu Apple grupas uzņēmumu <sup>(211)</sup>, šie protokoli liecina, ka ASI un AOE valdes apsprieda galvenokārt administratīvus uzdevumus, tā teikt, pārskatu apstiprināšanas un dividendu saņemšanas jautājumus <sup>(212)</sup>, nevis aktīvas vai būtiskas funkcijas, kas attiecas uz Apple II licenci pārvaldību.

- (286) Savukārt Īrija argumentē, ka uzņēmējdarbības lēmumi nav pieņemti Īrijā <sup>(213)</sup>. Tomēr ASI un AOE valdes sanāksmju protokoli rāda, ka dažādas funkcijas, tostarp visas valdes funkcijas, laiku pa laikam nodotas ārpus Apple darbiniekiem, kas atrodas Īrijā <sup>(214)</sup>. Tāpēc Īrija nevar apgalvot, ka Īrijā nav veiktas nozīmīgas funkcijas. Jebkurā gadījumā ASI un AOE valdes sanāksmju protokoli ļauj precīzi izsekot un norobežot galveno biroju darbības, savukārt attiecībā uz darbībām, kas notiek Īrijas filiālēs, kurās katrā nodarbina simtiem darbinieku, kuri aktīvi darbojas dažādās jomās, to nevar izdarīt.
- (287) Apple apgalvo, ka ASI un AOE valdes darbības tika nodrošinātas “neskaitāmos veidos” <sup>(215)</sup>, sīkāk neko nepaskaidrojot. Tomēr, ņemot vērā, ka “neskaitāms” šajā kontekstā, šķiet, nozīmē nedefinētu un nesaskaitāmu elementu kopu, ko tādējādi nav iespējams pārbaudīt vai aprakstīt, peļņas sadales metode, kas balstās uz šādiem nedefinētiem elementiem, nevar sniegt uz tirgu balstītu rezultātu, jo šādas metodes nesaistītu pušu darījuma principa novērtējumu nevar veikt objektīvā veidā. Jebkurā gadījumā, tā kā ASI un AOE valdes vairākums atrodas ASV un vienlaikus tās algo Apple Inc., ja šīs darbības ir nozīmīgas, būtībā būtu jāuzskata, ka ASI un AOE uzņēmumiem ir pastāvīgas iestādes ASV. Tas pats attiecas uz ASI un AOE galveno biroju iespējamajām darbībām ārpus valdes sanāksmēm. Attiecībā uz ASI Komisija arī konstatē, ka tā valdes locekļi nesaņem atlīdzību, un, pieņemot, ka valdes locekļus atalgo pēc tirgus nosacījumiem, šis fakts vēl vairāk apstiprina, ka to darbība nav vērtīga ASI galvenajam birojam.
- (288) Galvenie biroji ne tikai neveica aktīvas vai nozīmīgas funkcijas attiecībā uz Apple II licencēm, tiem arī nebija spēju veikt šādas funkcijas laikposmā, kad apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija spēkā. Patiešām, lai veiktu pārvaldības darbības saistībā ar Apple II, kā norādīts Apple apsvērumos (piemēram, kādus II komercializēt, kā ražot izstrādājumus un kā veidot tirgdarbības kampaņas, kā arī lēmumi par ieguldījumu summām R&D pasākumos, kuros

<sup>(210)</sup> Pārskata tabulā, ko Īrija iesniedza 2016. gada 22. aprīlī, uzskaitītas 57 ASI valdes sanāksmes, kas bija rīkotas laikposmā no pirmās ASI valdes sanāksmes 1990. gada 5. aprīlī līdz 2014. gada grāmatvedības pārskata perioda beigām (2014. gada 27. septembrim saskaņā ar uzņēmuma pārskatiem). Turklāt Apple neiesniedza ASV Senātam iesniegtos kopsavilkumus par valdes sanāksmēm, kas tika rīkotas no 2006. līdz 2012. gadam. Apple atsauca uz kopsavilkumu savā 2015. gada 15. aprīļa iesniegumā (sk. Apple 22. aprīļa vēstuli, 18. lpp.). Pārskatā, ko Īrija bija sniegusi tabulas veidā, patiešām nav uzskaitītas 30 valdes sanāksmes, kas rīkotas 2006.–2012. gadā, kuru protokolus Īrija bija iesniegusi tajā pašā dienā, 2016. gada 22. aprīlī. Vēl 3 protokolus par valdes sanāksmēm, kas varētu būt rīkotas šajā laikposmā, Īrija iesniedza 2016. gada 24. maijā. Visbeidzot, ASI valdes sanāksmju kopsavilkuma tabulā, ko Apple iesniedza ASV Senātam un ko Īrija iesniedza Komisijai 2015. gada 15. aprīlī, ir uzskaitītas vēl 5 ASI valdes sanāksmes, kas notikušas laikposmā no 2006. līdz 2010. gadam, kuru protokolus Īrija vispār neiesniedza Komisijai. Tādējādi, pamatojoties uz Komisijai iesniegtajiem protokoliem, kopumā rīkotas 90 valdes sanāksmes, un ja visas valdes sanāksmes, kas uzskaitītas ASV Senātam iesniegtajā tabulā, faktiski ir notikušas, to kopskaits ir 92 (nav iesniegti protokoli par 2008. gada janvāra un 2009. gada oktobra sanāksmēm, kas uzskaitītas iesniegumā ASV Senātam). Abos gadījumos valdes sanāksmju skaits laikposmā no 1990. gadam līdz 2014. gada septembrim ir vidēji mazāks par četrām sanāksmēm gadā. Turklāt, pamatojoties uz Īrijas 2016. gada 22. aprīlī sniegto informāciju, 1993.–1997. gadā valdes sanāksmes nav rīkotas vispār un lēmumi tika pieņemti vienīgi ar valdes rakstisku rezolūciju starpniecību. Pamatojoties uz 2016. gada 22. aprīlī sniegto informāciju, tas pats varētu attiekties arī uz 2008. gadu.

<sup>(211)</sup> Tomēr atsauce uz šo uzņēmējdarbības lēmumu, šķiet, ir sniegta tikai tādēļ, lai reģistrētu pašu pārveidumu, kurš nav saistīts ar II pārvaldību, bet ir tikai darbību reorganizācija, un valde, šķiet, sanāksmē nav apspriedusi ne pārveiduma cenu, ne nosacījumus.

<sup>(212)</sup> Tas ir apstiprināts [Apple konsultanta] atzinumā, sk. 205. apsvērumu.

<sup>(213)</sup> Sk. Īrijas 2014. gada 5. septembra apsvērumu attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu 12. punktu.

<sup>(214)</sup> Sk., piemēram, ASI valdes 2010. gada 22. jūnija sanāksmi un AOE 2009. gada 20. jūlija sanāksmi, attiecīgi 4. un 5. tabulu. Abās sanāksmēs tika deleģētas pilnvaras C. Kearney k-dzei un M. O'Sullivan k-gam, kas abi ir Apple darbinieki Īrijā saskaņā ar Īrijā reģistrētu Apple meitasuzņēmumu pārskatos sniegto informāciju. Sk. arī AOE valdes 2010. gada 15. novembra sanāksmes protokolu, kurā minēts, ka “Apple Korkas ražotnes vadītājs David O'Connell ir veicis pārrunas [AOE] uzņēmuma vārdā kopā ar vietējiem juriskonsultiem īpašumtiesību maiņas jomā, ko nolīdzis [AOE] uzņēmums, (.), saistībā ar Apple Korkas ražotnei piemērotu papildu noliktavas telpu nomu (.), lai veicinātu ražošanas paplašināšanu.”

<sup>(215)</sup> Sk. 113. apsvērumu.

uzņēmumiem būtu jāiesaistās) <sup>(216)</sup>, ir nepieciešama aktīva vadība, un to nevar nodrošināt ar neregulāriem valdes lēmumiem. Tāpēc tās nevar veikt ārpus ASI un AOE Īrijas filiālēm, jo galvenajiem birojiem nebija spēju pieņemt aktīvu pārvaldības lēmumus, ja nav darbinieku.

- (289) Būtiskākais ir tas, ka daudzas CSA uzskaitītās funkcijas un riski, kuru kopsavilkums sniegts šā lēmuma 8. un 9. attēlā <sup>(217)</sup>, varēja veikt un uzņemties tikai Īrijas filiāles, nevis galvenie biroji. Piemēram, preču kvalitātes kontroli nevar veikt galvenais birojs, kurā nav darbinieku. Līdzīgi, R&D ražotnes vadība, šķiet, nav praktiski iespējama bez darbiniekiem. Ņemot vērā, ka šīs funkcijas jāveic un riski ir jāuzņemas saskaņā ar CSA un ka ASI un AOE ir CSA līgumslēdzēji, CSA nevar efektīvi izpildīt, ja izpildē nepiedalās Īrijas filiāles <sup>(218)</sup>.

- (290) Apple apgalvo, pamatojoties uz [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumu, kurā arī Apple Īl licences ir attiecinātas ārpus Īrijas, ka ASI un AOE spēj pieņemt nepieciešamos stratēģiskos lēmumus ārpus Īrijas, lai mazinātu uzņēmuma pakļautību riskam normālas uzņēmējdarbības apstākļos <sup>(219)</sup>. Tomēr ir skaidrs, ka ārpus Īrijas filiālēm ne ASI, ne AOE nespēj pārraudzīt uzņēmējdarbības riskus, ja nav darbinieku. Uzņēmuma daļai, kas nav tādā statusā, lai vadītu, kontrolētu un pārraudzītu riskus, nevajadzētu iedalīt šādu risku nodokļu vajadzībām <sup>(220)</sup>. Tas atbilst ekonomisko realitāti, ka racionāls uzņēmējs neuzticētu risku darījuma partnerim, kas nespēj uzņemties un vadīt šādu risku. Šajā saistībā, kā turpmāk paskaidrots 308.–318. apsvērumā, Komisija nevar piekrist [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā un [Apple 2. konsultanta] *ad hoc* pētījumā (abus bija iesniedzis Apple) sniegtajai argumentācijai, saskaņā ar kuru Apple Inc. veiktās funkcijas ir iekļautas ASI un AOE peļņas sadales novērtējumā. ASI un AOE Īrijas filiāles nav Apple Inc. filiāles; Apple Inc. ir atsevišķa juridiska vienība, kas reģistrē peļņu atsevišķi no ASI un AOE peļņas.

- (291) Ņemot vērā, ka galveno biroju līmenī nav nekādu darbību, nodokļu vajadzībām var atbilstīgi iedalīt tikai ierobežotus riskus, ko var kontrolēt ar neregulāru valdes sanāksmju starpniecību. Kā atzīmēts 285. apsvērumā, valdes sanāksmju protokolos, ko bija skatījusi Komisija, galvenokārt ir norādes uz apspriedēm par finansiāliem lēmumiem, piemēram, lēmumiem par dividenžu sadalījumu un naudas pārvaldības lēmumiem. Attiecībā uz pēdējiem minētajiem abi uzņēmumi gūst procentu ienākumus no likviditātes pasīvas pārvaldības, ko valde bija nodevusi ārpalpojuma Braeburn, kā minēts valdes sanāksmes protokolā <sup>(221)</sup>. Tā kā šādu pasīvu pārvaldības funkciju veikšanai nav nepieciešama aktīva ikdienas pārvaldība un likviditātes pārvaldība nav ASI un AOE pamatdarbība, Komisija piekrīt, ka ASI un AOE procentu ienākums, kas tiek gūts no šīs pasīvas pārvaldības funkcijas, nodokļu vajadzībām tiek attiecināts uz galvenajiem birojiem.

- (292) Savukārt uz ASI un AOE galvenajiem birojiem nebūtu jāattiecinā nekāds aktīvi pārvaldītais Īl, piemēram, Apple Īl licences, kuras ASI un AOE ir tiesīgi izmantot saskaņā ar CSA, kas ir pretēji nepamatotajam pieņēmumam, kas apstiprināts apstrīdētajos nodokļu nolēmumos. Konkrētajos gados valdes sanāksmes fiziski nenotika: valde pieņēma tikai rakstiskas rezolūcijas, kas ierobežo valdes lēmumu pieņemšanas procesu un galveno biroju spēju

<sup>(216)</sup> Sk. 163. apsvērumu.

<sup>(217)</sup> Sk. 122. apsvērumu.

<sup>(218)</sup> Saskaņā ar Apple apgalvoto CSA izvērtēšanas tabulās nebija uzskaitītas darbības, ko katra puse faktiski veica, bet gan darbības, ko katra puse bija tiesīga veikt, sk. 124. apsvērumu. Šādai *ex post* interpretācijai, ko Apple sniedza attiecībā uz CSA, nav apstiprinājuma CSA tekstā, kurā nav šādu apzīmējumu vai ierobežojumu.

<sup>(219)</sup> Sk. 167. apsvērumu.

<sup>(220)</sup> Kā jau skaidrots ESAO 2010. gada Transferts cenu noteikšanas vadlīniju 1.49. punktā, "faktors, kas jāizvērtē, pārbaudot attiecīgās riska sadales ekonomisko būtību, ir šādas sadales rezultāts nesaistītu pušu darījumos. Nesaistītu pušu darījumos kopumā pusēm ir jēga iedalīt lielāku to risku daļu, pār kuriem tiem ir nosacīti lielāka kontrole."

<sup>(221)</sup> Sk. 108. apsvērumu.

pieņemt aktīvus pārvaldības lēmumus. Retajos gadījumos, kad valde apsprieda ASI izplatīšanas vai ražošanas uzņēmējdarbību, protokolā sistemātiski ir norāde uz iepriekš veiktām ASI un citu pušu apspriedēm <sup>(222)</sup>.

- (293) Rezumējot, ja Īrijas Ieņēmumu dienests būtu atbilstīgi apstiprinājis, vai *Apple II* licences, ko tur ASI un AOE, ir jāattiecinā ārpus Īrijas, pirms apstiprināt peļņas sadales metodes, kuru pamatā ir šis pieņēmums, tas būtu secinājis, ka ASI un AOE galvenie biroji nekontrolē un nepārvalda *Apple II* licences, ne arī ir tādā statusā, lai kontrolētu un pārvaldītu šīs licences tādā veidā, lai iegūtu tāda veida ienākumu, kādu ir reģistrējuši šie uzņēmumi. Attiecīgi, ja ASI un AOE Īrijas filiāles būtu atsevišķi un neatkarīgi uzņēmumi, kas nodarbojas ar tādām pašām vai līdzīgām darbībām tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, un, ņemot vērā, kādus aktīvus izmantoja šie uzņēmumi, kādas funkcijas veica un kādus riskus uzņēmās ar savu filiāļu un attiecīgo galveno biroju starpniecību, tās nebūtu apstiprinājušas peļņas sadales metodi, pamatojoties uz šādu pieņēmumu, kura rezultātā visa ASI un AOE peļņa vairs samazināto izmaksu bāzes ierobežotā uzņēmuma tiek sadalīta galvenajiem birojiem, nevis šīm filiālēm.
- (294) Kā parādīts 281–292. apsvērumā, informācija, kas bija nepieciešama šāda secinājuma izdarīšanai, Īrijas Ieņēmumu dienestam bija pieejama vai dienests varēja to saņemt laikposmā, kad apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija spēkā <sup>(223)</sup>. Šī informācija ticamā un tiešā veidā ļauj noteikt, ka *Apple II* licences, ko tur ASI un AOE, nav bijis jāiedala galvenajiem birojiem nodokļu vajadzībām. Pretēji Īrijas sniegtajiem apgalvojumiem <sup>(224)</sup> šo informāciju nedrīkstēja ignorēt, sadalot peļņu Īrijas filiālēm, jo šī informācija ļauj Īrijas Ieņēmumu dienestam ticamākā veidā izdarīt secinājumu par to, vai *Apple* piedāvātās peļņas sadales metodes sniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, nevis tikai balstīties uz informāciju par Īrijas filiāles darbībām.
- (295) Jebkurā gadījumā, pat apstiprinot Īrijas argumentu, ka peļņas sadales uzdevums bija jāveic, tikai ņemot vērā Īrijas filiāles izmantotos aktīvus, veiktās funkcijas un uzņemtos riskus, ko Komisija apstrīd, Īrijas Ieņēmumu dienestam bija vismaz jāgūst apstiprinājums, ka *Apple II* licences nav jāiedala ASI un AOE Īrijas filiālēm nodokļu vajadzībām. Kā skaidrots 296.–304. apsvērumā, ja jau šīs filiāles bija uzrādītas Īrijas Ieņēmumu dienestam kā struktūras, kas nodrošina funkcijas, kurās licenču izmantošanai ir liela nozīme, un ja jau pastāv norādes, ka šīs filiāles faktiski nodrošināja ar II saistītās funkcijas, kas bija būtiskas zīmola apzināšanas un atpazīstamības veidošanā EMEIA reģionā, Īrijas Ieņēmumu dienestam obligāti bija vismaz jāgūst apstiprinājums tam, ka *Apple II* licences nebūtu pilnībā vai daļēji jāiedala Īrijas filiālēm, pirms peļņas sadales metožu apstiprināšanas, balstoties uz nepamatotu pieņēmumu, ka *Apple II* licences būtu jāiedala ārpus Īrijas.
- (296) Attiecībā uz ASI tā Īrijas filiāle tika uzrādīta Īrijas Ieņēmumu dienestam kā struktūra, kas veic iepirkumu, pārdošanas un izplatīšanas darbības, kas saistītas ar *Apple* produkcijas pārdošanu saistītajām pusēm un trešo pušu patērētājiem EMEIA un APAC reģionos <sup>(225)</sup>. Tā kā šī filiāle bija tiesīga izplatīt *Apple* zīmola preces, darbību veikšanai bija nepieciešama piekļuve *Apple* zīmolam, kas ASI bija piešķirts kā veselums *Apple II* licenču veidā. Tādējādi, pat ja Īrijas Ieņēmumu dienests neuzskatīja, ka *Apple II* licences nodokļu vajadzībām būtu jāiedala ASI

<sup>(222)</sup> Sk. 284. apsvērumu attiecībā uz vienīgo apspriedi par CSA valdes līmeni, kas notika 2014. gadā saistībā ar *Apple* uzņēmuma jauno struktūru Īrijā. 2012. gada 27. martā notika apspriede ASI valdes līmeni saistībā ar ADI izplatīšanas teritorijām. Šīs sanāksmes protokolā rakstīts, ka “[valdes] sanāksmē tika ziņots, ka uzņēmums [ASI] un *Apple Distribution International* [ADI] apspriedās saistībā ar ierosinājumu iecelt ADI par izplatītāju Eiropā (...)”. Šajā paziņojumā norādīts uz to, ka ASI valde nebija aktīvi iesaistīta apspriedē, par kuru tai tika ziņots, bet gan, ka šajā apspriedē piedalījās citas personas, kas pārstāvēja ASI.

<sup>(223)</sup> Ņemot vērā Īrijai iespējami pieejamo informāciju par to, ka galvenajiem birojiem nav darbības spējas, Īrijai būtu bijis jācenšas pieprasīt informāciju par valdes faktiskajām darbībām papildus apstrīdēto nolēmumu pieteikumam, lai apstiprinātu pieņēmumu, ka šie nolēmumi pamato to, ka II bija jāiedala ārpus Īrijas.

<sup>(224)</sup> Sk. 266. un 274. apsvērumu.

<sup>(225)</sup> Sk. 54. apsvērumu.

Īrijas filiālei, tam bija vismaz jāizanalizē, kā tika nodrošināta šīs filiāles piekļuve *Apple* Īl, kas tai ir nepieciešama savu funkciju veikšanai, un kā tā tika veidota uzņēmuma iekšienē. Nav nekādu liecību, ka šāda analīze jebkad ir veikta.

- (297) Ja šāda analīze būtu veikta, būtu skaidrs, ka *ASI* filiāle, veicot iepirkumu, pārdošanas un izplatīšanas darbības, kas saistītas ar *Apple* produkcijas pārdošanu, nodrošina vairākas funkcijas, kas ir būtiskas *Apple* zīmola izstrādei un uzturēšanai vietējā tirgū un klientu lojalitātes nodrošināšanai pret šo zīmolu šajā tirgū <sup>(226)</sup>. Piemēram, *ASI* Īrijas filiālei radās vietējās tirgdarbības izmaksas tieši attiecībā uz trešās puses tirgdarbības pakalpojumu sniedzējiem saistībā ar globālās tirgdarbības stratēģijas lokalizāciju un izpildi. Zīmola stratēģijas pielāgošana vietējam tirgum bija galvenā funkcija, kas jāveic, lai attīstītu zīmolu attiecīgajos reģionos, un uz filiāli tika attiecinātas pasaulē un vietējā mērogā veikto reklāmas programmu izmaksas, lai pildītu šo funkciju <sup>(227)</sup>.
- (298) *ASI* Īrijas filiāle bija arī atbildīga par reģionālo datu vākšanu un analizēšanu, lai provizoriski noteiktu gaidāmās *Apple* preču pieprasījuma prognozes <sup>(228)</sup>, un šī funkcija, šķiet, ir obligāta, lai *EMEIA* reģionā izmantotu *Apple* Īl.
- (299) *ASI* Īrijas filiāle bija arī pilnībā atbildīga par *AppleCare* klientu atbalsta dienesta darbību, kurš nodrošina pēc pārdošanas atbalstu un remonta pakalpojumus visā *EMEIA* reģionā. Šī funkcija ir tieši saistīta ar zīmolvārdu, tiek veikta ar mērķi nodrošināt klientu apmierinātību un ietver atbildību par garantijas un remonta programmām <sup>(229)</sup>. Attiecīgi *ASI* Īrijas filiāle uzņēmās lielus riskus saistībā ar preču un tehnoloģiju veikspēju.
- (300) Visbeidzot, [50–60] no *ASI* [300–400] *FTE*, kas visi atrodas Īrijā, *Apple* 2014. gadā iekļāva *R&D* personāla kategorijā <sup>(230)</sup>.
- (301) Attiecībā uz *AOE* tā Īrijas filiāle Īrijas Ieņēmumu dienestam bija uzrādīta kā struktūra, kas atbildīga par īpaša datorizstrādājumu klāsta ražošanu un montāžu *EMEIA* reģionam. Šajā statusā *AOE* Īrijas filiāle izstrādāja *Apple* specifiskus procesus un ražošanas kompetenci, kā arī nodrošināja kvalitātes nodrošināšanas un kvalitātes kontroles funkcijas <sup>(231)</sup>, kas ir nepieciešamas zīmola vērtības aizsargāšanai <sup>(232)</sup>.
- (302) Turklāt, kad *Apple*, lai saņemtu 1991. gada nolēmumu, iesniedza Īrijas Ieņēmumu dienestam ilustratīvu *AOE* Īrijas filiāles pārskatu aizpildīšanas veidni, tajā ar *CSA* saistītās izmaksas bija attiecinātas uz filiāli, nevis uz galveno biroju <sup>(233)</sup>. Lai arī Īrijas Ieņēmumu dienests, šķiet, nav pārbaudījis *CSA* nosacījumus, kad izdeva apstrīdētos nodokļu nolēmumus, Īrijas Ieņēmumu dienestam saistībā ar to, ka *CSA* izmaksas pats *Apple* attiecinājis uz *AOE* Īrijas filiāli, būtu bijis jāapšaubā nepamatotais pieņēmums, ka *Apple* Īl licences būtu jāiedala ārpus Īrijas, saskaņā ar kuru izstrādāta peļņas sadales metode, kuru tas galu galā apstiprināja.

<sup>(226)</sup> *PwC ad hoc* ziņojuma 1. pielikums, 8. lpp.

<sup>(227)</sup> *PwC ad hoc* ziņojuma 1. pielikums, 8. lpp.

<sup>(228)</sup> *PwC ad hoc* ziņojuma 1. pielikums, 10. lpp.

<sup>(229)</sup> *PwC ad hoc* ziņojuma 1. pielikums, 10. – 11. lpp.

<sup>(230)</sup> Šie darbinieki bija iekļauti funkcionālajā grupā "Lokalizācija un produktu testēšana". *Apple* norādīja – lai arī šie darbinieki ir iekļauti *R&D* kategorijā, viņi nav iesaistīti Īl izstrādē, pārvaldībā, ieviešanā vai stratēģiskajā virzīšanā; sk. Īrijas 2016. gada 29. janvāra vēstuli, 27. lpp.

<sup>(231)</sup> *PwC ad hoc* ziņojums, 13. lpp.

<sup>(232)</sup> *AOE* Īrijas filiāle uzņēmās arī ražošanas un krājumu risku, *PwC ad hoc* ziņojums, 13. lpp.

<sup>(233)</sup> Sk. [Apple nodokļu konsultanta] 1991. gada 16. janvāra vēstuli, 66. apsvērumu. Šajā vēstulē iekļauts papildinājums "Apple Computer Ltd. Īrijas filiāles aizpildīšanas formāta ilustratīvie rādītāji", kurā kā būtiskākās izmaksas filiāles peļņas un zaudējumu pārskatā uzskaitīti "Tehnoloģija/tirgdarbības nemateriālie aktīvi".

- (303) Līdzīgi, arī pats *Apple* 2007. gada nolēmuma pieprasījumā ierosināja, ka Īrijas filiālei būtu jāsaņem ienākums par *Apple* II. Saskaņā ar 2007. gada nolēmumu [1–5] % no filiāles apgrozījuma tika iedalīti AOE Īrijas filiālei ar nosaukumu “II ienākums” <sup>(234)</sup>. Šādam ierosinājumam bija jāsniedz Īrijas Ieņēmumu dienestam norāde, ka AOE Īrijas filiāle kaut kādā veidā ir iesaistīta II izstrādē vai *Apple* II licenču pārvaldībā vai kontrolē.
- (304) Ņemot to vērā, Īrijas Ieņēmumu dienestam, kad tam tika iesniegtas *Apple* ierosinātās peļņas sadales metodes, bija noteikti jānosaka *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamā peļņa Īrijā, lai vismaz pārliecinātos, ka *Apple* II licences nav iedalītas šo uzņēmumu Īrijas filiālēm, nevis vienkārši jāapstiprina nepamatots pieņēmums, ka šīm licencēm jābūt iedalītām ārpus Īrijas. Ņemot vērā Īrijas filiāļu iesaisti *Apple* II, Īrijas Ieņēmumu dienests nedrīkstēja ņemt vērā peļņu, kas gūta no *Apple* II licenču izmantošanas, un izmaksas, kas radušās Īrijas filiālēm saskaņā ar *CSA*.
- (305) Ņemot vērā visus minētos iemeslus, Komisija secina, ka *Apple* II licenču iedalīšana ārpus Īrijas bija tāda, par kuru nebūtu vienojušies divi nesaistīti uzņēmumi, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu. Ņemot vērā, ka nebija funkciju, ko veiktu galvenie biroji, un/vai ņemot vērā funkcijas, ko veica Īrijas filiāles, *Apple* II licences attiecībā uz *Apple* preču iepirkumiem, ražošanu, pārdošanu un izplatīšanu ārpus Amerikas kontinentiem nodokļu vajadzībām bija jāiedala Īrijas filiālēm.
- (306) Ņemot vērā šo secinājumu, Īrijas prasība, ka, tā kā *Apple* II, kas rada peļņu, ko reģistrē *ASI* un *AOE*, atrodas ārpus Īrijas, no šā II gūtā peļņa būtu jāatskaita no ar nodokli apliekamās peļņas Īrijā saskaņā ar teritorialitātes principu, arī ir noraidāma <sup>(235)</sup>. Jebkurā gadījumā *ASI* un *AOE* reģistrētais ienākums nav ienākums no autoratlīdzībām, bet ienākums no pārdošanas, attiecībā uz kuru uzņēmumu finanšu pārskatos nav atsevišķi norādīta II atlīdzība. Patiešām, *ASI* un *AOE* reģistrētais ienākums ir norādīts šo uzņēmumu finanšu pārskatos kā tirdzniecības ienākums <sup>(236)</sup> un kā tāds arī deklarēts Īrijas Ieņēmumu dienestam (no kura atņemts procentu ienākums). Turklāt, kā paskaidrots 278. apsvērumā, viss abu uzņēmumu ienākums (izņemot procentu ienākumu) bija norādīts *ASI* un *AOE* gada pārskatos no 2004. līdz 2008. gadam kā ar 12,5 % nodokli apliekamais ienākums, kas saskaņā ar Īrijas sniegto klasifikāciju varētu atbilst tirdzniecības ienākumam <sup>(237)</sup>. Kā sīkāk paskaidrots minētajā apsvērumā, tiklīdz visam abu uzņēmumu ienākumam tika aprēķinātas teorētiskās uzņēmuma peļņas nodokļa saistības, piemērojot 12,5 % likmi tirdzniecības ienākumam, tā uzreiz tika piemērots samazinājums attiecībā uz “ienākumu, kam piemērojama zemāka nodokļa likme”, tādējādi samazinot šo abu uzņēmumu faktiskās nodokļu saistības Īrijā. Tas apstiprina, ka aplūkoto ienākumu *Apple* uzskatīja par tirdzniecības ienākumu, nevis ienākumu no autoratlīdzībām <sup>(238)</sup>.
- (307) Tā kā ne *ASI*, ne *AOE* nav nekādas fiziskas klātbūtnes vai ekonomiskās darbības ārpus to Īrijas filiālēm <sup>(239)</sup>, *ASI* veiktā darbība, kas ir *Apple* preču iepirkumi, pārdošana un izplatīšana ārpus Amerikas kontinentiem, un *AOE* veiktā darbība, kas ir datorizstrādājumu ražošana tirgiem ārpus Amerikas kontinentiem, ir jāuzskata par darbību,

<sup>(234)</sup> Sk. 62. apsvērumu.

<sup>(235)</sup> Sk., piemēram, *Cooke* atzinumu, 194. apsvērumš.

<sup>(236)</sup> Sk. 96. apsvērumu.

<sup>(237)</sup> Sk. 103. apsvērumu un 6. attēlu, 12,5 % pārskatos ir norādīti kā “nodokļa standartlikme Īrijā”.

<sup>(238)</sup> Lai arī, sākot no 2008. gada, teorētiskās nodokļu saistības vairs netika aprēķinātas, piemērojot 12,5 % uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi, bet gan piemērojot [1–5] % likmi, pēc tam no uzņēmumu teorētiskajām nodokļu saistībām atņemta korekcija attiecībā uz “ienākumu, kam piemērotas zemākas likmes”, tādējādi iegūstot faktiskās šo uzņēmumu nodokļu saistības Īrijā tieši tāpat, kā tas tika darīts pirms 2008. gada. [1–5] % nodokļu likme pārskatos tika skaidrota šādi: “vidējā nodokļa likme visām jurisdikcijām, kurās [ASI] darbojas, ir [1–5] %”. Skatīt 7. attēlu. Kā skaidrots 198. zemsvītras piezīmē, nav sniegts nekāds sīkaks skaidrojums, kā *Apple* ir ieguvusi šo vidējo [1–5] % nodokļu likmi attiecībā uz *ASI*. Šķiet, nav iespējams saskaņot [1–5] % nodokļu likmi ar kādiem citiem nodokļu vidējiem rādītājiem jurisdikcijās, kur *ASI* darbojas, jo *ASI* darbojas tikai Īrijā.

<sup>(239)</sup> Sk. 281. un turpmākos apsvērumus.

ko pilnībā veic tikai to attiecīgās Īrijas filiāles. ASI un AOE ienākums tādējādi ir aktīvais tirdzniecības ienākums, ko rada filiāles darbība, jo nav darbinieku, kas varētu radīt šādu ienākumu ārpus Īrijas <sup>(240)</sup>. Citiem vārdiem sakot, tāpēc ienākums, piemēram, ASI un AOE reģistrētais tirdzniecības ienākums, ne pilnībā, ne daļēji nav attiecināms uz šo uzņēmumu galvenajiem birojiem. Tomēr, pat ja kādu šā ienākuma daļu varētu uzskatīt par ĪI ienākumu, Īrijas Ieņēmumu dienests jebkurā gadījumā nebija pārbaudījis, cik liela daļa (ja vispār ir kāda daļa) no iegūtās atlikušās peļņas, kas pārskaitīta galvenajiem birojiem, varētu tikt attiecināta uz autoratlīdzības veida ienākumu.

**c) *Apple Inc.* ieguldījums pētniecībā un attīstībā (R&D) un ASI un AOE turējumā esošo *Apple ĪI* licenču pārvaldībā nevar ietekmēt peļņas sadali ASI un AOE iekšienē**

- (308) Kā skaidrots 275. apsvērumā, Īrija un *Apple* apgalvoja arī to, ka R&D un *Apple ĪI* pārvaldība ir centralizēta un tiek vadīta no *Apple* galvenā biroja ASV. Saskaņā ar Īrijas un *Apple* teikto *Apple Inc.* darbinieku ieguldījums ir tas, kas nodrošina ASI un AOE rentabilitāti, tādējādi Īrijas Ieņēmumu dienests bija tiesīgs neiekļaut no šāda ieguldījuma gūto peļņu ASI un AOE Īrijas filiāļu ar nodokli apliekamajā peļņā <sup>(241)</sup>.
- (309) Komisija nepiekrīt šai argumentācijai 310.–318. apsvērumā minēto iemeslu dēļ.
- (310) Lai arī ASI, AOE un *Apple Inc.* ir vienas uzņēmumu grupas sastāvdaļas, visi trīs ir atsevišķas juridiskas vienības, tādējādi jebkādiem grupas iekšējiem darījumiem ir piemērojama transfertcenu noteikšanas kārtība <sup>(242)</sup>. Piemēram, CSA ir noteikts, kādā kārtībā ASI un AOE atlīdzina *Apple Inc.* par *Apple ĪI* izstrādi <sup>(243)</sup>, savukārt Tirdzniecības pakalpojumu līgumā ir noteikts, kādā kārtībā ASI un AOE atlīdzina *Apple Inc.* par tirdzniecības pakalpojumiem <sup>(244)</sup>. Apstrīdētajos nodokļu nolīgumos tomēr nav iekļauti ne šie, ne kādi citi grupas iekšējie darījumi, ko ASI un AOE, no vienas puses, un *Apple Inc.*, no otras puses, varētu būt veikuši. Citiem vārdiem sakot, apstrīdētajos nodokļu nolēmumos nav skatīts jautājums, vai CSA vai Tirdzniecības pakalpojumu līgums tika veikts, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu, bet gan ir ņemti šo līgumu noteikumi tādi, kā ir, ar to domājot, ka ar šiem nolēmumiem netiek apstiprināta nekāda transfertcenu noteikšanas kārtība šo triju vienību darījumos, piemēram, par R&D un *Apple ĪI* pārvaldību vai tirdzniecības pakalpojumiem. Apstrīdētie nodokļu nolēmumi skar tikai ASI un AOE peļņas sadali to attiecīgajām Īrijas filiālēm.
- (311) Saskaņā ar CSA noteikumiem ASI un AOE <sup>(245)</sup> maksā *Apple Inc.* par R&D darbībām, ko nodrošina *Apple Inc.* (vai citi grupas uzņēmumi) saistībā ar *Apple ĪI*. Tādējādi ASI un AOE, no vienas puses, un *Apple Inc.*, no otras puses, ir noslēguši CSA, kurā noteikts izmaksu un ieņēmumu sadalījums par *Apple ĪI* izstrādi katrai līguma pusei. Saskaņā ar CSA R&D izmaksas par *Apple* precēm *Apple Inc.*, ASI un AOE savstarpēji sadala, pamatojoties uz pārdoto preču procentuālo daļu to attiecīgajās teritorijās <sup>(246)</sup>. Patiešām, saskaņā ar ASI pārskatiem komponents “pētniecība un attīstība” ir atsevišķs lielākais šā uzņēmuma pamatdarbības izdevumu komponents <sup>(247)</sup>. Piemēram, 2013. un 2014. gadā ASI par *Apple ĪI* izstrādi ir samaksājis attiecīgi USD [2,0–2,5] miljardus un USD [4,0–4,5] miljardus <sup>(248)</sup>. No 2010. līdz 2014. gadam ASI un AOE kopā finansēja vairāk nekā pusi no *Apple ĪI* R&D izmaksām, savukārt *Apple Inc.* šajā laikposmā finansēja mazāk par pusi no izmaksām. Citiem vārdiem sakot, ASI un AOE atlīdzina *Apple Inc.* par *Apple ĪI* izstrādi ar CSA starpniecību, un šīs izmaksas gulstas uz ASI un AOE kopējo rentabilitāti.

<sup>(240)</sup> Sk. 112. apsvērumu.

<sup>(241)</sup> Sk., piemēram, Īrijas 2016. gada 29. janvāra vēstuli, 25. lpp.; *Apple* 2015. gada 4. maija vēstuli, 5. lpp.; un *Apple* 2016. gada 18. februāra vēstuli, 5. lpp.

<sup>(242)</sup> Tādā pašā veidā izplatīšanas līgumā, ko noslēguši divi saistītie grupas uzņēmumi – ADI un ASI –, ir noteikts, kādā veidā ASI atlīdzina ADI par izplatīšanas pakalpojumiem. Sk. 134. apsvērumu.

<sup>(243)</sup> Sk. šā lēmuma 2.5.4. iedaļu.

<sup>(244)</sup> Sk. 133. apsvērumu.

<sup>(245)</sup> CSA tekstā kopā saukti “starptautiskais dalībnieks”, sk. 122. apsvērumu.

<sup>(246)</sup> Sk. 121. apsvērumu.

<sup>(247)</sup> Sk. 4. attēlu.

<sup>(248)</sup> Sk. 121. apsvērumu.

- (312) Citiem vārdiem sakot, *Apple* ir tādējādi nolēmusi un ieviesusi kārtību, kā vērtēt darbības, ko veicis *Apple Inc.*, no vienas puses, un *ASI* un *AOE*, no otras puses, saistībā ar *Apple II*, un kāds ir to ieguldījums saistībā ar šā *II* vērtību. Tas ir *CSA* rezultāts, kur katrs uzņēmums piedalās kopējo izmaksu segšanā, kas radušās saistībā ar *Apple II* izstrādi, pamatojoties uz sadales kritērijiem, ko autonomi ir noteicis *Apple*. Izvēlētais kritērijs bija attiecināt *Apple II* izmaksas proporcionāli katra uzņēmuma apgrozījumam, tādējādi *ASI* un *AOE* uzņēmās lielāko daļu *R&D* izstrādes izmaksu. Attiecīgi atlīdzība par *R&D* darbībām, ko veicis *Apple Inc.* saistībā ar *Apple II*, tādējādi jau ir ņemta vērā, jo izstrādes izmaksas ir attiecinātas, pamatojoties uz katras *CSA* līgumslēdzējas puses attiecīgo noietu, jo tieši šo bāzi *Apple* izvēlējās, lai sadalītu *Apple II* daļu katram uzņēmumam. Tādējādi visu triju uzņēmumu – *Apple Inc.*, *ASI* un *AOE* – peļņa ir starpība starp noietu un visām attiecīgajām izmaksām, tostarp ikgadējo maksājumu par *Apple II* izstrādi, kā noteikts *CSA*.
- (313) Atsaucoties uz darbībām, kas veiktas *ASV* saistībā ar *R&D* un ar *Apple II* pārvaldību, Īrija un *Apple* tādējādi, šķiet, atsaucas uz kādiem esošiem neatlīdzinātiem ieguldījumiem, ko *Apple Inc.* sniedzis *ASI* un *AOE* labā, papildus atlīdzinātām darbībām, ko *Apple Inc.* veicis saistībā ar *CSA* un Tirgdarbības pakalpojumu līgumu, jo *ASI* vai *AOE* pārskatos nav nekādu citu liecību par to, ka *Apple Inc.* būtu papildus izmaksāta atlīdzība par *R&D* un *Apple II* pārvaldību. Šādu neatlīdzinātu ieguldījumu esība nevar tomēr ietekmēt peļņas sadali *ASI* un *AOE* iekšienē. Kā skaidrots 271. apsvērumā, *ASI* un *AOE* galvenie biroji, no vienas puses, un to attiecīgās Īrijas filiāles, no otras puses, nav atsevišķas juridiskas personas. Drīzāk tie ir vienas juridiskās vienības daļa, kas tur *Apple II* licenci, un *Apple Inc.* ir veicis šos iespējamais neatlīdzinātos ieguldījumus šai vienībai kā kopumam. Attiecīgi, ja atlīdzība, ko *ASI* un *AOE* samaksā uzņēmumam *Apple Inc.* par pirmo minēto ieguldījumu saistībā ar *R&D* un *Apple II* pārvaldību, varētu ietekmēt un faktiski ietekmē *ASI* un *AOE* kopējo rentabilitāti, tā nevar ietekmēt turpmāko šīs peļņas sadali *ASI* un *AOE* uzņēmumos un tādējādi peļņas sadali *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm.
- (314) Citiem vārdiem sakot, šādi papildu ieguldījumi varētu ietekmēt kopējo *ASI* un *AOE* rentabilitāti, ja tie patiešām būtu veikti un ja tiem būtu faktiski noteikta cena, bet tā kā tādu nav bijis, tie nevar ietekmēt turpmāko peļņas sadali *ASI* un *AOE* uzņēmumos. Tas ir tāpēc, ka izmaksas, ko par šiem ieguldījumiem samaksāja *ASI* un *AOE*, būtu jāuzņemas šiem uzņēmumiem kā kopumam (nevis atsevišķi tikai galvenajam birojam vai Īrijas filiālei), un tādējādi tās mazinātu uzņēmumu kopējo peļņu. Tomēr tikai tad, kad šīs izmaksas ir atņemtas no peļņas, atlikusī *ASI* un *AOE* peļņa būtu jāsadala starp galvenajiem birojiem un attiecīgajām Īrijas filiālēm nodokļu vajadzībām. Tādā pašā veidā, fakts, ka *Apple Inc.* nodrošina *R&D* un dizaina tirgdarbības kampaņas *ASI* un *AOE* saskaņā ar attiecīgi *CSA* un Tirgdarbības pakalpojumu līgumu, ietekmē *ASI* un *AOE* kopējo rentabilitāti, taču tas neattiecas uz peļņas sadali, ko *ASI* un *AOE* ir reģistrējuši attiecīgi savam galvenajam birojam un Īrijas filiālei. Īrijas apgalvojums, ka vērtība, ko rada *Apple* izstrādājumi, varētu prasīt lielus ieguldījumus, varētu būt arī pareizs <sup>(249)</sup>, taču *ASI* un *AOE* devumu šajos ieguldījumos nosaka *CSA* un Tirgdarbības pakalpojumu līgums, kas nevar ietekmēt peļņas sadali šajos uzņēmumos.
- (315) Jebkurā gadījumā, ņemot vērā, ka *ASI* un *AOE* pārskatos nav liecību par to, ka *Apple Inc.* ir saņēmis atlīdzību par *R&D* un *Apple II* pārvaldību, izņemot *CSA* līgumā paredzēto <sup>(250)</sup>, apgalvojums, ka *Apple Inc.* ieguldījumi *R&D* un *Apple II* pārvaldībā ietekmē peļņas sadali *ASI* un *AOE* uzņēmumu iekšienē, jebkurā gadījumā ir bez pamatojuma. Šķiet, Īrija un *Apple* sniedz vienīgi abstraktu *Apple Inc.* prasījumu par citu juridisko vienību (*ASI* un *AOE*) peļņu, kas neietilpst *CSA* vai Tirgdarbības pakalpojumu līguma noteikumos un kas ir ārpus peļņas sadales uzdevuma darbības jomas.

<sup>(249)</sup> Sk. 201. apsvērumu.<sup>(250)</sup> Sk. 313. apsvērumu.

- (316) Īrija apgalvo, ka ASI un AOE veiktie maksājumi par *Apple Inc.* ieguldījumiem ir attiecināmi uz galvenajiem birojiem, un šajā sakarā norāda uz maksājumiem, kas veikti saskaņā ar CSA un Tirgdarbības pakalpojumu līgumu<sup>(251)</sup>. Pat pieņemot, ka saskaņā ar CSA un Tirgdarbības pakalpojumu līgumu veiktie maksājumi varētu ietekmēt peļņas sadali ASI un AOE uzņēmumos, ko Komisija apstrīd<sup>(252)</sup>, nav nekāda acīmredzama iemesla iedalīt šos maksājumus galvenajiem birojiem, nevis Īrijas filiālēm. Attiecībā uz CSA un Tirgdarbības pakalpojumu līgumu šo līgumu noteikumos nav nekādā veidā nošķirti galvenie biroji un Īrijas filiāles. Tas arī ir paredzams, jo no līgumslēgšanas viedokļa tie ir vienas juridiskas vienības sastāvdaļas. Tomēr, ciktāl šajos līgumos kā adresāti ir norādīti ASI un AOE, konsekvēnti ir domāts, ka tās ir uzņēmumu Īrijas filiāles<sup>(253)</sup>. Un pat ja pieņemtu, ka ieguldījumi, ko *Apple Inc.* veicis ASI un AOE labā, varētu ietekmēt peļņas sadali ASI un AOE uzņēmumos, nav nekādas norādes, ka tad, ja nebūtu galveno biroju, *Apple Inc.* nevarētu veikt šos pašus ieguldījumus Īrijas filiāļu labā, jo īpaši ņemot vērā, ka galvenie biroji, šķiet, negūst nekādu labumu no šiem ieguldījumiem tā iemesla dēļ, ka tie fiziski neeksistē un tiem nav darbinieku. Iepriekš 281.–290. apsvērumā tika konstatēts, ka galvenie biroji, ņemot vērā savu ierobežoto darbību valdes sanāksmju veidā, nenodarbojas un nevar nodarboties ar R&D. Tas patiešām varētu nebūt iespējams, jo galvenajiem birojiem nav ne fiziskas klātbūtnes, ne darbinieku. Savukārt, kā norādīts 295.–304. apsvērumā, Īrijas filiāles, šķiet, veic darbības, kas tieši vai netieši atbalsta *Apple II*, un *Apple* agrāk tās par tādām ir uzskatījusi. Tādējādi, pat ja pieņemtu, ka *Apple Inc.* ir veicis neatlīdzinātus ieguldījumus ASI un AOE labā, un ja varētu uzskatīt, ka šie neatlīdzinātie ieguldījumi ietekmē peļņas sadali ASI un AOE uzņēmumos, šie ieguldījumi būtu attiecināmi uz Īrijas filiālēm.
- (317) Īrija un *Apple* turpmāk apgalvo, ka attiecībā uz ASI un AOE risku uzņemšanas un ierobežo, izmantojot ASV izstrādāto grupas politiku. Tomēr grupas politika ir paredzēta, lai ierobežotu specifiskus grupas riskus un izveidotu koordinēšanas procedūras, ar to domājot, ka grupa pati varētu prasīt šādu grupas politiku saviem meitasuzņēmumiem, nevis meitasuzņēmumi gūst labumu no šādas politikas. Turklāt politiku, kas var būt vai nu rakstisks dokuments, process vai uzņēmējdarbības programmatūra, nevar uzrādīt kā uzņēmējdarbības risku uzņemšanos, ja nav nekādu darbinieku. Kā skaidrots 290. apsvērumā, vienībai, kas nav tādā statusā, lai vadītu, kontrolētu un pārraudzītu funkciju vai riskus, nevajadzētu iedalīt šādu risku nodokļu vajadzībām.
- (318) Visbeidzot, Komisija nevar pieņemt Īrijas un *Apple* argumentu, ka ASI un AOE peļņa, kas tiek gūta no *Apple Inc.* darbinieku veiktajiem ieguldījumiem, nebūtu jāiekļauj ASI un AOE Īrijas filiāļu ar nodokli apliekamajā peļņā, jo iespējamie ieguldījumi, ko veic *Apple Inc.* darbinieki R&D un ASI un AOE turējumā esošo *Apple II* licenču pārvaldībā, nevar ietekmēt peļņas sadali ASI un AOE uzņēmumos.

**d) Secinājums: apstrīdētie nodokļu nolēmumi rada ASI un AOE uzņēmuma peļņas nodokļa saistību samazinājumu Īrijā**

- (319) Kā secināts 305. apsvērumā, ASI un AOE turējumā esošās *Apple II* licences būtu jāattiecina nevis ārpus Īrijas, bet gan uz Īrijas filiālēm. Attiecīgi ASI un AOE Īrijas filiāles, ja tās būtu atsevišķi un neatkarīgi uzņēmumi, kas veic tādas pašas vai līdzīgas darbības tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, no savas rentabilitātes viedokļa nebūtu

<sup>(251)</sup> Sk. 133. apsvērumu.

<sup>(252)</sup> Sk. 314. apsvērumu.

<sup>(253)</sup> Dažādās CSA redakcijās ir norādītas ASI un AOE pasta adreses, un tās vienmēr ir Īrijas adreses. Tirgdarbības pakalpojumu līgumā ir norādīts šādi: “visi paziņojumi, balsojumi, piedāvājumi, piekrišanas un pieprasījumi, kas saskaņā ar šo nolīgumu ir atļauti vai tiek prasīti, ir noformējami rakstiski (..) pusei un nosūtāmi uz šādu adresi:

*Apple Inc.*

1 Infinite Loop

Cupertino, CA 95014

Attention: Legal Department

Apple Sales International

Hollyhill Industrial Estate

Hollyhill Cork, Ireland

Attention: Controller”

Sk. Tirgdarbības pakalpojumu līgumu, 6. lpp.

piekritušas, ka visa ASI un AOE peļņa, kas pārsniedz samazināto izmaksu bāzes ierobežoto uzcenojumu, tiek iedalīta ārpus Īrijas. Drīzāk gan visa peļņa no pārdošanas darbībām, kas nav procentu ienākums, kuru guvuši ASI un AOE normālos tirgus apstākļos <sup>(254)</sup>, būtu jāiedala ASI un AOE Īrijas filiālēm.

- (320) Sekas tam, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir apstiprinājis nepamatotu pieņēmumu, ka ASI un AOE turējumā esošās Apple IĪ licences būtu jāiedala ārpus Īrijas, ir būtisks ASI un AOE ar nodokli apliekamās gada peļņas samazinājums Īrijā, ko veido nodokļa bāze, no kuras iekasē uzņēmuma peļņas nodokli saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā. Tāpēc nevar teikt, ka peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, sniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.
- (321) Noslēgumā, apstiprinot peļņas sadales metodes, kas balstās uz šo nepamatoto pieņēmumu, Īrijas Ieņēmumu dienests ir sniedzis ASI un AOE priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, kas izpaužas kā ar nodokli apliekamās gada peļņas samazināšana. Šīs priekšrocības bija selektīvas, jo samazināja ASI un AOE uzņēmuma peļņas nodokļa saistības saskaņā ar parastajiem uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas noteikumiem Īrijā salīdzinājumā ar neintegrtajiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu, un kuriem ar nodokli apliekamā peļņa tiek aplikta ar nodokli, piemērojot tādu pašu uzņēmuma peļņas nodokļa standartlikmi kā ASI un AOE vietējās izcelsmes peļņai.
- (322) Līdzīgs secinājums ir gūts, izmantojot ESAO apstiprināto pieeju attiecībā uz peļņas piešķiršanu pastāvīgajām iestādēm <sup>(255)</sup>. Lai arī ESAO Padome ESAO 2010. gada ziņojumu par peļņas attiecināšanu bija apstiprinājusi pēc apstrīdēto nodokļu nolēmumu izdošanas 1991. un 2007. gadā, Komisija, kā skaidrots 255. apsvērumā, atsaucas uz šo nesaistošo vadlīniju dokumentu vienīgi kā vēl uz vienu norādi par to, ka peļņas sadales metodes, kas tika apstiprinātas ar šiem nolēmumiem, sniedz rezultātu, kurš neatbilst ticamam tirgus rezultāta tuvinājumam saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Patiešām, nodokļu administrācijām un daudznacionāliem uzņēmumiem nav pieejama nekāda cita alternatīva, detalizēta un vispusīga peļņas sadales metožu analīze, kas varētu palīdzēt noteikt nesaistītu pušu darījuma principa nosacījumus grupas iekšējos un uzņēmumu savstarpējos darījumos. Jebkurā gadījumā šīs vadlīnijas līdzīgā formā jau bija pieejamas 2008. gadā <sup>(256)</sup>, sākotnējās vadlīnijas par peļņas attiecināšanu pastāvīgajām iestādēm ESAO bija publicējusi vēl 1993. gadā <sup>(257)</sup>, un apsvērumi, kas sniegti ESAO 2010. gada ziņojumā par peļņas attiecināšanu, attiecas uz ESAO nodokļu paraugkonvencijas 7. panta piemērošanu konkrētās situācijās.
- (323) Saskaņā ar ESAO apstiprināto pieeju peļņas piešķiršanas procesa pirmajā posmā bija jāskata darbinieku fiziskā klātbūtne vai darbinieku veiktās funkcijas uzņēmuma vārdā galvenajā birojā un pastāvīgajā iestādē, kas ir objektīvi līdzekļi, ko izmanto, lai starp galveno biroju un tā pastāvīgo iestādi sadalītu izmantotos aktīvus, veiktās funkcijas un uzņemtos riskus. To dara tāpēc, ka nav lielu neskaidrību par darbinieku fizisko klātbūtni vai to veiktajām funkcijām uzņēmuma vārdā. ASI un AOE gadījumā visi aktīvi, funkcijas un riski, tostarp IĪ licences Apple preču iegādei, ražošanai, pārdošanai un izplatīšanai ārpus Amerikas kontinentiem, šajā pirmajā posmā bija jāiedala Īrijas filiālei, jo šiem uzņēmumiem ārpus to filiālēm nav darbinieku vai personu, kas veiktu funkcijas šo uzņēmumu vārdā, izņemot attiecībā uz pasīvo likviditātes pārvaldību, ko valde ir nodevusi ārpalpojuma *Breaburn*. Turklāt ESAO 2010. gada ziņojumā par peļņas attiecināšanu, izvērtējot konkrēti ar nemateriālajiem aktīviem saistītos jautājumus, norādīts, ka attiecībā uz nemateriālo aktīvu ekonomisko īpašumtiesību attiecināšanu noteicošais faktors ir aktīva lēmumu pieņemšana līmenī, kas ir zem augstākās vadības līmeņa <sup>(258)</sup>. ASI un AOE galvenajiem birojiem nav darbinieku zemākā līmenī par augstāko vadību.

<sup>(254)</sup> Sk. 291. apsvērumu.

<sup>(255)</sup> Skatīt 86.–89. apsvērumu.

<sup>(256)</sup> Sk. 2008. gada Ziņojumu par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgajām iestādēm, kas apstiprināts ESAO Padomē 2008. gada 17. jūlijā.

<sup>(257)</sup> Sk. Ienākuma attiecināšana uz pastāvīgajām iestādēm, izdevums "Issues in International Taxation" Nr. 5, ESAO, Parīze, 1994. gads; pārzdots ESAO nodokļu paraugkonvencijas nebrošētās redakcijas II sējuma R(13)-1. lpp., apstiprināts ESAO Padomē 1993. gada 26. novembrī.

<sup>(258)</sup> Sk. 90. un 91. apsvērumu.

- (324) Attiecībā uz otro [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumu <sup>(259)</sup>, ko Apple iesniedza, lai parādītu, ka ir piemērota ESAO apstiprinātā pieeja šim gadījumam, [Apple nodokļu konsultanta] sniegtajā pieejā minētie divi posmi neatbilst ESAO apstiprinātajā pieejā raksturotajiem diviem posmiem, kas skaidroti 86.–89. apsvērumā. Proti, ziņojumā tieši tāpat kā apstrīdētajos nodokļu nolēmumos netiek skatīts jautājums par Apple II licenci iedalīšanu ASI un AOE galvenajiem birojiem. Tā vietā [Apple nodokļu konsultanta] piemērotās pieejas 1. posmā ir sniegta analīze par nesaistītu pušu darījuma principa darbības lauku, nevis veikta aktīvu, funkciju un risku sadale starp ASI un AOE galvenajiem birojiem un to attiecīgajām Īrijas filiālēm, kā tas prasīts saskaņā ar ESAO apstiprināto pieeju <sup>(260)</sup>. Līdzīgā veidā ESAO apstiprinātā pieeja ir nepareizi interpretēta *PwC ad hoc* ziņojumā, kurā kā pieejas pirmais posms ir sniegta funkciju analīze, bet nav izvērtēta aktīvu un risku sadale, kā tam jābūt pirmajā posmā.

**8.2.2.3. Papildu apsvērumi: ASI un AOE ar nodokli apliekamās peļņas vērtības pazemināšana, ņemot vērā apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās vienpusējās peļņas sadales metodes, kuru pamatā ir neatbilstīgas metodoloģiskās izvēles**

- (325) Neskarot 8.2.2.2. iedaļā veikto novērtējumu, Komisija uzskata, ka pakārtotā veidā, pat ja Īrijas Ieņēmumu dienestam bija tiesības akceptēt nepamatoto pieņēmumu, ka ASI un AOE turējumā esošās Apple II licences būtu jāiedala ārpus Īrijas, ko Komisija apstrīd, apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās peļņas sadales metodes, kas balstās uz šo pieņēmumu, tomēr sniedz rezultātu, kas neatbilst ticamam tirgus rezultāta tuvinājumam saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Proti, Komisija uzskata, ka ar šīm metodēm tiek pazemināta ASI un AOE ar nodokli apliekamās gada peļņas vērtība Īrijā, jo metožu pamatā ir neatbilstīgas metodoloģiskās izvēles. Šo neatbilstīgo izvēļu rezultātā tiek samazinātas šo uzņēmumu peļņas nodokļa saistības Īrijā salīdzinājumā ar neintegritātiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu.
- (326) 327.–360. apsvērumā veiktā novērtējuma mērķis nav noteikt atlīdzību par funkcijām, ko veikušas Īrijas filiāles, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu. Ņemot vērā 8.2.2.2. iedaļā sniegto argumentāciju, Komisija neuzskata, ka Īrijas Ieņēmumu dienests bija tiesīgs akceptēt nepamatoto pieņēmumu, ka ASI un AOE turējumā esošās Apple II licences būtu jāiedala ārpus Īrijas, kas ir pieņēmums, uz kuru balstās apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās peļņas sadales metodes. Drīzāk šā novērtējuma mērķis ir parādīt – pat ja Īrijas Ieņēmumu dienests būtu bijis tiesīgs akceptēt šo nepamatoto pieņēmumu, šo metožu pamatā esošās vairākas metodoloģiskās izvēles jebkurā gadījumā sniedz tādu rezultātu, ka ASI un AOE ar nodokli apliekamā peļņa neatbilst ticamam tirgus rezultāta tuvinājumam saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Citiem vārdiem sakot, apstiprinot šīs metodes, apstrīdētie nodokļu nolēmumi jebkurā gadījumā ir uzskatāmi par tādiem, kas sniedz ASI un AOE selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, arī ņemot vērā šo papildu argumentāciju.
- (327) Konkrētāk, Komisija uzskata, ka tirgus rezultātam neatbilst šādas metodoloģiskās izvēles, uz kurām balstītas vienpusējās peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos: i) ASI un AOE Īrijas filiāļu izraudzīšanās par vienpusējās peļņas sadales metožu centrālo objektu; ii) pamatdarbības izdevumu izraudzīšanās par peļņas līmeņa rādītāju; un iii) pieņemamā ienesīguma līmenis.

**a) Nepamatota izvēle, par vienpusējās peļņas sadales metodes centrālo objektu izraugoties Īrijas filiāles**

- (328) Kad grupas iekšējo darījumu cenas noteikšanai izmanto tiešās transfertcenu noteikšanas metodes, piemēram, CUP metodi, rezultāts ir vienādi redzams abām darījuma pusēm. Savukārt, ja izmanto vienpusējās netiešās

<sup>(259)</sup> Sk. 210. apsvērumu.

<sup>(260)</sup> Ziņojumā, šķiet, ir arī citas neprecizitātes – tajā norādīts, ka Īrijas filiāle neveic nekādu tirgdarbību, kas, šķiet, ir pretrunā Īrijas un Apple apgalvotajam.

transfertcenās noteikšanas metodes, piemēram, TNMM, transfertcenās noteikšanas analīzē pievēršas tikai darbībām, ko veic viena puse kontrolētā darījumā ("pārbaudāmā puse"), un atlīdzībai par šīm darbībām, nevis analīzē atsevišķus identificējamus darījumus un to cenas. Tāpēc, izmantojot TNMM, ir nepieciešams izraudzīties pārbaudāmo pusi, attiecībā uz kuru ir iespējams salīdzinoši novērtēt tīro peļņas normu, ko guvusi šī puse kontrolētā darījumā, attiecībā pret tīro peļņas normu, ko guvuši salīdzināmi neatkarīgi uzņēmumi nekontrolētos darījumos <sup>(261)</sup>. Lai nodrošinātu, ka nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošās atlīdzības novērtējums ir ticams, ir svarīgi, lai pārbaudāmā puse būtu izraudzīta kā iespējami labākā izvēle.

- (329) Izmantojot apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās vienaspusējās peļņas sadales metodes, kas līdzinās TNMM, ir ņemtas vērā tikai ASI un AOE Īrijas filiāļu darbības <sup>(262)</sup>. Apstrīdētajos nodokļu nolēmumos tādējādi apstiprināts, ka "pārbaudāmā puse" ir Īrijas filiāles. Līdzīgi, Īrijas filiāles ir noteiktas kā pārbaudāmā puse arī PwC un [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumos. Īrijas filiāles izraudzītas par "pārbaudāmo pusi", pamatojoties uz nepamatotu pieņēmumu, ka ASI un AOE Īrijas filiāles veic "mazāk komplicētu funkciju" salīdzinājumā ar attiecīgajiem galvenajiem birojiem, jo Apple II licences nodokļu vajadzībām bija iedalītas galvenajiem birojiem. Tas, ka Īrijas filiāles tika izraudzītas par pārbaudāmo pusi, nozīmē arī to, ka galveno biroju darbības ir uzskatītas par komplicētākām.
- (330) Piemērojot TNMM, kā komplicētākas funkcijas veicošas vienības bieži vien tiek izraudzītas tās, kas, piemēram, ir pakļautas riskam vai kurām pieder nemateriālais īpašums <sup>(263)</sup>. Šajā saistībā ir svarīgi precizēt, ka tas vien, ka vienībai pieder nemateriālie aktīvi, vēl nebūt nenozīmē, ka nemateriālo aktīvu īpašnieks veic komplicētu funkciju. Tāpēc, pat ja ASI un AOE turējumā esošās Apple II licences būtu jāiedala ārpus Īrijas, ko Komisija apstrīd, Īrijas filiāļu kā mazāk komplicētu funkciju veicēju izraudzīšanās būtu jāveic, salīdzinot šo filiāļu veiktās funkcijas ar attiecīgo galveno biroju veiktajām funkcijām, nevis tikai izdarot šādu pieņēmumu.
- (331) Kā skaidrots 281. apsvērumā, galveno biroju darbības aprobežojas ar abu uzņēmumu valdes sanāksmēm. Abu uzņēmumu valdes sanāksmes ir reģistrētas protokolos, un, kā liecina šo protokolu kopsavilkums, kas sniegts 4. un 5. tabulā, un apraksts, kas sniegts 127. un 129. apsvērumā, šajos protokolos nav redzamas nekādas komplicētas darbības, kas būtu veiktas ASI un AOE galveno biroju līmenī. Saskaņā ar šiem protokoliem valdes sanāksmēs galvenokārt tika pieņemti lēmumi saistībā ar finanšu pārvaldību, piemēram, par dividendu saņemšanu un izmaksāšanu. Proti, galvenie biroji, šķiet, neveic un, šķiet, arī nespēj veikt nekādu aktīvu un būtisku lomu saistībā ar R&D vai Apple II pārvaldību, kā skaidrots 281.–293. apsvērumā.
- (332) Savukārt, kā skaidrots 296.–304. apsvērumā, Īrijas filiāles, kā norādīts Īrijas Ieņēmumu dienestam, pildīja funkcijas, kurās šo licenču lietošanai bija izšķiroša nozīme, un ir norādes, ka šīs filiāles faktiski nodrošināja ar II saistītās funkcijas, kas bija izšķirošas zīmola apzināšanas un atpazīstamības veidošanā EMEA reģionā.
- (333) Ņemot vērā, ka galvenajiem birojiem ir ierobežotas spējas kontrolēt jebkādus riskus salīdzinājumā ar to attiecīgo Īrijas filiāļu darbību jomu, izvēloties Īrijas filiāles kā pārbaudāmo, mazāk komplicēto darījuma pusi, tiek iegūts rezultāts, ka ASI un AOE ar nodokli apliekamā gada peļņa neatbilst ticamam tirgus rezultāta tuvinājumam saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Tādējādi tas, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir piekritis peļņas sadales

<sup>(261)</sup> Šajā saistībā sk. ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 3.18. punktu: "Pārbaudāmo pusi izvēlas tā, lai tā saskanētu ar darījuma funkciju analīzi. Parasti pārbaudāmā puse ir puse, kurai vispamatotākā veidā var piemērot transfertcenās noteikšanas metodi un kurai var atrast ticamākos salīdzināmos rādītājus, t. i., parasti tā ir puse, kurai ir visvienkāršākā funkciju analīze."

<sup>(262)</sup> Īrija apgalvo, ka tas izriet no TCA 97 likuma 25. iedaļas piemērošanas, kur ir jāizvērtē vienīgi Īrijas filiālēs veiktās darbības.

<sup>(263)</sup> Sk. 94. apsvērumu.

metodēm, kas veidotas, pamatojoties uz šo izvēli, samazina ASI un AOE ikgadējās uzņēmuma peļņas nodokļa saistības salīdzinājumā ar neintegrētajiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu. Šā iemesla dēļ apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir uzskatāmi par tādiem, kas sniedz ASI un AOE selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē.

#### b) Nepiemērota peļņas līmeņa rādītāja izvēle

- (334) Pat ja Īrijas filiāles būtu atbilstīgi izvērtētas kā vienības, kas veic “mazāk komplicēto funkciju”, un tādējādi pareizi izraudzītas kā pārbaudāmā puse apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātajās vienpusējās peļņas noteikšanas metodēs, ko Komisija apstrīd, peļņas līmeņa rādītāji, kas izraudzīti lietošanai šajās metodēs, nesniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.
- (335) Peļņas līmeņa rādītājs, ko piemēro, izmantojot vienpusējo transfertcenu noteikšanas metodi, piemēram, TNMM, ir domāts tam, lai atainotu funkcijas, ko veic pārbaudāmā puse kontrolētā darījumā, un apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir pieņemts, ka šī puse ir Īrijas filiāles. Peļņas līmeņa rādītājs, ko ierosināja Apple un apstiprināja Īrijas Ieņēmumu dienests gan 1991., gan 2007. gada nodokļu nolēmumos ASI un AOE ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai par to veiktajām funkcijām, ir saimnieciskās darbības izdevumi, kas attiecībā uz AOE tika apvienotas ar apgrozījuma procentuālo daļu kopš 2007. gada nolēmuma pieņemšanas. Tā kā abas filiāles veic atšķirīgas funkcijas, Komisija analizēs katras filiāles funkcijas atsevišķi, lai secinātu, vai saimnieciskās darbības izdevumi kā peļņas līmeņa rādītājs bija atbilstīga izvēle katrā atsevišķā gadījumā.
- (336) Apple norādīja Īrijas Ieņēmumu dienestam, ka ASI Īrijas filiāle veic galvenokārt iepirkumu, pārdošanas un izplatīšanas darbības. Saimnieciskās darbības izdevumus kā peļņas līmeņa rādītāju kopumā attiecina uz zema riska izplatītājiem <sup>(264)</sup>. Tomēr, ņemot vērā 337., 338. un 339. apsvērumā minētos iemeslus, ASI Īrijas filiāli nevar uzskatīt par zema riska izplatītāju.
- (337) Pirmkārt, ASI uzņemas apgrozījuma risku, kas 2014. gadā bija USD [67,5–68] miljardi. Tā kā ASI galvenajam birojam nav fiziskas klātbūtnes un darbinieku un tādējādi tas nespēj uzņemties nekādu preču risku, ir jāizdara pieņēmums, ka attiecīgos riskus uzņemas ASI Īrijas filiāle. Ja izmanto saimnieciskās darbības izdevumus kā peļņas līmeņa rādītāju, šis risks netiek atainots, jo ASI Īrijas filiāles saimnieciskās darbības izdevumi bija samērā stabili laikposmā, kad apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija spēkā. Savukārt ASI noiets šajā periodā būtiski pieauga. Saimnieciskās darbības izdevumu un apgrozījuma savstarpējā nesaskaņotība rada šaubas par to, vai saimnieciskās darbības izdevumi ir atbilstīgs peļņas līmeņa rādītājs ASI ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai <sup>(265)</sup>.

<sup>(264)</sup> [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumā, šķiet, tiek uzskatīts, ka pārdošana nav atbilstīgs peļņas līmeņa rādītājs attiecībā uz izplatīšanas darbībām. Saskaņā ar šo ziņojumu pārdošana varētu būt atbilstīgs rādītājs šajā gadījumā tikai attiecībā uz izplatīšanas darbībām, kas aprobežojas ar loģistiku, savukārt ASI veic nozīmīgas klientu atbalsta funkcijas un nodrošina visu pārdoto preču garantijas saistības. Sk. Uz peļņu balstīto darījumu transfertcenu noteikšanas metodes, Piezīmes par izstrādāto jautājumu piezīmju sēriju, [Apple nodokļu konsultants] 2008. gada 30. aprīlis, kur Apple nodokļu konsultants norāda: “[Apple nodokļu konsultants] uzskata, ka var ierosināt lietu par Berija koeficienta izmantošanu dažos gadījumos ļoti integrētās grupās, kurās “pārdošana” tiek galvenokārt īstenota reģionālā un vispasaules līmenī, un pārdošanas uzņēmuma funkcija lielākoties ir saistīta ar loģistiku.” Sk. arī Uz peļņu balstīto darījumu transfertcenu noteikšanas metodes, Piezīmes par izstrādāto jautājumu piezīmju sēriju, [Apple nodokļu konsultants] 2008. gada 30. aprīlis, kur Apple nodokļu konsultants norāda: “[Apple nodokļu konsultants] norāda uz [ESAO] darba grupas viedokli, ka Berija koeficients būtu jāizmanto, tikai lai atbildinātu pārdošanas darbības; un ka ar pārdošanu saistītais rādītājs ir piemērotāks rādītājs, izņemot salīdzināmās situācijās, kad neatkarīgas puses, kas darbojas, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu, varētu būt vienojušās citādi.” Ar terminu “ESAO darba grupa” apzīmē ESAO darba grupas, kuru sastāvā būtībā ir dalībvalstu pārstāvjī un kuras izveidotas svarīgu tēmu apspriešanai, piemēram, transfertcenām.

<sup>(265)</sup> Lēmums par procedūras sākšanu, 67. apsvēruma: “Faktiski (...) ASI ienākums no pārdošanas 2009.–2012. gadā pieauga par 415 % līdz USD 63,9 miljardiem. Tajā pašā laikposmā saimnieciskās darbības izmaksas, kas to rāda ar nodokli apliekamais ienākums, (...) palielinājies par [15–20] %.”

- (338) Otrkārt, ASI sniedz garantiju visām precēm, kas pārdotas EMEIA reģionā. Šīs garantijas ir nozīmīgākās saistības aktīvu un saistību pārnese no ASI uz ADI saistībā ar šo reģionu <sup>(266)</sup>. Tā kā ASI galvenajam birojam nav fiziskas klātbūtnes un darbinieku un tādējādi tas nespēj uzņemties nekādu preču risku, ir jāuzskata, ka šīs saistības uzņemas ASI Īrijas filiāle. Tomēr, izvēloties saimnieciskās darbības izdevumus kā peļņas līmeņa rādītāju, netiek atainots riska līmenis, jo, kā skaidrots 336. apsvērumā, saimnieciskās darbības izdevumus kā peļņas līmeņa rādītāju parasti attiecina uz zema riska izplatītājiem <sup>(267)</sup>.
- (339) Treškārt, ASI regulāri izmanto trešās puses līgumslēdzējus <sup>(268)</sup>, lai nodrošinātu savu izplatīšanas funkciju. Patiešām, ASI radīto apgrozījumu lielākoties rada preces, kas nekad fiziski nav apstrādātas Īrijā. Risku, kas radies attiecībā uz precēm, kuras nav apstrādātas Īrijā, varētu labāk aptvert, izmantojot pārdošanas kopapjomu, nevis saimnieciskās darbības izdevumus, jo, lai arī maksājumus par ārpalpojumiem varētu atainot filiāles saimnieciskās darbības izdevumos, šajā summā varētu būt iekļauta atlīdzība par trešās puses pakalpojumu sniegšanu, taču tā neatbilst darbu, kas radījusi šīs izmaksas kā tādas. Tomēr pieejamā ASI saimnieciskās darbības izdevumu detalizācija ir nepietiekama, lai identificētu saimnieciskās darbības izdevumu komponentus, piemēram, maksājumus par ārpalpojumu izmaksām un personāla izmaksas <sup>(269)</sup>.
- (340) Ņemot vērā 337., 338. un 339. apsvērumā minētos iemeslus, kā peļņas līmeņa rādītāju izvēloties saimnieciskās darbības izmaksas, nevis noietu, tiek nepareizi atainoti uzņemtie riski un nozīmīgās darbības, ko veic ASI Īrijas filiāle. Šie iemesli tieši tāpat ir piemērojami attiecībā uz Berija koeficienta izmantošanu abos *ad hoc* ziņojumos, ko bija sagatavojuši PwC un [Apple nodokļu konsultants]. Berija koeficients ir izmantots arī kā finansiāls koeficients, lai aplēstu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību izplatītājiem, kuriem ir ierobežots risks <sup>(270)</sup>. Berija koeficients raksturo ienesīgumu, ko rada uzņēmuma funkcijas, kuras rada pievienoto vērtību, un tiek pieņemts, ka šīs funkcijas ir iekļautas uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumos. Tā kā Berija koeficientam izmantotais kopsaucis ir saimnieciskās darbības izdevumi, saimnieciskās darbības izdevumu izmantošana TNMM piemērošanā, un Berija koeficienta izmantošana praktiski nav nekas cits kā atveidojuma atšķirības. Jebkurā gadījumā ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās ir raksturoti scenāriji, kuros Berija koeficients varētu būt lietderīgs, taču šie scenāriji atšķiras no tā scenārija, kādā darbojas ASI <sup>(271)</sup>.
- (341) Visbeidzot, ne saimnieciskās darbības izdevumi kā peļņas līmeņa rādītājs, kas bija izvēlēti apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ne Berija koeficients, kas tika izmantots *ad hoc* ziņojumos, nav atbilstīgi, lai noteiktu, vai atlīdzība par funkcijām, ko veica ASI Īrijas filiāle, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Kā peļņas līmeņa rādītāju izvēloties saimnieciskās darbības izdevumus, nevis noietu, tiek neatbilstīgi pazemināta ASI ar nodokli apliekamā gada peļņa Īrijā, jo apgrozījums ir plašāks peļņas līmeņa rādītājs nekā saimnieciskās darbības izdevumi, un ASI gadījumā apgrozījums būtiski palielinājās laikposmā, kad apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija spēkā, savukārt ASI saimnieciskās darbības izdevumi saglabājās nosacīti stabili līmenī <sup>(272)</sup>. Proti, rezultātā tika iegūta ļoti zema un stabila nodokļa bāze attiecībā uz ASI Īrijas filiāli <sup>(273)</sup>, kas nepareizi ataino filiālei radušos riskus, kā norādīts 337., 338. un 339. apsvērumā. Izvēloties šādus kritērijus, tiek iegūti zemāki atlīdzības rādītāji šai filiālei nekā

<sup>(266)</sup> Sk. 135. apsvērumu.

<sup>(267)</sup> Šajā saistībā sk. ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 2.87. punktu, kurā teikts: "Par kopsaucēju būtu jāizraugās nozīmīgais(-i) rādītājs(-i), kas raksturo pārbaudāmās puses veikto funkciju vērtību darījumā, kas tiek skatīts, ņemot vērā tās izlietos aktīvus un uzņemtas saistības."

<sup>(268)</sup> Sk., piemēram, 55. apsvērumu.

<sup>(269)</sup> Sk. 4. attēlu.

<sup>(270)</sup> Sk., piemēram, peļņas līmeņa rādītāju izmantošanas tabulu rokasgrāmatā "Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook", Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006. gads.

|                                     |                                                                                                                                       |
|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Aktīvu atdeve (ROA)                 | Formula: Saimnieciskās darbības peļņa/saimnieciskās darbības aktīvi<br>Visbiežāk izmanto, lai pārbaudītu: ražotājus                   |
| Saimnieciskās darbības peļņas norma | Formula: Saimnieciskās darbības peļņa/tīrie pārdošanas ienākumi<br>Visbiežāk izmanto, lai pārbaudītu: izplatītājus                    |
| Berija koeficients                  | Formula: Bruto peļņa/saimnieciskās darbības izdevumi<br>Visbiežāk izmanto, lai pārbaudītu: zemas funkcijas izplatītājus               |
| Neto izmaksu pieskaitīšana          | Formula: Saimnieciskās darbības peļņa/kopējās izmaksas<br>Visbiežāk izmanto, lai pārbaudītu: pakalpojuma sniedzējus un līgumražotājus |

<sup>(271)</sup> Skatīt ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 2.101. punktu.

<sup>(272)</sup> Sk. 337. apsvērumu.

<sup>(273)</sup> Šis princips ir skaidrots atsaucē par uzņēmējdarbības pārstrukturēšanu ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 9.10. punktā, kurā teikts: "Pārstrukturējot uzņēmējdarbību, bieži vien vietējās darbības tiek pārveidotas par zema riska darbībām (piemēram, zema riska izplatītāji vai zema riska līgumražotāji) un tiek iedalīts samērā zems (bet kopumā stabils) ienesīgums, pamatojoties uz to, ka uzņēmējdarbības riskus uzņemas cita puse, kurai iedala atlikušo peļņu."

neatkarīgam uzņēmumam, kura ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu. Šādas bažas nerodas, ja izmanto apgrozījumu kā peļņas līmeņa rādītāju, lai noteiktu, vai atbildzība par funkcijām, ko veica ASI Īrijas filiāle, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.

- (342) Izvēloties saimnieciskās darbības izdevumus kā peļņas līmeņa rādītāju uzņēmumam, kas veic iepirkumu, pārdošanas un izplatīšanas darbības, var neiegūt ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, kā to apstiprina arī ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās sniegtie norādījumi. Attiecībā uz uzņēmumiem, kas veic šādas funkcijas, šajās vadlīnijās ieteikts noteikt atbildzību, pamatojoties uz apgrozījumu, nevis saimnieciskās darbības izdevumiem<sup>(274)</sup>. Līdzīgas bažas ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās ir paustas arī saistībā ar Berija koeficienta izmantošanu<sup>(275)</sup>. Jebkurā gadījumā iespējamā izvēle izmantot kopējās izmaksas kā peļņas līmeņa rādītāju, kas ir plašāka bāze nekā saimnieciskās darbības izdevumi<sup>(276)</sup>, attiecībā uz ASI Īrijas filiāli nekad netika skatīta, un šāda izvēle arī būtu palielinājusi ASI ar nodokli apliekamo gada peļņu Īrijā.
- (343) Attiecībā uz AOE Īrijas Ieņēmumu dienestam Apple tā Īrijas filiāli bija norādījis kā struktūru, kas atbildīga par īpaša datorizstrādājumu klāsta ražošanu un montāžu. AOE pieder krājumi<sup>(277)</sup>, un, šķiet, tas varētu kontrolēt un uzņemties risku vismaz par daļu no izmaksām, kas attiecas uz šiem krājumiem<sup>(278)</sup>. Tā kā AOE galvenais birojs nav tādā statusā, lai efektīvi uzņemtos šo risku tā iemesla dēļ, ka tam nav fiziskas klātbūtnes un darbinieku, kas varētu pārvaldīt šo risku, būtu uzskatāms, ka tā Īrijas filiāle uzņemas pilnu risku par krājumiem. Šādos apstākļos tādām ražošanas uzņēmumam kā AOE peļņas līmeņa rādītājs, tostarp kopējās izmaksas, ir atbilstošāks rādītājs nekā saimnieciskās darbības izdevumi. Kopējās izmaksas ir plašāka bāze nekā saimnieciskās darbības izdevumi, jo saimnieciskās darbības izdevumos netiek ietvertas ar izejvielām saistītās izmaksas, savukārt kopējās izmaksas ir iekļauts izmaksu galvenais mainīgais komponents, kas būtībā ir izmaksas par precēm, kas pārdotas tādām ražošanas uzņēmumam kā AOE. Komisija konstatē, ka šajā saistībā gan PwC, gan [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumos ir ierosināts kā peļņas līmeņa rādītāju izmantot kopējo izmaksu uzcenojumu<sup>(279)</sup>.
- (344) Akceptējot peļņas sadales metodi, kurā kā peļņas līmeņa rādītājs izmantoti saimnieciskās darbības izdevumi, nevis kopējās izmaksas, Īrijas Ieņēmumu dienests sniedzis AOE selektīvas priekšrocības salīdzinājumā ar neintegretajiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu. Neiekļaujot noteiktas izmaksas, piemēram, pārdoto preču izmaksas, peļņas

<sup>(274)</sup> Šajā saistībā sk. ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 2.87. punktu: "Parasti un arī pārskatot šā gadījuma faktus un apstākļus, apgrozījums un izplatīšanas darbību izdevumi varētu būt atbilstīga bāze izplatīšanas darbībām, pilnās izmaksas vai saimnieciskās darbības izdevumi varētu būt atbilstīga bāze pakalpojumu vai ražošanas darbībām un saimnieciskās darbības aktīvi varētu būt atbilstīga bāze kapitālietilpīgām darbībām, piemēram, noteiktām ražošanas darbībām vai komunālajiem pakalpojumiem."

<sup>(275)</sup> Šajā saistībā sk. ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 2.101. punktu: "jautājumi (...) saistībā ar sedzamajām izmaksām rodas arī attiecībā uz Berija koeficienta piemērošanu. Lai ar Berija koeficientu varētu atbilstīgi pārbaudīt atbildzību par kontrolētu darījumu (piemēram, par preču izplatīšanu), ir nepieciešams:

- lai kontrolētajā darījumā veikto funkciju vērtība (ņemot vērā izmantotos aktīvus un uzņemtos riskus) būtu proporcionāla saimnieciskās darbības izdevumiem,
- lai kontrolētajā darījumā veikto funkciju vērtību (ņemot vērā izmantotos aktīvus un uzņemtos riskus) būtiski neietekmētu izplatīto preču vērtība, t. i., tā nav proporcionāla apgrozījumam, un
- lai nodokļu maksātājs neveiktu kontrolētajā darījumā nekādu citu būtisku funkciju (piemēram, ražošanas funkciju), kas tiktu atbildzināta, izmantojot citu metodi vai finansiālo rādītāju."

<sup>(276)</sup> Sk. ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 2.47. punktu.

<sup>(277)</sup> Saskaņā ar AOE finanšu kontiem AOE pieder gan "izejvielu" krājumi, gan "nepabeigto ražojumu un gatavo preču" krājumi.

<sup>(278)</sup> Šajā saistībā sk. ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 2.93. punktu: "Piemērojot uz izmaksām balstītas darījuma tīrās peļņas metodi, bieži izmanto pilnībā noslogotas izmaksas, tostarp visas tiešās un netiešās izmaksas, kas attiecināmas uz darbību vai darījumu, kā arī atbilstīgi iedala uzņēmuma pieskaitāmās izmaksas. Var rasties jautājums, vai un kādā apmērā, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu, traktēt nodokļu maksātāja nozīmīgu izmaksu daļu kā sedzamās izmaksas, uz kurām neattiecināma peļņas elements (t. i., izmaksas, kuras iespējami nav iekļaujamās neto peļņas rādītāja kopsaucējā). Tas ir atkarīgs no tā, kādā apmērā neatkarīga puse salīdzināmos apstākļos varētu piekrist negūt uzcenojumu daļai no izmaksām, kas tai radušās."

<sup>(279)</sup> Sk. 167. un 214. apsvērumu.

līmeņa rādītājā, kas tika atļauts apstrīdētajos nodokļa nolēmumos attiecībā uz AOE Īrijas filiāli, tika neatbilstīgi samazināta šā uzņēmuma ar nodokli apliekamā gada peļņa Īrijā, jo kopējās izmaksas ir plašāks peļņas līmeņa rādītājs nekā saimnieciskās darbības izdevumi, un tādējādi, iespējams, tika samazinātas uzņēmuma peļņas nodokļa saistības Īrijā.

- (345) Visbeidzot, tā rezultātā, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātajās peļņas sadales metodēs Īrijas Ieņēmumu dienests kā peļņas līmeņa rādītāju akceptēja saimnieciskās darbības izdevumus, nevis apgrozījumu attiecībā uz ASI Īrijas filiāli un kopējās izmaksas attiecībā uz AOE Īrijas filiāli, neatbilstīgi tika samazināta abu uzņēmumu ar nodokli apliekamā gada peļņa Īrijā salīdzinājumā ar neintegrētajiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu. Tāpēc apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir uzskatāmi par tādiem, kas sniedz ASI un AOE selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē.

#### c) Akceptēto ienākumu līmenis ir pārāk zems

- (346) Apstrīdētajos nodokļu nolēmumos Īrijas Ieņēmumu dienests akceptējis, ka ASI un AOE Īrijas filiālēm ir dažādi ienākumu līmeņi. Attiecībā uz ASI 1991. gada nolēmumos ir akceptēta 12,5 % peļņas norma filiāles saimnieciskās darbības izdevumiem, savukārt 2007. gada nolēmumos ir akceptēta [10–15] % peļņas norma. Attiecībā uz AOE 1991. gada nolēmumos ir akceptēta 65 % peļņas norma filiāles saimnieciskās darbības izdevumiem līdz USD [60–70] miljoniem un 20 % peļņas norma virs šīs summas, savukārt 2007. gada nolēmumos ir akceptēta [10–15] % peļņas norma filiāles saimnieciskās darbības izdevumiem ar IĪ ienesīgumu [1–5] % no filiāles apgrozījuma attiecībā uz Īrijas filiāles “uzkrāto ražošanas procesa tehnoloģiju”<sup>(280)</sup>. Tā kā Apple laikā, kad pieprasīja apstrīdētos nodokļu nolēmumus, nebija sagatavojis peļņas sadales ziņojumus, nav nekādu esošu skaidrojumu, kas pamatotu 1991. un 2007. gadā izvēlētos ienesīguma līmeņus.
- (347) Attiecībā uz 1991. gada nolēmumu sliekšņa sistēma, kas tika saskaņota attiecībā uz AOE, kas bija 65 % no saimnieciskās darbības izdevumiem un kas samazinājās līdz 20 % pēc USD [60–70] miljonu summas sasniegšanas, šķiet, panākta sarunās, un tās pamatā bija nodarbinātības apsvērumi, kā liecina 2.2.3. iedaļā sniegtie izraksti, un jo īpaši šajos izrakstos minētā norāde uz vajadzību “*neliegt Īrijas filiāles darbību paplašināšanos*”<sup>(281)</sup>. Šajā saistībā Tiesa nosprieda – ja nodokļu administrācijai ir plaša rīcības brīvība noteikt labuma guvējus vai nodokļu atvieglojumu piešķiršanas apstākļus, pamatojoties uz kritērijiem, kas nav saistīti ar nodokļu sistēmu, piemēram, nodarbinātības apsvērumiem, šāda rīcības brīvības īstenošana ir jāuzskata par selektīvu priekšrocību sniegšanu.
- (348) Komisija nepiekrīt tam, kā Īrija interpretē šo atsauci<sup>(282)</sup>, proti, ka tas nebūtu nepamatoti, ja līgumražotājs pieņemtu samazinātu uzcenojumu savām izmaksām pēc tam, kad tās tika dāsnī kompensētas. Racionāla uzņēmēja mērķis ir gūt maksimālu peļņu, ņemot vērā riska līmeni, un racionāls uzņēmējs nepiekrīst zemākam ienesīgumam un iepriekšnoteiktai peļņai tāpēc, ka ir saņēmis citādi pietiekamu ienesīgumu. Komisija arī uzskata par nepamatotu Apple piedāvāto šīs atsaucē interpretāciju<sup>(283)</sup>, proti, kā apgalvo Apple, tā būtu jāinterpretē, ņemot vērā to, ka papildu ieguldījumi pamatlīdzekļos, kas nepieciešami, lai paplašinātos, visticamāk, nebūtu tik lieli kā sākotnējie ieguldījumi pamatlīdzekļos<sup>(284)</sup>. Proti, nevar piekrist Apple apgalvojumam, kas sniegts [Apple 2. konsultanta] sagatavotajā *ad hoc* pētījumā<sup>(285)</sup>, ka peļņa, kas gūta no efektivitātes, būtu apliekama ar mazāku nodokli. Saskaņā ar šo ziņojumu samazināti nodokļu procenti peļņai, kas pārsniedz sliekšni, ataino pamatā

<sup>(280)</sup> Sk. 2007. gada 16. maija nolēmuma pieprasījumu, pamatojoties uz kuru tika izdots 2007. gada nolēmums, 1. lpp.

<sup>(281)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 119. punkts. Sk. 65. apsvērumu.

<sup>(282)</sup> Lieta C-6/12 P Oy EU:C:2013:525, 25.–28. punkts un tajā minētā judikatūra.

<sup>(283)</sup> Sk. 65. apsvērumu.

<sup>(284)</sup> Sk. Apple apsvērumus attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 112. punktu.

<sup>(285)</sup> Sk. 170. apsvērumu.

esošos apjomradītus ietaupījumus. Tomēr Komisija nespēj rast ekonomisku pamatojumu tam, kāpēc lai uzņēmums piekristu zemākai peļņai, ja tam rodas mazākas izmaksas. Līdzīgi, nodokļa samazinājums lieliem uzņēmumiem, kas gūst labumu no apjomradītiem ietaupījumiem, neatbilst nodokļu sistēmas loģikai. Konkrētāk, ja peļņa, ko rada apjomradīti ietaupījumi, tiek aplikta ar mazāku nodokli nekā peļņa, ko gūst mazie uzņēmumi, lielie uzņēmumi varētu gūt divkārtas priekšrocības, proti, lielie uzņēmumi, kas ir efektīvāki nekā to mazākie līdzinieki, varētu gūt labumu no tā, ka gūst lielāku peļņu, un no tā, ka tiem piemērota zemāka nodokļa likme šai peļņai, jo nodokli iekasē procentuāli peļņai. Šādas papildu priekšrocības ir ārpus nodokļu sistēmas loģikas, proti, ka ar nodokli apliek peļņu visiem uzņēmumiem, kam piemērojami nodokļi Īrijā, neatkarīgi no to lieluma un tirgus stāvokļa. Visbeidzot, komerciāli loģiski varētu būt piekrist zemākai peļņas normai par pārdotās preces vienību, ja palielinās konkrētam klientam pārdoto preču skaits. Tas tomēr automātiski nenozīmē, ka uz šā klienta rēķina tiek reģistrēta zemāka peļņa, jo samazināta peļņas norma par vienību principā varētu tikt kompensēta ar lielākiem šim klientam pārdotajiem apjomiem. Īrijai nav bijušas norādes, ka *Apple* attiecīgā cenu veidošanas stratēģija varētu atbilst līdzīgai rentabilitātes shēmai. Jebkurā gadījumā tādi stimuli kā atlaides piemērošana faktiskajām nodokļu likmēm, kuru mērķis ir motivēt palielinātu darbību un nodarbinātību, neatbilst nodokļu sistēmas loģikai.

- (349) Komisija savukārt var piekrist Īrijas <sup>(286)</sup> un *Apple* <sup>(287)</sup> skaidrojumiem par nodokļa atvieglojumiem kapitālieguldījumiem, kas saskaņoti 1991. gada nolēmumā un par ko Komisija bija paudusi šaubas lēmumā par procedūras sākšanu. Savā lēmumā par procedūras sākšanu Komisija uzskatīja – ja Īrijas Ieņēmumu dienests piekrīt, ka nodokļa atvieglojumu par kapitālieguldījumiem summa ir jāierobežo līdz USD [1–10] miljoniem virs summas, kas iekasēta par amortizāciju kontos, to nevar nekādi metodoloģiski pamatot vai attaisnot ar kādiem faktiskiem izdevumiem, bet drīzāk, šķiet, tas ir panākts sarunu rezultātā. Īrija un *Apple* apgalvoja, ka šajā jautājumā 1991. gada nolēmumi ierobežo nodokļa samazinājumu. Proti, Īrija paskaidroja, ka ASI un AOE brīvprātīgi noteica gada limitu nodokļu atvieglojumu kapitālieguldījumiem samazinājumam, lai arī ASI un AOE būtu bijuši tiesīgi iesniegt augstākus prasījumus attiecībā uz nodokļu atvieglojumiem uz mazāku gadu skaitu <sup>(288)</sup>, tādējādi šis nolēmumu elements, vērtējot to atsevišķi un nošķirti no citiem nolēmuma elementiem, šķiet, nesniedz selektīvas priekšrocības šiem uzņēmumiem.

- (350) Attiecībā uz 2007. gada nolēmumu PwC un [*Apple* nodokļu konsultanta] sagatavotajos *ad hoc* ziņojumos ir sniegta *ex post* argumentācija par ASI un AOE Īrijas filiālēm apstiprinātajiem ienesīguma līmeņiem. Abu ziņojumu pamatā ir salīdzināmības pētījums, bet PwC ziņojumā ir norādīti visi uzņēmumi, kurus nodokļu konsultants ir uzskatījis par salīdzināmiem nolūkā provizoriski noteikt ienesīgumu abām filiālēm, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu, savukārt [*Apple* nodokļu konsultants] savā *ad hoc* ziņojumā nav sniedzis informāciju par salīdzinājumam izmantotajām vienībām. [*Apple* nodokļu konsultants] savā *ad hoc* ziņojumā norāda uz salīdzināmības jautājumiem, proti, uz būtiskām atšķirībām šajā ziņojumā <sup>(289)</sup>, tomēr turpina salīdzināmo uzņēmumu meklēšanu datubāzē.

- (351) Pirmkārt, Komisija uzskata, ka salīdzināmības pētījums, pamatojoties uz meklējumiem salīdzināmo uzņēmumu datubāzē, ir neatbilstīgs veids, kādā provizoriski noteikt peļņu ASI un AOE Īrijas filiālēm saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Lai šādā pētījumā sagatavotu ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, precēm, ko pārdod trešās puses, kuras iekļautas salīdzināmības pētījumā, ir jābūt salīdzināmām ar precēm, ko pārdod ASI, un precēm, ko ražo AOE. Tomēr PwC un [*Apple* nodokļu konsultants], atlasot salīdzināmos uzņēmumus, izslēgšanas kritērijos nav iekļāvuši nekādus apsvērumus par to, ka *Apple* pārdod augstas kvalitātes atpazīstama zīmola preces, un to, kādas ir šo preču pozīcijas tirgū, savukārt atlasītie uzņēmumi varētu sevi pozicionēt tirgū atšķirīgi. Nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgu ienesīgumu tādām

<sup>(286)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 121. un turpmākie punkti.

<sup>(287)</sup> *Apple* apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 115. un turpmākie punkti.

<sup>(288)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 127. punkts.

<sup>(289)</sup> Sk. [*Apple* nodokļu konsultanta] *ad hoc* transfertcenu ziņojums, 13. lpp.: “salīdzinot trešās puses izplatītāju darbības ar attiecīgajām ASI Īrijas filiāles darbībām, var redzēt, ka būtiski atšķiras ģeogrāfiskais tirgus, līguma nosacījumi, produkcijas klāsts un to apjomi”.

izplatītājam kā ASI nevar novērtēt, ja netiek apsvērts šāds kritērijs, jo īpaši, ņemot vērā, ka ASI ir atbildīgs par pārdoto preču garantijas saistībām, kā paskaidrots 338. apsvērumā, kas augstas kvalitātes atpazīstama zīmola preču gadījumā nav maznozīmīgs risks <sup>(290)</sup>, un ASI uzņemas būtisku risku par elitārām precēm, ko Īrijas filiāle nav fiziski apstrādājusi, kā skaidrots 339. apsvērumā, tādējādi šo situāciju būtībā nevar attiecināt uz izraudzītajiem salīdzinātajiem uzņēmumiem. Turklāt šaubas par salīdzināmību varētu radīt arī tas, ka būtiski atšķiras mainīgo izmaksu intensitāte, ņemot vērā, ka ASI saimnieciskās darbības izmaksas ir ļoti maza apgrozījuma daļa.

- (352) Pēc tam, kad Komisija ir paudusi vispārējās bažas par salīdzināmības pētījuma izmantošanu šajā gadījumā, tā īpaši pievēršas tam, ka vismaz trīs no 52 uzņēmumiem, ko bija izvēlējis PwC salīdzināšanai, ir likvidācijas stadijā <sup>(291)</sup>. Uzņēmumi, kuru uzņēmējdarbības modelis nav ilgtspējīgs, principā nevar būt ticami salīdzināmie subjekti, kad tiek noteikts atbilstīgs atbildības līmenis. ņemot vērā, ka būtiskai izlases daļai ir piemērots likvidācijas statuss, tas liecina, ka uzņēmējdarbības modeļa ilgtspējības faktors netika pienācīgi ņemts vērā atlases procesā, tāpēc salīdzināmo subjektu kopējo reprezentativitāti nevar noteikt.
- (353) Neskarot šīs vispārējās un konkrētās bažas saistībā ar salīdzināmības pētījumiem, kas veikti *ad hoc* ziņojumos, Komisija, lai gūtu pilnīgu pārliecību, pārbaudīja, kāds būtu bijis atbilstīgs ienesīguma līmenis, ja saimnieciskās darbības izdevumu vietā kā peļņas līmeņa rādītājs tiktu izmantots noiets attiecībā uz ASI un kopējās izmaksas attiecībā uz AOE. Komisija atgādina, ka tā neveic šo analīzi, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atbildību par funkcijām, ko veic Īrijas filiāles <sup>(292)</sup>, bet gan lai parādītu – pat ja Īrijas Ieņēmumu dienestam bija tiesības pieņemt nepamatoto pieņēmumu, ka ASI un AOE turējumā esošās Apple IĪ licences būtu jāiedala ārpus Īrijas, ko Komisija apstrīd, neatbilstīgi izvēloties saimnieciskās darbības izdevumus un neatbilstīgi zemu ienesīguma līmeņa rādītājus, kas tika izmantoti, piemērojot apstrīdētajos Īrijas Ieņēmumu dienesta nodokļu nolēmumos apstiprinātās vienusējās peļņas sadales metodes, ASI un AOE ar nodokli apliekamā gada peļņa Īrijā tiek noteikta tādā veidā, ka jebkurā gadījumā netiek iegūts ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.
- (354) Attiecībā uz ASI 13. attēlā ir sniegta vidējā ienesīguma no pārdošanas analīze <sup>(293)</sup> par to pašu laikposmu un izmantojot tos pašu salīdzināmos subjektus, kas skatīti PwC analīzē.

### 13. attēls

*Saimnieciskās darbības peļņas uzcenojums apgrozījumam PwC atlasītajos 52 uzņēmumos*

|                                    | Vidēji 2007.–2011. gadā<br>(%) |
|------------------------------------|--------------------------------|
| Apakšējā kvartile (25. procentile) | 1,3                            |
| Mediāna                            | 3,0                            |
| Augšējā kvartile (75. procentile)  | 4,5                            |

<sup>(290)</sup> Garantiju risks ir augstāks līdz ar garantiju saistībām segto preču cenu, tāpēc kvalitatīvām, atpazīstama zīmola precēm ir garantija, ņemot vērā to salīdzinoši augsto cenu, tostarp komponentu izmaksas. Šajā saistībā sk. ESAO 1995. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju 3.37. punktu, kurā raksturots šāds piemērs: "Pieņemsim, piemēram, ka nodokļu maksātājs pārdod augstākās kvalitātes kasešu videomagnetofonus saistītajam uzņēmumam, un vienīgā pieejamā informācija par peļņu, lai salīdzinātu uzņēmējdarbību, ir par nepatentētu vidējas kvalitātes kasešu videomagnetofonu (VCR) pārdošanu. Pieņemsim, ka augstākās kvalitātes VCR tirgū palielinās noiets, ienākšanai tirgū ir augsta barjera, ir maz konkurentu un tirgū ir plašas iespējas dažādot preču klāstu. Visas šīs atšķirības, visticamāk, būtiski ietekmēs pārbaudāmo darbību rentabilitāti un salīdzināmās darbības, un šādā gadījumā būtu nepieciešama korekcija. Līdzīgi kā citas metodes, nepieciešamo korekciju ticamība ietekmēs analīzes ticamību. Būtu jāatzīmē – pat ja divi uzņēmumi darbojas precīzi vienā nozarē, rentabilitāte var atšķirties atkarībā no to tirgus daļas, konkurētspējas utt." Šis piemērs vairs netiek minēts ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās.

<sup>(291)</sup> PwC izmantoja *The Bureau Van Dijk* datubāzi, kurā norādīts, ka uzņēmumi *TECNOTEL ITALIA S.P.A.* un *MIELCO SPA* ir likvidācijas stadijā, turklāt saskaņā ar publiski pieejamiem avotiem arī uzņēmums *MEMTEC IBERICA SL* ir likvidācijas stadijā.

<sup>(292)</sup> Sk. 326. apsvērumu.

<sup>(293)</sup> Apgrozījums (vai saimnieciskās darbības ieņēmumi) ir ņemts no datubāzes meklējumiem.

|    |                                                  |      |      |      |      |      | (%)    |
|----|--------------------------------------------------|------|------|------|------|------|--------|
|    | EBIT/apgrozījums                                 | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | vidēji |
| 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/apgrozījums                                                        | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | vidēji |     |
| 24 | INFOWORK TECNOLOGY SL                                                   | 1    | 1    | 1    | 0    |      | 0,83   |     |
| 25 | INTERDAS S.P.A.                                                         | 6    | 2    | 0    | 1    | 0    | 1,63   |     |
| 26 | INTERPONTO – COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA | 2    | – 5  | 3    | 1    | 2    | 0,53   |     |
| 27 | IPOH S.R.L.                                                             | 2    | 2    | 0    | 4    | 7    | 3,17   |     |
| 28 | IRES – S.P.A.                                                           | 6    | 6    | 5    | 6    | 6    | 5,68   |     |
| 29 | K1 ELECTRONIC GMBH                                                      | 3    | 2    |      | 1    | 1    | 1,51   |     |
| 30 | KONTORLAND AS                                                           | 8    | 6    | 10   | 10   | 10   | 8,69   |     |
| 31 | LAZANAS – Xepapadakou Eisagogiki A.E.E.                                 | 0    | 1    | 2    | 1    | 2    | 1,10   |     |
| 32 | LINEA 2000                                                              | 10   | 11   | 12   | 10   | 11   | 10,74  |     |
| 33 | M HERMIDA INFORMATICA SA                                                | 1    | 2    | 2    | 1    | 1    | 1,30   |     |
| 34 | MEMTEC IBERICA                                                          | 3    | 1    | 4    | 5    | 2    | 2,97   |     |
| 35 | MIELCO S.P.A. TIEK LIKVIDĒTS                                            | 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/apgrozījums              | 2011 | 2010 | 2009 | 2008 | 2007 | vidēji |
| 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) Izmantojot PwC atlasītos salīdzināmos uzņēmumus un ASI Īrijas filiāli kā pārbaudāmo pusi un apgrozījumu kā peļņas līmeņa rādītāju, 13. attēlā sniegtā analīze liecina, ka vidējais ienesīgums no pārdošanas ir 3 % un starpkvartīļu intervāls <sup>(294)</sup> ir no 1,3 % līdz 4,5 %. Pamatojoties uz šā lēmuma 1. tabulā sniegto finanšu informāciju un uz informāciju, kas sniegta 105. apsvērumā, pamatojoties uz nodokļu deklarācijām, ASI Īrijas filiāles tirdzniecības ienākums, kam piemērota Īrijas uzņēmuma peļņas nodokļa standartlikme 12,5 %, 2012. gadā bija apmēram USD [40–50] miljoni, kas ir apmēram [0,0–0,5] % no ASI 2012. gada apgrozījuma. Šī summa ir gandrīz 20 reizes zemāka nekā summa, kas tiktu iegūta, ja tiktu piemērota 13. attēlā sniegtās analīzes apakšējā kvartile, pamatojoties uz laboto PwC salīdzināmības analīzi.
- (356) Visbeidzot, pat ja Īrijas Ieņēmumu dienests būtu bijis tiesīgs apstiprināt peļņas sadales metodi, kuras pamatā ir vienkopusējā peļņas sadales metode ar ASI Īrijas filiāli kā pārbaudāmo pusi, ko Komisija apstrīd, ar nodokli apliekamā ASI peļņa Īrijā, kas noteikta, piemērojot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, neatbilst ticamam tirgus rezultāta tuvinājumam saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Šādas novirzes dēļ tiek būtiski samazinātas ASI uzņēmuma peļņas nodokļa saistības Īrijā salīdzinājumā ar neintegrētiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu. Tāpēc šie nodokļu nolēmumi ir uzskatāmi par tādiem, kas sniedz ASI selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē.
- (357) Attiecībā uz AOE šā uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa 2012. gadā bija aptuveni [1–5] % no kopējām izmaksām. Šie procenti iekļaujas starpkvartīļu intervālā, kas sniegts PwC un [Apple nodokļu konsultanta] *ad hoc* ziņojumos, un tuvinās 25. procentilei, ko nodokļu konsultants uzskata par nesaistītu pušu darījuma intervāla apakšējo robežu. Saskaņā ar [Apple nodokļu konsultanta] teikto 2009.–2011. gadā <sup>(295)</sup> apakšējās kvartiles uzcenojums kopējām izmaksām varētu būt [4,5–5,0] % (un mediāna ir [5–10] %), un saskaņā ar PwC teikto 2007.–2011. gadā <sup>(296)</sup> tas varētu būt [3,0–3,5] % (un mediāna ir [5–10] %).
- (358) Tomēr katra uzņēmuma salīdzināmība ar AOE Īrijas filiāli PwC *ad hoc* ziņojumā ir noteikta, pamatojoties tikai uz komerciālajās datubāzēs pieejamo informāciju, un ziņojumā nav nekāda pamatojuma, kāpēc, lai arī nav detalizēti analizēta katra uzņēmuma uzņēmējdarbības un izmaksu struktūras salīdzināmība, ir pieņemta 25. procentile kā intervāla zemākā robeža, nevis prasīts šaurāks intervāls, lai risinātu salīdzināmības problēmas <sup>(297)</sup>.

<sup>(294)</sup> Šo starpkvartīļu intervālu PwC un [Apple nodokļu konsultants] ir norādījis kā nesaistītu pušu darījuma intervālu.

<sup>(295)</sup> Sk. 10. attēlu.

<sup>(296)</sup> Sk. 217. apsvērumu.

<sup>(297)</sup> Šajā saistībā ESAO 2010. gada Transfercenu noteikšanas vadlīniju 3.57. punktā ir teikts: “Var arī gadīties – kaut gan ir pieliktas visas pūles, lai neiekļautu punktus, kuriem ir zemāka salīdzināmības pakāpe, tiek iegūts skaitļu intervāls, attiecībā uz kuru tiek uzskatīts, ka, ņemot vērā salīdzināmo subjektu atlasei izmantoto procesu un par tiem pieejamās informācijas ierobežojumus, saglabājas noteikti salīdzināmības defekti, ko nevar identificēt un/vai skaitliski noteikt, un tāpēc tos nevar koriģēt. Šādos gadījumos, ja intervālā ir iekļauts vērā ņemams konstatējumu skaits, analīzes ticamības uzlabošanai varētu palīdzēt statistikas rīki, kas ņem vērā centrālo tendenci, lai sašaurinātu intervālu (piemēram, starpkvartīļu intervālu vai citas procentiles).”

- (359) Turklāt PwC *ad hoc* ziņojuma rezultāts ir iegūts, pamatojoties tikai uz ražošanas uzņēmumu salīdzinājumu, lai arī ziņojumā norādīts, ka AOE Īrijas filiāle sniedz arī kopīgus pakalpojumus citiem Apple grupas uzņēmumiem EMEIA reģionā, piemēram, finanšu (grāmatvedības, algu sarakstu un kreditoru saistību pakalpojumus), informācijas sistēmu un tehnoloģiju pakalpojumus un cilvēkresursu darbības <sup>(298)</sup>. Neviena no šīm funkcijām nav iekļauta PwC *ad hoc* ziņojuma analizē, tādējādi šo ziņojumu nevar izmantot, lai pamatotu *ex post*, ka atbildība par šīm funkcijām atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.

**d) Secinājums par vienas pusējs peļņas sadales metožu nepareizu piemērošanu apstrīdētajos nodokļu nolēmumos**

- (360) Visbeidzot, Komisija uzskata – pat ja Īrijas Ieņēmumu dienestam bija tiesības akceptēt nepamatoto pieņēmumu, ka ASI un AOE turējumā esošās Apple II licences būtu jāiedala ārpus Īrijas, ko Komisija apstrīd <sup>(299)</sup>, apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās peļņas sadales metodes tomēr joprojām uzrāda rezultātu, kas neatbilst ticamam tirgus rezultāta tuvinājumam saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Ar šiem nolēmumiem tiek apstiprināta ar nodokli apliekamā atbildība, kādai Īrijas filiāles nebūtu piekritis no savas rentabilitātes viedokļa, ja tās būtu bijušas atsevišķi un neatkarīgi uzņēmumi, kas veic tādas pašas vai līdzīgas darbības tādos pašos vai līdzīgos apstākļos. Tā kā šīs peļņas sadales metodes samazina ASI un AOE nodokļu saistības saskaņā ar parastajiem uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas noteikumiem Īrijā salīdzinājumā ar neintegrētajiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu, apstrīdētie nodokļu nolēmumi, kuros apstiprinātas šīs metodes, sniedz ASI un AOE selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē.

**8.2.2.4. Secinājums par selektīvu priekšrocību esību, ko rada atkāpes no parastajiem uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas noteikumiem Īrijā**

- (361) Komisija secina, ka saskaņā ar abiem argumentācijas virzieniem peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, samazina ASI un AOE uzņēmuma peļņas nodokļa saistības saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā salīdzinājumā ar neintegrētajiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu. Komisija tāpēc uzskata, ka šie nodokļu nolēmumi sniedz ASI un AOE selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē.
- (362) Šo secinājumu papildus apstiprina vēl divi faktori, kas liek domāt, ka peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nesniedz tādu rezultātu, kas būtu ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.
- (363) Pirmkārt, kā norādīts 262. apsvērumā, apstrīdētie nodokļu nolēmumi tika izdoti, kaut gan nebija iesniegts peļņas sadales ziņojums. Kā skaidrots lēmumā par procedūras sākšanu, tas, ka laikā, kad tika piešķirti apstrīdētie nodokļu nolēmumi, Apple nebija iesniedzis peļņas sadales ziņojumu, lai apstiprinātu Īrijas Ieņēmumu dienestam piedāvātās peļņas sadales metodes, drīzāk norāda, ka metodes, kas apstiprinātas ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nesniedz tādu rezultātu, kas būtu ticams tirgus rezultāta tuvinājums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.
- (364) Otrkārt, 1991. gada nolēmums bija bez termiņa ierobežojuma un bez pārskatīšanas klauzulas, un faktiski tika piemērots 15 gadus, līdz tika izdots 2007. gada nolēmums. Arī 2007. gada nolēmums, kuram bija pārskatīšanas

<sup>(298)</sup> PwC *ad hoc* ziņojums, 12. lpp.

<sup>(299)</sup> 8.2.2.2. iedaļa.

klausula, bija bez termiņa ierobežojuma un tika piemērots 8 gadus, līdz tika izveidota jaunā *Apple* uzņēmuma struktūra Īrijā. Nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāja vienošanās bez beigu datuma ļauj prognozēt, ka turpmākie nosacījumi, pamatojoties uz kuriem noslēgta vienošanās, kļūst neprecīzāki, tādējādi radot šaubas par saskaņotās metodes ticamību <sup>(300)</sup>. Tas *a priori* attiecas uz beztermiņa nolēmumu.

- (365) Īrija apgalvo, ka neatkarīgi no 1991. gada nolēmuma darbības ilguma katru gadu iesniegtā deklarācija bija “svaigs uzdevums” un ka nebūtu bijis iespējams izmantot nolēmumā noteikto filiāles peļņas bāzes attiecināšanu, “ja, mainoties faktiem un apstākļiem, izrādītos, ka šī bāze nav ticama” <sup>(301)</sup>. Tomēr nav skaidrs, kā Īrijas Ieņēmumu dienests varētu uzzināt par jebkādam faktu un apstākļu izmaiņām. *Apple* varēja tikai iesniegt savu nodokļu deklarāciju, pamatojoties uz 1991. gada nolēmumu, bez pienākuma informēt Īrijas Ieņēmumu dienestu par jebkādam būtiskām izmaiņām <sup>(302)</sup>. Patiesām, pretēji 2007. gada nolēmumam, 1991. gada nolēmumā nav ietverta nekāda pārskatīšanas klauzula, kurā būtu noteikts, ka nolēmums vairs netiks piemērots, ja būtiski būs mainījusies veikto darbību būtība.
- (366) Turklāt nav skaidrs, kādas izmaiņas bija par pamatu tam, lai 1991. gada nolēmumu aizstātu ar 2007. gada nolēmumu. Būtībā iepriekšēja vienošanās par cenas noteikšanu ir spēkā tikmēr, kamēr ir spēkā visi būtiskie pieņēmumi, kas tika apstiprināti nolēmumā <sup>(303)</sup>. Apstrīdētajos nolēmumos nav noteikti būtiskie pieņēmumi. Nav arī skaidrs, kādas būtisko pieņēmumu izmaiņas, ja tādas bijušas, ir mudinājušas 2007. gadā pieprasīt mainīt 1991. gada kārtību.
- (367) Attiecībā uz 2007. gada nolēmumu pat ir vienošanās – ja *Apple* nolēmj pārstrukturēt savu meitasuzņēmumu uzņēmējdarbību Īrijā, pievienojot struktūrai jaunus uzņēmumus vai apvienojot esošos, 2007. gada nolēmumā apstiprināto peļņas sadales metožu piemērošana turpinātos arī attiecībā uz jebkuru jauno vai apvienoto vienību tikmēr, kamēr šie uzņēmumi “kopumā veic to pašu uzņēmējdarbību” kā *ASI* un *AOE*. Kaut gan ir taisnība, ka 2007. gada nolēmumā ir iekļauta pārskatīšanas klauzula, kurā noteikts, ka nolēmums vairs netiks piemērots, ja būtiski būs mainījusies veikto darbību būtība, nav skaidrs, kas tiek uzskatīts par būtiskām izmaiņām, to nav ne paskaidrojusi ne Īrija, ne arī tas sīkāk noteikts nolēmumā. Pamatojoties uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu darbību ļoti ierobežoto aprakstu, ir grūti noteikt, vai gadījumā, ja mainās Īrijas filiāļu veiktās darbības vai pārvaldītie riski, to varētu klasificēt kā būtiskas izmaiņas. Tā kā acīmredzot pat uzņēmējdarbības pārstrukturēšana netiek kvalificēta kā “būtiskas veikto darbību būtības izmaiņas”, šķiet, ka *Apple* varētu piemērot labvēlīgu nodokļu režīmu, ko sniedz apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ņemot vērā nelielos 2007. gada nolēmumā iekļautos ierobežojumus.
- (368) Jebkurā gadījumā, pat ja apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās peļņas sadales metodes to izdošanas laikā būtu bijušas tādas, kas sniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, lai gan tās tādas nebija, šo nolēmumu neierobežotais darbības ilgums liek apšaubīt peļņas sadales atbilstīgumu, ņemot vērā ekonomiskās un reglamentējošās vides iespējamās izmaiņas gados, kamēr bija spēkā šie nolēmumi <sup>(304)</sup>.

<sup>(300)</sup> Sk. 51. punktu ESAO 2010. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju IV nodaļas pielikumā un ESAO 1995. gada Transfertcenu noteikšanas vadlīniju pielikumā “Iepriekšēja vienošanās par cenas noteikšanu saskaņā ar savstarpējo vienošanos” (“MAP APA”).

<sup>(301)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 130. punkts.

<sup>(302)</sup> *Apple* savos apsvērumos par lēmumu par procedūras sākšanu 72. punktā norāda, ka 1991.–2006. gada laikposmā ir notikusi pastāvīga mijiedarbība ar Īrijas Ieņēmumu dienestu par Īrijas filiāļu organizatorisko struktūru un galvenajām darbībām, pamatojoties uz Īrijas Ieņēmumu dienesta vispārējo pilnvarojumu uzraudzīt atbilstību Īrijas noteikumiem nodokļu jomā. Tas tomēr nenozīmē, ka nodokļu iestādei pēc noteikta gadu skaita nevajadzētu atkārtoti novērtēt, vai vienošanās joprojām ir derīga vai arī tā ir jāpārskata, jo īpaši, ņemot vērā, ka *Apple* uzņēmējdarbība šajā laikā ir būtiski attīstījusies. Turklāt, šķiet, par šo iespējamo mijiedarbību nav nekādu pierakstu, ņemot vērā, ka Komisija savā 2013. gada 8. oktobra vēstulē bija lūgusi Īrijai kopā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem iesniegt visus elementus, kas ir būtiski šo nodokļu nolēmumu pamatošanai.

<sup>(303)</sup> ESAO 2010. gada Transfertcenu vadlīniju 4.142. punktā ir teikts: “Ja ir izpildīti būtiskie pieņēmumi, APA [iepriekšēja vienošanās par cenas noteikšanu] noteiktu laikposmu var sniegt iesaistītajiem nodokļu maksātājiem noteiktību par nodokļu režīmu ar transfertcenas saistītajos jautājumos, uz kuriem attiecas APA.”

<sup>(304)</sup> Lēmums par procedūras sākšanu, 65. apsvērums.

8.2.3. ALTERNATĪVA ARGUMENTĀCIJA: SELEKTĪVAS PRIEKŠROCĪBAS, JA ŅEM VĒRĀ TIKAI TCA 97 LIKUMA 25. IEDAĻU KĀ IEROBEŽOTU ATSAUCES SISTĒMU

8.2.3.1. *Selektīvās priekšrocības, ko rada atkāpe no TCA 97 likuma 25. iedaļas, kā rezultātā samazinās nodokļa bāze*

- (369) Īrija un Apple apgalvo, ka atbilstīga atsaucēs sistēma ir tikai TCA 97 likuma 25. iedaļa un ka ASI un AOE ar nodokli apliekamā peļņa tika noteikta pilnībā atbilstīgi parastajai administratīvajai praksei saskaņā ar šo normu <sup>(305)</sup>. Kā skaidrots šā lēmuma 8.2.1.2. iedaļā, Komisija neuzskata, ka šajā gadījumā atsaucēs sistēmai ir jāaprobežojas tikai ar TCA 97 likuma 25. iedaļu, bet drīzāk, ka šī norma ir obligāta un neatņemama daļa no 8.2.1.1. iedaļā noteiktās atsaucēs sistēmas, proti, parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā, kuru pamatmērķis ir aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuriem piemērojami nodokļi Īrijā.
- (370) Neskarot šo secinājumu, Komisija šajā alternatīvajā argumentācijā uzskata – pat ja tikai TCA 97 likuma 25. iedaļa būtu atbilstīga atsaucēs sistēma šajā gadījumā, apstrīdētie nodokļu nolēmumi sniedz ASI un AOE selektīvas priekšrocības, jo tiek samazināta ar nodokli apliekamā peļņa, no kuras saskaņā ar šo noteikumu tiek iekasēts uzņēmuma peļņas nodoklis.
- (371) Īrija atzīst, ka TCA 97 likuma 25. iedaļā nav sniegtas norādes, kā noteikt filiāles ar nodokli apliekamo peļņu, tāpat to atzīst arī Apple <sup>(306)</sup>. Tomēr Īrija uzskata, ka TCA 97 likuma 25. iedaļas piemērošanu nereglamentē nesaistītu pušu darījuma princips, bet gan Īrijas leņģumu dienestam ir jāpieņem spriedums, ņemot vērā katra konkrētā gadījuma faktus un apstākļus, kuri var būt “funkcijas, ko veic jebkura filiāle, tās intereses attiecībā uz uzņēmuma aktīviem (ja tādas ir), filiāles uzņemto risku būtība un līmenis un kopējais filiāles devums uzņēmuma peļņas gūšanā” <sup>(307)</sup>. Komisija konstatē, ka Īrijas uzskaitītie kritēriji, ko izmanto filiāles ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai – filiāles veiktās funkcijas, izmantotie aktīvi un uzņemtie riski –, pamatā ir tie paši kritēriji, kas noteikti ESAO Nodokļu pamatkonvencijas 7. panta 2. punktā un kas attiecas uz peļņas sadali integrēta nerezidentuzņēmuma pastāvīgajam nodibinājumam <sup>(308)</sup>. Citiem vārdiem sakot, Īrija nav izvirzījusi un Komisija nav spējusi identificēt nekādu citu objektīvu standartu, izņemot nesaistītu pušu darījuma principu, kas nodrošinātu, ka TCA 97 likuma 25. iedaļa tiek piemērota saskanīgā veidā tā, lai saskaņā ar šo noteikumu pret visiem integrētiem nerezidentuzņēmumiem tiktu nodrošināta vienlīdzīga attieksme.
- (372) Turklāt, kaut gan Īrija oficiāli ieviesa nesaistītu pušu darījuma principu savā valsts tiesību sistēmā tikai 2010. gada Finanšu likumā, kas stājās spēkā 2011. gada 1. janvārī, un minētajā tiesību aktā nav iekļauti starp filiāli un tās nerezidējošo galveno biroju noslēgtie nolīgumi <sup>(309)</sup>, analizējot Īrijas leņģumu dienesta nolēmumu praksi attiecībā uz peļņas sadali nerezidentuzņēmumu Īrijas filiālēm, lai piemērotu TCA 97 likuma 25. iedaļu, tika atklāts, ka daudzos šajos nolēmumos Īrijas leņģumu dienests apstiprināja peļņas sadales metodes, kuru pamatā ir nesaistītu pušu darījuma princips <sup>(310)</sup>.
- (373) Piemēram, [B] uzņēmuma gadījumā <sup>(311)</sup> tā nodokļu konsultants Īrijas leņģumu dienestam ir sniedzis plašu atsauci uz nesaistītu pušu darījuma principu. [B] uzņēmums ir nodokļu rezidents (..), tam ir Īrijas filiāle un tas

<sup>(305)</sup> Apple apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 159., 160. un 171. punkts. Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 27. punkts. Tomēr ne Īrija, ne Apple nesniedza nekādus parastās administratīvās prakses piemērus, lai parādītu iespējamo atbilstību Īrijas leņģumu dienesta nolēmumu praksei.

<sup>(306)</sup> Sk. 248. apsvērumu.

<sup>(307)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 21. punkts. Sk. arī Apple apsvērumus attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 154. un 155. punktu. Abi apsvērumi ir sniegti attiecīgi 187. un 188. zemsvītras piezīmē.

<sup>(308)</sup> Sk. 84. apsvērumu.

<sup>(309)</sup> Sk. 78. apsvērumu.

<sup>(310)</sup> Īrija iesniedza septiņus nolēmumus par peļņas sadali nerezidentuzņēmumu Īrijas filiālēm, atbildot uz pieprasījumu iesniegt nolēmumus par darbībām Īrijā, kuros ir skatīts tāda paša veida nodokļu jautājums kā apstrīdētajos nodokļu nolēmumos. Atbildot uz turpmāko Komisijas pieprasījumu iesniegt visus nolēmumus par peļņas sadali, kas izdoti kopš 2004. gada, un vēl arī visus nolēmumus, kas izsniegti pirms šā datuma un ir joprojām spēkā, Īrija iesniedza vēl desmit nolēmumus, tostarp četrus nolēmumus, kas, šķiet, attiecas uz peļņas sadali filiālei (sk. 3. un 6. apsvērumu). Tādējādi tiek uzskatīts, ka šie divi iesniegumi aptver visu Īrijas leņģumu dienesta nolēmumu praksi attiecībā uz peļņas sadali integrētu nerezidentuzņēmumu filiālei.

<sup>(311)</sup> Sk. 385. apsvērumu.

ietilpst daudznacionālas uzņēmumu grupas sastāvā [vairums 2. un 6. apsvērumā uzskaitīto uzņēmumu ir ASV daudznacionālas uzņēmumu grupas daļa]. Saistībā ar peļņas sadali filiālei tās nodokļu konsultants piedāvā izvērtēt [B] uzņēmuma galveno biroju un tā Īrijas filiāli kā divas atsevišķas juridiskas vienības, kas savstarpējos darījumus veic, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu, atsaucoties uz ESAO nodokļu paraugkonvenciju. Saistībā ar nesaistītu pušu darījuma principu vēstulē norādīts, ka “lai arī Īrija nav noslēgusi līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ar (..), ESAO paraugkonvencijā ir noteiktas filiāles peļņas aprēķināšanas vadlīnijas, ko var izmantot kā atbilstīgu etalonu”. 1998. gada nolēmumā Īrijas Ieņēmumu dienests ir izvērtējis nesaistītu pušu darījuma principa izmantošanu peļņas sadalei Īrijas filiālei.

- (374) 2003. gada nodokļu nolēmumā attiecībā uz [A] uzņēmumu <sup>(312)</sup> Īrijas Ieņēmumu dienests piekrita peļņas sadalei starp nerezidentu uzņēmumu un tā Īrijas filiāli, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu. [A] uzņēmums ir reģistrēts (..), tam ir filiāles (..) jurisdikcijā, tostarp Īrijā, un tas ir daudznacionālas uzņēmumu grupas (..) sastāvdaļa. Nolēmuma pieprasījumā, kurā skaidrota uzņēmuma situācija, nodokļu konsultants atsaucas uz TCA 97 likuma 25. iedaļu, norādot, pirmkārt, ka šajos noteikumos nav sniegtas nekādas turpmākas norādes par to, kā būtu jānosaka tirdzniecības ienākums, un, otrkārt, ka ir lietderīgi skatīties uz pieeju, kas minēta ESAO Nodokļu pamatkonvencijā, un uz nesaistītu pušu darījuma principu. Kā norāda nodokļu konsultants, “ESAO Nodokļu pamatkonvencijā pieņemta pieeja atbilst Īrijas valsts tiesību aktiem un faktiski ir kas nedaudz vairāk nekā tikai stāvokļa atkārtots formulējums valsts tiesību aktos”. Nolēmuma pieprasījumā ir sniegta peļņas sadales metode, saskaņā ar kuru 12,5 % no visas [A] uzņēmuma peļņas tiek iedalīta Īrijas filiālei. Šādu pieeju apstiprināja Īrijas Ieņēmumu dienests un izmantoja to kā pamatu peļņas sadalei [A] uzņēmuma Īrijas filiālei.
- (375) 2006. gada nodokļu nolēmumā, kas attiecas uz [F] uzņēmumu <sup>(313)</sup>, Īrijas Ieņēmumu dienests piekrita šā uzņēmuma piedāvātajai metodei, kā sadalīt peļņu tā nākamajai Īrijas filiālei. [F] uzņēmums ir nodokļu rezidents (..), tam ir Īrijas filiāle un tas ir daudznacionālas uzņēmumu grupas (..) sastāvdaļa. Kā pamatu [F] uzņēmuma piedāvātajai peļņas sadales metodei tā konsultants izmantoja ESAO nesaistītu pušu darījuma principu, saskaņā ar kuru “filiāles peļņa ir jānosaka, pamatojoties uz to, ka filiāle iespēju robežās tiek būtībā uzskatīta par atsevišķu vienību, kas nošķirta no galvenā biroja, un ka filiāles un galvenā biroja visas savstarpējās sarunas un vienošanās saistībā ar filiāles peļņas noteikšanu ir jāskata, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu”.
- (376) Visbeidzot, nodokļu nolēmumā attiecībā uz [M] uzņēmumu <sup>(314)</sup> nodokļu konsultants pieprasa Īrijas iestāžu piekrišanu “sadalīt peļņu starp [M] uzņēmuma galveno biroju [GB] un Īrijas filiāli, kas norādīs uz to, ka Īrijas filiāles riski būs ierobežoti (..)”. Pieprasījumā turpmāk skaidrots, ka “Īrijas filiāle darbosies kā ražotājs, kas ražos precī pēc [M] uzņēmuma galvenā biroja pasūtījuma (..), par to saņemot atlīdzību saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu”.
- (377) Tādējādi, lai arī nesaistītu pušu darījuma princips nebija skaidri iekļauts Īrijas tiesību aktos līdz 2011. gadam <sup>(315)</sup>, ņemot vērā, ka Īrija nav sniegusi nekādu citu objektīvu standartu, un ņemot vērā to, ka šis princips, šķiet, parādās Īrijas Ieņēmumu dienesta nodokļu nolēmumu praksē jau deviņdesmitajos gados kā pamats, lai noteiktu integrētu nerezidentu uzņēmumu ar nodokli apliekamo peļņu saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu, Komisija norāda, ka, piemērojot TCA 97 likuma 25. iedaļu, tajā ir ietverts nesaistītu pušu darījuma princips.
- (378) Komisija jau 8.2.2.2. un 8.2.2.3. iedaļā ir parādījusi, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir apstiprinātas peļņas sadales metodes, kas sniedz tādu rezultātu, kurš neatbilst ticamam tirgus rezultāta tuvinājumam saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, tādējādi tiek samazināta ASI un AOE ar nodokli apliekamā peļņa Īrijas uzņēmumu peļņas nodokļa vajadzībām un sniegta ekonomiskas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē. Pamatojoties uz šajās sadaļās sniegto argumentāciju, Komisija tāpat uzskata, ka šie nodokļu nolēmumi

<sup>(312)</sup> Sk. 387. apsvērumu.

<sup>(313)</sup> Sk. 392. apsvērumu.

<sup>(314)</sup> Sk. 391. apsvērumu.

<sup>(315)</sup> Tas nav norādīts TCA 97 likuma 25. iedaļā.

sniedz ASI un AOE selektīvas priekšrocības saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu kā ierobežotāku atsaucēs sistēmu, jo saskaņā ar šiem noteikumiem tiek samazināta ASI un AOE ar nodokli apliekamā peļņa un tādējādi arī uzņēmuma peļņas nodokļa saistības Īrijā salīdzinājumā ar citiem nerezidentuzņēmumiem, kuriem arī piemēro nodokļus saskaņā ar šiem noteikumiem.

**8.2.3.2. Selektīvās priekšrocības, kas rodas Īrijas Ieņēmumu dienesta rīcības brīvības rezultātā, ja nav objektīvu kritēriju saistībā ar nodokļu sistēmu**

- (379) Pat pieņemot, ka TCA 97 likuma 25. iedaļas piemērošanu nenosaka nesaistītu pušu darījuma princips, ko Komisija apstrīd, joprojām būtu uzskatāms, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi sniedz selektīvas priekšrocības ASI un AOE Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, jo tad selektīvās priekšrocības būtu radušās Īrijas Ieņēmumu dienesta rīcības brīvības rezultātā, jo nav objektīvu kritēriju saistībā ar nodokļu sistēmu.
- (380) Kaut gan nodokļu administrācijām ir jādod noteikta rīcības brīvība, lai ņemtu vērā nodokļu maksātāju atšķirības, piemērojot savas valsts nodokļu noteikumus, taču, ja nodokļu administrācijai ir plaša rīcības brīvība noteikt, kādiem labuma guvējiem vai saskaņā ar kādiem apstākļiem piemērot tiesību aktus, pamatojoties uz kritērijiem, kas nav saistīti ar nodokļu sistēmu, šāda rīcības brīvība ir jāuzskata kā labvēlīga pret vieniem uzņēmumiem vai noteiktu preču ražotājiem salīdzinājumā ar citiem, kuri, ņemot vērā sasniedzamo mērķi, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā<sup>(316)</sup>. Citiem vārdiem sakot, nolēmumi, kuros ir ietverta tikai pareiza interpretācija attiecīgajiem valsts tiesību aktiem nodokļu jomā un nav veiktas atkāpes no konsekventas administratīvās prakses, būtībā nesniedz selektīvas priekšrocības. Savukārt nolēmumi, kuros nodokļu administrācija rīkojusies pēc saviem ieskatiem, nepamatojoties uz objektīviem kritērijiem, kas attiecas uz nodokļu sistēmu, rada pieņēmumu par selektīvām priekšrocībām.
- (381) Komisija un Īrija ir vienisprātis, ka TCA 97 likuma 25. iedaļā nav sniegti objektīvi kritēriji par peļņas sadali viena nerezidentuzņēmuma dažādām daļām<sup>(317)</sup>. Tomēr Īrija nepiekrīt Komisijai, ka TCA 97 likuma 25. iedaļu reglamentē nesaistītu pušu darījuma princips. Pieņemot, ka Īrijai ir taisnība, un izvērtējot, ka Īrija nav sniegusi nekādu citu objektīvu standartu nerezidentuzņēmuma peļņas sadalei TCA 97 likuma 25. iedaļas piemērošanas nolūkā, tas varētu nozīmēt, ka Īrijas Ieņēmumu dienests, piemērojot šos noteikumus pēc saviem ieskatiem, nav par pamatu ņēmis nekādus objektīvus kritērijus, kas attiecas uz nodokļu sistēmu, tādējādi tas rada pieņēmumu par selektīvām priekšrocībām. Komisija jau 8.2.2.2. un 8.2.2.3. iedaļā ir parādījusi, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir apstiprinātas peļņas sadales metodes, kas samazina ASI un AOE ar nodokli apliekamo peļņu Īrijas uzņēmumu peļņas nodokļa vajadzībām un sniedz ekonomiskas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē. Pamatojoties uz minētajās iedaļās sniegto argumentāciju, būtu arī uzskatāms, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ASI un AOE sniedz selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, jo izdoti pēc Īrijas Ieņēmumu dienesta ieskatiem saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu, nepamatojoties ne uz kādiem objektīviem kritērijiem, kas attiecas uz nodokļu sistēmu.
- (382) Visbeidzot, Īrija un Apple apgalvo, ka Komisijai ir jāparāda, ka pret Apple ir bijusi labvēlīga attieksme salīdzinājumā ar citiem nerezidentuzņēmumiem, kuriem Īrijas Ieņēmumu dienests ir izdevis nodokļu nolēmumus, piemērojot TCA 97 likuma 25. iedaļu. Saskaņā ar šo argumentāciju Īrija un Apple, šķiet, apgalvo, ka atbilstīga atsaucēs sistēma ir nevis pati TCA 97 likuma 25. iedaļa, bet gan Īrijas Ieņēmumu dienesta nodokļu nolēmumu prakse attiecībā uz nerezidentuzņēmumiem.
- (383) Pārbaudot nodokļu nolēmumus par peļņas sadali nerezidentuzņēmumu Īrijas filiālēm, kurus Īrija bija iesniegusi Komisijai<sup>(318)</sup> un kurus var uzskatīt par tādiem, kas aptver visu Īrijas nolēmumu praksi attiecībā uz peļņas sadali filiālēm<sup>(319)</sup>, Komisija nespēja noteikt kādu konsekventu noteikumu kopu, kas, pamatojoties uz objektīviem

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

<sup>(317)</sup> Sk. 248. apsvērumu.

<sup>(318)</sup> Sk. 2. un 6. apsvērumu.

<sup>(319)</sup> Lēmumā netiek izdarīti nekādi pāragri secinājumi, ka kādi šajā lēmumā aprakstītie nolēmumi, izņemot ASI un AOE piešķirtos nolēmumus, saskaņā ar noteikumiem par valsts atbalstu varētu būt nelikumīgi un nesaderīgi.

kritērijiem, tiek vispārēji piemērota visiem nerezidentuzņēmumiem, kuriem Īrijā darbojas filiāles. Citiem vārdiem sakot, Īrijas Ieņēmumu dienesta peļņas sadales nolēmumu prakse ir pārāk nekonsekventa, lai tā būtu atbilstīga atsaucē sistēma, attiecībā pret kuru apstrīdētos nodokļu nolēmumus varētu pārbaudīt, lai noteiktu, vai ASI un AOE ir sniegta selektīvas priekšrocības šo nolēmumu rezultātā.

(384) Vairāki no šiem nolēmumiem ir raksturoti 385.–395. apsvērumā <sup>(320)</sup>.

(385) 1998. gada februāra nolēmums – [B] uzņēmuma Īrijas filiāle: [B] uzņēmums ir daudznacionālas uzņēmumu grupas (..) sastāvdaļa <sup>(321)</sup>. Šā uzņēmuma Īrijas filiāle nodarbojas ar (..) ražošanu, galīgās apstrādes procesa organizēšanu un preču piegādes klientiem pārraudzīšanu un administrēšanu. Saskaņā ar nolēmuma pieprasījumu (..) ražošana ir kopumā vissarežģītākā darbība ražošanas ķēdē <sup>(322)</sup>. Uzņēmuma nodokļu konsultants piedāvāja un Īrijas Ieņēmumu dienests piekrita, ka atlīdzība, kas jāiedala Īrijas filiālei nodokļu vajadzībām, ir 117 % no Īrijas filiāles kopējām izmaksām <sup>(323)</sup>, kas konkrēti sastāv no pārdošanas izmaksām un pieskaitāmām izmaksām.

(386) 2001. gada maija nolēmums – [C2] uzņēmuma Īrijas filiāle: [C2] uzņēmums ir (..) uzņēmums, kas pieder (..) daudznacionālai (..) grupai [C]. Nolēmumā ir apstiprināta peļņas sadale šā uzņēmuma Īrijas filiālei, pamatojoties uz nodokļu maksātāja pieprasījumu, saskaņā ar kuru peļņa par darbībām, kas nolēmumā raksturotas kā “preču tehniskā pirkšana un tālākpārdošana saistībā ar atkārtotu rēķinu piesūtīšanas pakalpojumu” nebūs augstāka par 9 % no administratīvā kopīgoto pakalpojumu centra izmaksām, kas tiks izvietots Īrijā.

(387) 2003. gada maija nolēmums – [A] uzņēmuma Īrijas filiāle: [A] uzņēmums ir (..) daudznacionālas grupas (..) sastāvdaļa <sup>(324)</sup>. Nolēmuma pieprasījumā šā uzņēmuma Īrijas filiāle ir raksturota kā uzņēmums, kas nodarbojas ar (..) ražošanu, kā arī nodrošina grāmatvedības funkcijas visam uzņēmumam, kura sastāvdaļa tas ir. Nolēmuma pieprasījumā [A] uzņēmuma nodokļu konsultants, lai piedāvātu peļņas sadali filiālei, sniedz atsauci uz ESAO nodokļu paraugkonvenciju. Saskaņā ar nolēmuma pieprasījumu, lai arī (..) pārdošanas kontrole, tirgdarbība, Ī īpašumtiesības un kases funkcijas tiek nodrošinātas ārpus Īrijas, [A] uzņēmums neuzskata, ka Īrijas filiāle ir tikai “līgumražotājs”, ņemot vērā, ka Īrija tiek uzskatīta par centrālo vietu (..) piegādei starptautiskā mērogā. Tāpēc tika piedāvāta peļņas sadale, pamatojoties uz peļņas dalīšanas metodi, saskaņā ar kuru 12,5 % <sup>(325)</sup> no visas [A] uzņēmuma peļņas tiek iedalīta Īrijas filiālei, lai gan, ja izmantotu izmaksu pieskaitīšanas metodi, varētu samazināt [A] uzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā.

(388) 2003. gada septembra nolēmums – [N] uzņēmuma Īrijas filiāle: [N] uzņēmums ir Īrijā reģistrēts nerezidentuzņēmums, kas ir (..) daudznacionālas grupas sastāvdaļa. Saskaņā ar nolēmuma pieprasījumu [N] uzņēmuma Īrijas filiāle nodarbosies ar (..) ražošanu un citu saistīto pakalpojumu, piemēram, uzglabāšanas un transportēšanas pakalpojumu, sniegšanu. Ar šo produkciju saistītais Ī būtu iedalāms [N] uzņēmuma galvenajam birojam ārpus

<sup>(320)</sup> Ja aprakstā nav norādīts nolēmuma darbības ilgums, tas nozīmē, ka pašā nolēmumā nav ietverta pārskatīšanas klauzula vai kāda cita atsauce uz tās derīguma ilgumu.

<sup>(321)</sup> Sk. 373. apsvērumu.

<sup>(322)</sup> Citas Īrijas filiāles veiktās darbības varētu būt arī (..) Īrijas ražotnes izmantošanas apmērs būtu nosakāms arī ārpus Īrijas. [B] uzņēmuma (..) galveno biroju saskaņā ar nolēmuma pieprasījumu mātesuzņēmums ir licencējis pārdot un ražot (..).

<sup>(323)</sup> Šo 117 % līmeni nodokļu konsultants aprēķināja tā, lai atstātu galvenajam birojam pienācīgu ienesīgumu par turējumā esošajām tiesībām, kas saskaņā ar nodokļa konsultanta aplēsēm ir 20 % no apgrozījuma, pamatojoties uz autoratlīdzības standartlikmes līmeni par (..). Šie rādītāji tika aprēķināti, pamatojoties uz prognozēm, nevis vēsturiskajiem rādītājiem. Nolēmuma pieprasījumā nav tomēr sniegta nekāds sīkaks skaidrojums par to, kāda metode tika izmantota, ne arī sniegta norāde *ex post* pārskatā.

<sup>(324)</sup> Sk. 374. apsvērumu.

<sup>(325)</sup> Peļņas norma 12,5 % apmērā tika iegūta, aprēķinot vidējo Īrijas filiāles izmaksu attiecību pret kopējām izmaksām. Nav norādīts, kāda izmaksu bāze ir ņemta kā atsauce; nolēmuma pieprasījumā attiecīgās izmaksas ir norādītas kā “izmaksas, kas radušās, veicot saimniecisko darbību”.

Īrijas, un Īrijas filiāle darbotos kā ražotājs pēc pasūtījuma vai līgumražotājs. Īrijas filiāle neuzņemtos nekādus riskus saistībā ar tirgdarbību, R&D, kvalitātes kontroli, produktatbildību un krājumiem. Nolēmumā ir dota piekrišana peļņas sadalei Īrijas filiālei tā, ka Īrijas filiāle gūst Īrijā tādu pašu saimnieciskās darbības peļņu, kādu tā būtu guvusi, ja būtu reģistrēta kā [N] uzņēmuma meitassabiedrība. Nolēmumā vienojās, ka atlīdzība par Īrijas filiāles darbībām ir 25–30 % uzcenojums Īrijas ražošanas filiāles izmaksām. Uzcenojumu piemēro filiāles saimnieciskās darbības izmaksām. Nolēmumā arī apstiprināts, ka gadījumā, ja tiek pārdots kāds [N] uzņēmumam piederošs IĪ, netiks piemērots nekāds Īrijas kapitāla pieauguma nodoklis, jo Īrijas filiālei nav nekādas līdzdalības IĪ, ko tur [N] uzņēmums.

- (389) 2004. gada jūnija nolēmums – [I] uzņēmuma Īrijas filiāle: [I] uzņēmums ir reģistrēts Īrijā, bet ir rezidents (.). Uzņēmums, kas nodarbojas ar (.), pieprasa, lai tā Īrijas filiāles sniegto administratīvo pakalpojumu izmaksām pieskaitītu 10 %. Saskaņā ar nolēmuma pieprasījumu visas IĪ tiesības īstenībā iedalītas ārpus Īrijas. Nolēmuma pieprasījumā nav noteikts, par kādām izmaksām ir runa, bet apstiprināts, ka uzņēmuma filiāles peļņa, kurai piemērojams Īrijas uzņēmuma peļņas nodoklis, būs tikai tā peļņa, kas attiecināma uz faktiskajām darbībām, ko Īrijā veic filiāles darbinieki.
- (390) 2005. gada janvāra nolēmums – [E] uzņēmuma Īrijas filiāle: [E] uzņēmums ir reģistrēts (..) un ir daudznacionālas uzņēmumu grupas (..) daļa. Nolēmuma pieprasījumā norādīts, ka Īrijas filiāle ražo (.). [E] uzņēmumam ir tikai piekļuve patentiem un saistītajām IĪ tiesībām, pamatojoties uz licences līgumiem ar saistītajiem grupas uzņēmumiem. [E] uzņēmums Īrijā darbojas kā “līgumražotājs”. Pieprasījumā norādīts, ka Īrijas filiāles nodokļa bāzē vairs nebūtu jāiekļauj uzņēmējdarbības peļņa, kā tas bija agrāk. Pieprasījumā ir aprakstīta iespēja pārcelt pašreizējo ražošanu no Īrijas uz citurieni un norādīts, ka šādam lēmumam varētu būt nopietnas sekas attiecībā uz saimniecisko darbību Īrijā. Pārstrukturēšana paredzētu, ka IĪ tiesības, kuras tur [E] uzņēmums <sup>(326)</sup>, tiktu nodotas jaunizveidotam uzņēmumam, kas dēvēts par “Newco” un kas būs reģistrēts Īrijā, bet nodokļu rezidents būs ārpus Īrijas. Jaunajā struktūrā Īrijas filiāle turpinātu savu ražošanas darbību jaunizveidotā uzņēmuma Newco vārdā uz līgumražošanas pamata. Uzņēmums lūdz Īrijas Ieņēmumu dienestam apstiprināt, ka IĪ pārcelšanas dēļ Īrijā netiks iekasēts kapitāla pieauguma nodoklis un ka Newco nebūs ar nodokli apliekamas klātbūtnes Īrijā. [E] uzņēmums veiks arī citas funkcijas, proti, rēķinu izrakstīšanu Newco vārdā. Turpmākās [E] uzņēmuma tiesības pārdot produkciju saviem pircējiem varētu tikt īstenotas ar Īrijas starpniecību. Atlīdzība par šo funkciju veikšanu un par ražošanas darbībām, ko nodrošina filiāle, nodokļu vajadzībām tika noteikta ražošanas saimnieciskās darbības izmaksu apmērā plus 100 %.
- (391) 2005. gada decembra nolēmums – [M] uzņēmuma Īrijas filiāle: [M] uzņēmums ir reģistrēts (..), bet ir nodokļu rezidents ārpus Īrijas, un tas ir daudznacionālas uzņēmumu grupas (..) daļa. [M] uzņēmums pārdod (..), kā arī gatavās preces. Nolēmuma pieprasījumā norādīts, ka grupa izvērtē Īriju kā vietu, kur izvietot jaunu (..), ko izstrādājis grupas uzņēmums (..), lai nodrošinātu darbības un nodarbinātības turpināšanu Īrijas filiālē pašreizējā līmenī. Pieprasījumā ir raksturota jaunā struktūra, saskaņā ar kuru [M] uzņēmums un tā Īrijas filiāle darbotos tā, it kā abas būtu atsevišķas juridiskas vienības grāmatvedības vajadzībām. Ienākums, ievērojot ražošanas maksu atbilstīgi nesaistītu pušu darījuma principam, tiktu sadalīts tādā veidā, ka Īrijas filiāle gūtu saimnieciskās darbības peļņu tādā pašā apmērā, kādā tā tiktu gūta, ja Īrijas filiāles ražošanas darbību veiktu [M] uzņēmuma meitasuzņēmums. [M] uzņēmuma galvenais birojs varētu saņemt IĪ licenci no grupas uzņēmuma (..), un Īrijas filiāle darbotos kā ražotājs pēc pasūtījuma. Kā ražotājs pēc pasūtījuma tas ražotu gatavas preces pēc galvenā biroja specifikācijas, izmantojot [M] uzņēmuma galvenajam birojam piederošus izejmateriālus. Īrijas filiāle neuzņemtos nekādus riskus saistībā ar tirgdarbību, R&D, kvalitātes kontroli, produktatbildību un krājumiem. Papildus ražošanai Īrijas filiāle varētu sniegt atbalstu tādās darbībās kā rēķinu izrakstīšana un iegūšana un ar uzglabāšanu un transportēšanu saistītās darbībās. Nolēmumā vienojās, ka atlīdzība par šīm darbībām ir 10 % uzcenojums Īrijas filiāles saimnieciskās darbības izmaksām.

<sup>(326)</sup> Lai arī [E] uzņēmuma piekļuve patentiem un intelektuālā īpašuma tiesībām varētu būt nodrošināta, tikai noslēdzot licences līgumus ar saistītiem uzņēmumiem, nolēmuma pieprasījumā ir sniegta atsauce uz intelektuālā īpašuma tiesībām, ko tur [E] uzņēmums pirms paredzētās pārstrukturēšanas.

- (392) 2006. gada jūlija nolēmums – [F] uzņēmuma Īrijas filiāle: [F] uzņēmums ir nodokļu rezidents (..) un daudznacionālas uzņēmumu grupas (..) daļa. Ar nolēmumu tiek pagarināta 1997. gada vienošanās, saskaņā ar kuru 15 % [F] uzņēmuma peļņas tiek iedalīti Īrijas filiālei nodokļu vajadzībām. Šī kārtība ir jāpārskata 2025. gadā. Īrijas filiāle ir (..) globālais galvenais birojs; tās pienākumos ietilpst (..) stratēģiskā plānošana un iepirkumi un (..) koordinācija un pārraudzība, tostarp loģistika. [F] uzņēmuma valdē, kas atrodas (..) galvenajā birojā, ir iekļauta grupas centrālā vadība. Saskaņā ar [F] uzņēmuma nodokļu konsultanta teikto 1997. gada nolēmumā ir apstiprināts, ka Īl pieder (..) galvenajam birojā, nevis Īrijas filiālei. Nolēmuma pieprasījumā sniegti [F] uzņēmuma nodarbinātības rādītāji un iepriekšējos 8 gados samaksātā nodokļa summa, bet nav sniegti nekādi uzņēmuma grāmatvedības dati vai finanšu prognozes.
- (393) 2006. gada decembra nolēmums – [C1] uzņēmuma Īrijas filiāle: [C1] uzņēmums ir (..) uzņēmums, kas ir (..) daudznacionāls (..) grupas daļa. Filiāle ražo (..). Filiāle darbojas tādās jomās kā (..), ražošana, cilvēkresursi, sabiedriskās attiecības, finanses, iepirkumi utt. Nolēmuma pieprasījumā nav norādes uz to, ka Īrijas filiāle izmantotu Īl, kas būtu iedalīts ārpus Īrijas. Nolēmumā ir dota piekrišana tam, ka filiāles ar nodokli apliekamā atlīdzība ir 18 % uzcenojums saimnieciskās darbības izmaksām Īrijā, "Īl ienesīgums" ir 1,6 % apmērā no (..) uzņēmuma, kuram filiāle pieder, gada apgrozījuma, kas gūts no Īrijas filiāles ražotās produkcijas, un ir nodokļa atvieglojumi kapitālieguldījumiem attiecībā uz ražotni un ēkām.
- (394) 2007. gada decembra nolēmums – [G] uzņēmuma Īrijas filiāle: [G] grupa ir (..) daudznacionāla uzņēmumu grupa ar trim Īrijas meitasuzņēmumiem. Nolēmums tāpēc, šķiet, attiecas uz peļņas sadali starp šiem uzņēmumiem, nevis peļņas sadali filiālei. Nolēmums saskaņā ar vienošanos bija spēkā piecus gadus, sākot no 2008. gada. Nolēmuma pieprasījumā norādīts, ka Īrijas meitasuzņēmumi nodarbojas ar (..) ražošanu, (..) un saistīto produktu pārdošanu, ar (..) tirdzniecību, kā kopīgoto pakalpojumu centrs grupas saistītajiem uzņēmumiem pasaulē un ar R&D. Ne nolēmuma pieprasījumā, ne kādos citos Īrijas iesniegtajos apstiprinošajos dokumentos nav atsauces uz Īl, ko izmanto Īrijas meitasuzņēmumi un kas būtu iedalīti ārpus Īrijas. Attiecībā uz vienu no trim meitasuzņēmumiem, kas raksturots kā ražošanas vienība, nolēmumā vienojas, ka nodokļa bāze Īrijā tiek aprēķināta, saskaitot kopā 15 % no saimnieciskās darbības izmaksām Īrijā (nolēmuma pieprasījumā ir uzskaitītas iekļautās izmaksas), "Īl ienesīgumu" 0,8 % no gada apgrozījuma, kas gūts no Īrijā ražotās produkcijas, un atvieglojumus kapitālieguldījumiem attiecībā uz ražotni un ēkām. Attiecībā uz abiem citiem meitasuzņēmumiem nolēmumā vienojas, ka nodokļa bāze ir 15 % no saimnieciskās darbības izmaksām (nolēmuma pieprasījumā ir uzskaitītas iekļautās izmaksas).
- (395) 2010. gada septembra nolēmums – [D] uzņēmuma Īrijas filiāle: [D] uzņēmums ir (..) rezidentuzņēmums (..), kas ir (..) daudznacionāls (..) grupas sastāvdaļa. Saskaņā ar nolēmuma pieprasījumu grupa vēlas (..) un uzskata, ka Īrija ir piemērota vieta šai darbībai, ņemot vērā gaidāmās nodokļu izmaksas. Īrijas filiāle varētu nodrošināt augsta līmeņa centralizētus pārvaldības pakalpojumus grupā un (..). Nolēmumā vienojās, ka atlīdzība par centralizētajām pārvaldības funkcijām ir 10 % uzcenojums kopējām izmaksām, kas rodas filiālei. 10 % uzcenojums ir noteikts, pamatojoties uz salīdzinošās novērtēšanas analīzi, ko veicis uzņēmuma nodokļu konsultants. Peļņa, kas ir attiecināma uz (..) funkciju, kuru veic trešām personām, ir noteikta, no trešo personu debitoru parāda atņemot kopsummu, ko veido Īrijā radušās attiecināmās izmaksas, (..) iedalītie galvenā biroja izdevumi un citu grupas saistīto uzņēmumu sniegto pakalpojumu vērtība, kas noteikta, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu.
- (396) Komisija konstatē vairākas nesakritības šajos nolēmumos.
- (397) Pirmkārt, metožu izvēle nav sistemātiska pat attiecībā uz darbībām, kas raksturotas kā līdzīgas. Piemēram, gan [A] uzņēmuma filiāle, gan AOE filiāle ir norādītas kā vienības, kas ražo produkciju, izmantojot uzņēmuma turējumā esošu Īl, kas nav iedalīts Īrijas filiālei. [A] uzņēmuma nolēmuma pieprasījumā secināts, ka [A] uzņēmuma Īrijas filiāle nav līgumražotājs, savukārt apstrīdētajos nodokļa nolēmumos AOE tiek uzskatīts par

līgumražotāju. Attiecīgi [A] uzņēmumam piešķirtajā nolēmumā ir apstiprinātas ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās noteiktā peļņas sadales metode <sup>(327)</sup>, savukārt attiecībā uz AOE ir apstiprināta izmaksu pieskaitīšanas/TNMM metode, lai arī [A] uzņēmuma nolēmuma pieprasījumā raksturotās darbības, šķiet, līdzinās tām, kas raksturotas AOE nolēmuma pieprasījumā. Tomēr, ja arī attiecībā uz AOE tiktu izvēlēta peļņas sadales metode, visa šā uzņēmuma peļņa būtu jāiedala tā Īrijas filiālei, jo filiāles saimnieciskās darbības peļņa ir uzņēmuma kopējās saimnieciskās darbības izmaksas.

- (398) Līdzīgi, [A] uzņēmuma nolēmuma pieprasījumā uzņēmums lūdz Īrijas Ieņēmumu dienestam apstiprināt, ka tā izgatavotājrūpnīcas peļņas sadalījums būtu jāaprēķina, izmantojot peļņas sadales metodi, kuras pamatā ir Īrijas filiāles izmaksu procentuālā daļa no uzņēmuma kopējām izmaksām. Saskaņā ar [A] uzņēmuma datiem, lai aprēķinātu Īrijas filiāles ar nodokli apliekamo peļņu, piedāvāts izmantot peļņas sadales metodi, nevis izmaksu pieskaitīšanas metodi, lai arī ar pēdējo minēto metodi varētu iegūt mazāku ar nodokli apliekamo peļņu. Tas ir pretrunā pieejai, ko Īrijas Ieņēmumu dienests apstiprinājis nolēmumos, kuri izdoti [B], [C2], [N], [I], [E], [M] un [D] uzņēmumam un kuros šo uzņēmumu Īrijas filiāļu nodokļa bāze tika aprēķināta kā procentuālā daļa no izmaksām, nevis kā procentuālā daļa no uzņēmuma kopējās peļņas <sup>(328)</sup>.
- (399) Peļņas sadales metode tika apstiprināta arī [F] uzņēmuma gadījumā, kurā 15 % no uzņēmuma kopējās peļņas tika iedalīti Īrijas filiālei. Tomēr, lai arī [F] uzņēmuma gadījumā filiāles funkciju apraksts nesaskan ar [A] uzņēmuma Īrijas filiāles funkciju aprakstu, proti, [A] uzņēmums norādīja, ka Īrijas filiāle nodarbojas ar ražošanu, izmantojot IĪ, kas pieder struktūrai ārpus Īrijas <sup>(329)</sup>, savukārt [F] uzņēmums norādīja, ka Īrijas filiāles darbības ir globālais galvenais birojs uzņēmuma (..) darbībām, abos gadījumos atbildība tika noteikta, pamatojoties uz vienu un to pašu transfertcenu noteikšanas metodi, t. i., peļņas dalīšanas metodi, un noteiktie procenti būtiski neatšķiras (15 % [F] uzņēmumam un 12,5 % [A] uzņēmumam), lai arī pirmajā gadījumā darbības tiek raksturotas kā komplicētas un uzņēmējdarbības risku saturošas, bet otrajā gadījumā – kā samazināta riska ikdienas darbības.
- (400) Turklāt daudzos nolēmumos uz izmaksu bāzes veidotajā peļņas sadalē faktiski piemēro TNMM, kur izvēlētais peļņas līmeņa rādītājs ir izmaksas. Tomēr dažos gadījumos izmaksas, kas izmantotas kā atsauce, ir filiāles saimnieciskās darbības izmaksas, savukārt citos gadījumos, piemēram, [B] uzņēmuma gadījumā, peļņas sadales vajadzībām izmantotajā izmaksu bāzē ir iekļautas pārdošanas izmaksas. Šim izmaksu bāzes variantam, kas izmantots nolēmumos kā atsauce, šķiet, nav īpaša pamatojuma attiecībā uz lielākas vai mazākas izmaksu bāzes atbilstīgumu.
- (401) Vēl viena acīmredzama atšķirība salīdzināmu situāciju traktējumā ir konstatēta, salīdzinot Īrijas Ieņēmumu dienesta attieksmi pret [M] uzņēmuma Īrijas filiāli un [E] uzņēmuma Īrijas filiāli. Abi uzņēmumi saņēma nolēmumu 2005. gadā, un abu uzņēmumu Īrijas filiāles ražo (..). Abas filiāles ir norādītas kā tādas, kas uzņemas ierobežotu risku, proti, [E] uzņēmuma gadījumā filiāle norādīta kā līgumražotājs, savukārt [M] uzņēmuma gadījumā filiāle ir norādīta kā ražotājs pēc pasūtījuma, kas būtībā ir viens un tas pats, un nolēmuma pieprasījumos norādīts, ka tiks izmantots izejmateriāls, kas pieder galvenajam birojam. Ciktāl filiāles ir ražotāji, nav nekādu līgumisku līdzekļu, lai īpašumtiesības piešķirtu galvenajam birojam vai filiālei, jo abi ir viena juridiska vienība. Tāpēc [E] uzņēmuma un [M] uzņēmuma filiāles būtībā tiek raksturotas kā tādas, kas uzņemas ļoti līdzīgus riskus un nodrošina ļoti līdzīgas funkcijas, un abas filiāles izraksta arī rēķinus. Abos nolēmumos ir

<sup>(327)</sup> Tas atbilst ESAO piektajai metodei, nevis TNMM.

<sup>(328)</sup> Īrijas filiāļu nodokļa bāze šajos gadījumos ir noteikta kā procentuālā daļa no izmaksām neatkarīgi no tā, vai uzņēmums ir norādījis, ka novērtējumā būtu jāņem vērā IĪ, jo [A] uzņēmuma pieprasījumā ir norādīts, ka IĪ būtu jāiedala ārpus Īrijas, kā arī, piemēram, [I] uzņēmuma gadījumā, lai arī vienā gadījumā peļņas sadales metode ir saglabāta, bet otrā – nav.

<sup>(329)</sup> Nolēmuma pieprasījumā teikts, ka "[grupa] (..) neuzskata, ka [A] uzņēmuma darbības Īrijā ir darbības, ko veic tikai "līgumražotājs". Lai arī funkciju analīze (..) ir skaidri apliecinājusi, ka būtībā Īrijā veiktās darbības ir ražošana (..)".

noteikts, ka filiāles nodokļa bāze ir uzņēmumu Īrijas filiāļu saimnieciskās darbības izmaksu uzcenojums<sup>(330)</sup>. Tomēr attiecībā uz [E] uzņēmuma filiāli Īrijas Ieņēmumu dienests piekrita, ka atlīdzība ir 100 % uzcenojums saimnieciskās darbības izmaksām, savukārt attiecībā uz [M] uzņēmumu Īrijas Ieņēmumu dienests piekrita, ka uzcenojums ir desmit reizes mazāks, tas ir, 10 % no saimnieciskās darbības izmaksām. Nevienā no nolēmumiem nav sniegts skaidrojums, kas varētu pamatot šos atšķirīgos atlīdzības līmeņus, neatkarīgi no tā, vai ar šiem nolēmumiem apstiprinātās peļņas sadales metodes sniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.

- (402) Visbeidzot, [G] grupai un [C1] uzņēmumam izdotajos nolēmumos ir apstiprināta atlīdzības noteikšanas metode, kas līdzinās 2007. gada apstrīdētajā nolēmumā attiecībā uz AOE apstiprinātajai atlīdzības noteikšanas metodei. Attiecīgajos nolēmumu pieprasījumos saskaņā ar šo metodi tiek izmantota procentuālā daļa no apgrozījuma, kas apzīmēta kā "IĪ ienesīgums", apvienojumā ar saimnieciskās darbības izmaksu procentuālo daļu. Šī metode neatbilst ESAO Transfercenu noteikšanas vadlīnijās sniegtajai metodei. Trīs nolēmumi attiecas uz ražošanu dažādās nozarēs: (...) attiecībā uz [G] uzņēmumu, (...) attiecībā uz [C1] uzņēmumu un personālo datoru ražošanu attiecībā uz AOE. [G] uzņēmuma Īrijas filiāles raksturojumā norādīts, ka tā nodrošina izplatīšanas funkciju, savukārt [G] uzņēmuma un AOE Īrijas filiāļu gadījumā, šķiet, šāda funkcija netiek nodrošināta. Tomēr [G] uzņēmumam apstiprinātā atlīdzība procentos no apgrozījuma, kas apzīmēta kā "IĪ ienesīgums", ir zemāka, proti, 0,8 %, salīdzinājumā ar 1,6 % [C1] uzņēmuma Īrijas filiālei un [1–5] % AOE Īrijas filiālei. Izmaksas, kas atstātas [G] uzņēmuma Īrijas filiāles nodokļu bāzes aprēķināšanai procentuāli arī ir zemākas, proti, 15 % no saimnieciskās darbības izmaksām, salīdzinājumā ar 18 % no saimnieciskās darbības izmaksām, kas apstiprinātas [C1] uzņēmumam. Tādējādi saskaņotā atlīdzības noteikšanas metode un parametri [G] uzņēmuma Īrijas filiālei sistemātiski nodrošina zemāku nodokļa bāzi nekā atlīdzības noteikšanas metode un parametri, ko Īrijas Ieņēmumu dienests ir saskaņojis attiecībā uz [C1] uzņēmumu, lai arī [G] uzņēmuma Īrijas filiāle, šķiet, nodrošina vairāk funkciju nekā [C1] uzņēmuma Īrijas filiāle. Šo atšķirību nevar izskaidrot ar aprakstiem, kas sniegti attiecīgajos nolēmumu pieprasījumos. Proti, parametri 0,8 %, 1,6 % un [1–5] % attiecībā uz IĪ ienesīgumu, kā arī saimnieciskās darbības izmaksu procenti, kas sniegti [G] uzņēmuma, [C1] uzņēmuma un AOE nolēmumu pieprasījumos, nav pamatoti ne ar kādiem aprēķiniem.
- (403) Visbeidzot, Īrijas Ieņēmumu dienesta peļņas sadales nolēmumu prakses pārbaude liecina – lai noteiktu peļņas sadali nerezidentu uzņēmumu Īrijas filiālēm TCA 97 likuma 25. iedaļas piemērošanas vajadzībām, nav izmantoti konsekventi kritēriji. Šī pārbaude arī apstiprina, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi tika izdoti pēc Īrijas Ieņēmumu dienesta ieskatiem un bez jebkādiem objektīviem kritērijiem, kas attiecas uz nodokļu sistēmu, un ka tāpēc uzskatāms, ka šie nolēmumi sniedz ASI un AOE selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē<sup>(331)</sup>.

#### 8.2.4. AR NODOKĻU SISTĒMAS BŪTĪBU UN VISPĀRĒJO STRUKTŪRU SAISTĪTA PAMATOJUMA NEESĪBA

- (404) Var uzskatīt, ka pasākums, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no atsaucis sistēmas, tomēr nav selektīvs, ja to pamato ar minētās sistēmas veidu vai vispārējo struktūru. Tā tas ir gadījumā, ja pasākums tiešā veidā izriet no atsaucis sistēmas pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem vai tas ir to mehānismu rezultāts, kas ir nepieciešami, lai sistēma darbotos un būtu efektīva<sup>(332)</sup>.
- (405) Ne Īrija, ne Apple nav sniegusi pārliecinošu pamatojumu attiecībā uz selektīvu priekšrocību sniegšanu apstrīdēto nodokļa nolēmumu veidā, lai arī šajā sakarā pierādīšanas pienākums ir jāpilda dalībvalstij. Patiešām, Īrija nav sniegusi nekādu pamatojumu saistībā ar selektīvo pieeju, savukārt Apple apgalvo, ka rīcības brīvība ir raksturīga Īrijas uzņēmumu peļņas nodokļa sistēmai un ka nolēmumi veicinājuši sistēmas efektivitāti un bijuši samērīgi<sup>(333)</sup>.
- (406) Komisija neuzskata, ka šajā gadījumā šie argumenti pamato selektīvo pieeju pret ASI un AOE.

<sup>(330)</sup> Šī metode, piemēram, tika saskaņota arī attiecībā uz ASI 2007. gada nolēmumā.

<sup>(331)</sup> Sk. 381. apsvērumu.

<sup>(332)</sup> Sk., piemēram, apvienotās lietas C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos un citi*, EU:C:2011:550, 69. punktu.

<sup>(333)</sup> Apple apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 216. un turpmākie punkti.

- (407) Pirmkārt, nodokļu administrācijas rīkošanās pēc saviem ieskatiem, pat ja tā iederas noteiktu fiskālo noteikumu piemērošanā, nevar būt par attaisnojumu līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā esošu nodokļu maksātāju diskriminācijai. Kā Tiesa ir atzinusi <sup>(334)</sup>, nodokļu administrācijas tāda rīcības brīvība attiecībā uz fiskālo noteikumu piemērošanu, kas nav balstīta uz objektīviem, ar nodokļu sistēmu saistītiem kritērijiem, rada pieņemumu par selektīvām priekšrocībām, un *Apple* nav izdevies pierādīt, ka Īrijas Ieņēmumu dienests, piešķirot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, savu rīcības brīvību ir pamatojis ar objektīviem, ar nodokļu sistēmu saistītiem kritērijiem.
- (408) Jebkurā gadījumā Komisija atgādina, ka saskaņā ar tās primāro <sup>(335)</sup> un pakārtoto <sup>(336)</sup> argumentāciju, kā arī tās pirmo alternatīvo argumentāciju <sup>(337)</sup>, *ASI* un *AOE* ir piešķirtas selektīvas priekšrocības ne jau tāpēc, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir izmantojis savu rīcības brīvību, bet gan tāpēc, ka saskaņā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem *ASI* un *AOE* ir piešķirts nodokļu bāzes samazinājums, un tādējādi tiem ir mazākas uzņēmuma peļņas nodokļa saistības, kas nav pieejamas tirgus dalībniekiem, kuri ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Saskaņā ar minētajiem argumentācijas izklāstiem selektīvas priekšrocības rada tas, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir apstiprinājis peļņas sadales metodes, ko *Apple* piedāvājis *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanai, nevis rīcības brīvība kā tāda attiecībā uz šo metožu apstiprināšanu. Tas, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi sniedz selektīvas priekšrocības *ASI* un *AOE* tā iemesla dēļ, ka Īrijas Ieņēmumu dienests šajā saistībā ir izmantojis savu rīcības brīvību, nepamatojoties uz objektīviem, ar nodokļu sistēmu saistītiem kritērijiem, ir vēl viens alternatīvais argumentācijas izklāsts, kas apstiprina konstatējumu par selektīvām priekšrocībām šajā gadījumā <sup>(338)</sup>. Šis argumentācijas izklāsts ir sagatavots, lai atbildētu uz Īrijas un *Apple* pretenziju, ka TCA 97 likuma 25. iedaļu nereglamentē nesaistītu pušu darījuma princips un ka selektīvas priekšrocības ir jāpierāda, salīdzinot apstrīdētos nodokļu nolēmumus ar Īrijas Ieņēmumu dienesta administratīvo praksi. Attiecīgi, izņemot pēdējo argumentācijas izklāstu, Komisijas secinājums, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi sniedz selektīvas priekšrocības *ASI* un *AOE*, nav atkarīgs no tā, vai Īrijas Ieņēmumu dienests, piešķirot šos nolēmumus, ir rīkojies pārmērīgi brīvi, vai no tā, kā Īrijas Ieņēmumu dienests ir izmantojis savu rīcības brīvību, bet gan izriet no tā, ka šie nolēmumi selektīvi samazina *ASI* un *AOE* Īrijas uzņēmuma peļņas nodokļa saistības salīdzinājumā ar tirgus dalībniekiem, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā.
- (409) Otrkārt, pat ja Komisijas konstatācija par selektīvo priekšrocību esību tiktu pamatota ar to, ka Īrijas Ieņēmumu dienests ir izmantojis savu rīcības brīvību, *Apple* paustais arguments, ka “[nodokļu nolēmumi] izriet no TCA 97 likuma 25. iedaļas pamatprincipiem” <sup>(339)</sup>, sīkāk nepaskaidrojot, kā tas ir jāsaprot vai kā tas varētu pamatot selektīvo attieksmi, ir nepietiekams, lai pamatotu selektīvo attieksmi šajā gadījumā. Saskaņā ar Tiesas praksi ir jānodrošina, ka piešķirtā priekšrocība ir saskanīga ne tikai ar attiecīgās nodokļu sistēmas raksturīgajām īpašībām, bet arī saistībā ar veidu, kādā šī sistēma tiek īstenota <sup>(340)</sup>. Tāpēc, pat ja Īrijas Ieņēmumu dienesta administratīvā prakse saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu bija pareiza atsaucēs sistēma, ko Komisija apstrīd, tas, kādā veidā Īrijas Ieņēmumu dienests īstenoja TCA 97 likuma 25. iedaļu, piešķirot atsevišķus nodokļu nolēmumus, parāda, ka, izmantojot savu rīcības brīvību, tas nav balstījies uz objektīviem kritērijiem. Šāda labvēlīga attieksme pret *ASI* un *AOE* tāpēc nav pamatojama ar nodokļu sistēmas loģiku vai vispārējo būtību.
- (410) Treškārt, vispārēja atsauce uz “nodokļu sistēmas efektivitāti” <sup>(341)</sup>, ko nodokļu nolēmumi, iespējams, veicināja, nevar būt par pamatojumu selektīvai attieksmei pret noteiktiem uzņēmumiem saskaņā ar šo sistēmu. Taisnība, ka nodokļu nolēmumi kopumā tiek bieži lietoti un ir derīgi līdzekļi, ko nodokļu administrācijas izmanto, lai nodrošinātu juridisko noteiktību, taču tas nenozīmē, ka nodokļu nolēmumi nav rūpīgi jāpārbauda attiecībā uz to, vai tie atbilst noteikumiem par valsts atbalstu.
- (411) Visbeidzot, selektīvā attieksme, kas izrādīta *ASI* un *AOE* saskaņā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nav pamatota, ņemot vērā nodokļu sistēmas būtību un vispārējo uzbūvi.

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

<sup>(335)</sup> 8.2.2.2. iedaļa.

<sup>(336)</sup> 8.2.2.3. iedaļa.

<sup>(337)</sup> 8.2.3.1. iedaļa.

<sup>(338)</sup> 8.2.3.2. iedaļa.

<sup>(339)</sup> *Apple* apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 218. punkts.

<sup>(340)</sup> Apvienotās lietas C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos un citi*, EU:C:2011:550, 73. punkts.

<sup>(341)</sup> *Apple* apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 219. punkts.

## 8.2.5. SECINĀJUMS PAR SELEKTĪVAS PRIEKŠROCĪBAS ESĪBU

- (412) Apstiprinot ASI un AOE Īrijas filiāļu peļņas sadales metodes, kas rada atkāpi no ticama tirgus rezultāta tuvinājuma saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tiek pazemināta ASI un AOE nodokļu bāze salīdzinājumā ar neintegrētajiem uzņēmumiem, kuriem ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, kas atrunātas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu. Tāpēc apstrīdētie nodokļu nolēmumi samazina ASI un AOE uzņēmuma peļņas nodokļa saistības, kas noteiktas saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā, un tādējādi sniedz šiem uzņēmumiem selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē <sup>(342)</sup>.
- (413) Vai arī, apstiprinot ASI un AOE Īrijas filiāļu peļņas sadales metodes, kas rada atkāpi no ticama tirgus rezultāta tuvinājuma saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tiek pazemināta ASI un AOE nodokļu bāze salīdzinājumā ar citiem nerezidentuzņēmumiem, kas darbojas Īrijā ar filiāles starpniecību. Tāpēc apstrīdētie nodokļu nolēmumi samazina ASI un AOE uzņēmuma peļņas nodokļa saistības saskaņā ar TCA 97 likuma 25. iedaļu un tādējādi sniedz šiem uzņēmumiem selektīvas priekšrocības Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē <sup>(343)</sup>.

## 8.3. SECINĀJUMS PAR ATBALSTA ESĪBU

- (414) Ņemot vērā iepriekš minēto, Komisija secina, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ko Īrijas Ieņēmumu dienests izdevis ASI un AOE, sniedz selektīvas priekšrocības šiem uzņēmumiem, kas attiecināmas uz Īriju un finansētas no valsts līdzekļiem un kas tādējādi rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus un tādējādi ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm. Tādējādi apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē.
- (415) Tā kā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tiek samazinātas maksas, kas ASI un AOE būtu parasti jāuzņemas, veicot saimniecisko darbību, ir uzskatāms, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir saimnieciskās darbības atbalsta piešķiršana ASI un AOE.

## 8.4. APSTRĪDĒTO PASĀKUMU LABUMA GUVĒJI

- (416) Ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem ASI un AOE tiek piešķirts valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē. Tomēr ASI un AOE ir daļa no daudznacionālas uzņēmumu grupas, proti, *Apple* grupas, kuras sastāvā ir daudzi uzņēmumi, kurus visus faktiski kontrolē *Apple Inc.* Var uzskatīt, ka atsevišķas juridiskas vienības veido vienu saimniecisko vienību saistībā ar noteikumu par valsts atbalstu piemērošanu. Tādā gadījumā šī saimnieciskā vienība tiek uzskatīta par tādu uzņēmumu, kas gūst labumu no atbalsta pasākuma. Kā iepriekš apstiprināja Tiesa, “[u]zņēmuma jēdziens konkurences tiesībās ir jāsaprot kā ekonomiskas vienības apzīmējums (..), kaut arī juridiski šī ekonomiskā vienība sastāv no vairākām fiziskām vai juridiskām personām” <sup>(344)</sup>. Lai noteiktu, vai vairāki subjekti veido ekonomisku vienību, Tiesa vērtē akciju kontrolpaketes vai funkcionālu, ekonomisku vai organizatorisku saikņu esību <sup>(345)</sup>. Šajā gadījumā ASI un AEO faktiski pilnībā pieder *Apple Inc.* <sup>(346)</sup> un ASI un AEO valdes locekļu vairākums ir *Apple Inc.* darbinieki <sup>(347)</sup>, tādējādi var teikt, ka *Apple Inc.*, kas ir *Apple* grupu kontrolējošā vienība, kontrolē ASI un AEO ar funkcionālu, ekonomisku vai organizatorisku saikņu starpniecību.

<sup>(342)</sup> 8.2.2. iedaļa.

<sup>(343)</sup> 8.2.3. iedaļa.

<sup>(344)</sup> Lieta C-170/83 *Hydrotherm*, EU:C:1984:271, 11. punkts. Sk. arī lietu T-137/02 *Pollmeier Malchow* pret Komisiju, EU:T:2004:304, 50. punkts.

<sup>(345)</sup> Lieta C-480/09 P *AceaElectrabel Produzione SpA* pret Komisiju, EU:C:2010:787, 47.–55. punkts; Lieta C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA* un citi, EU:C:2006:8, 112. punkts.

<sup>(346)</sup> Sk. 47. apsvērumu.

<sup>(347)</sup> Sk. 114. apsvērumu.

- (417) Turklāt tieši *Apple* grupa pieņēma lēmumu reģistrēt *ASI* un *AOE* Īrijā un tieši *Apple* grupa nolēma izveidot struktūru, kurā *ASI* un *AOE* būtu reģistrēti Īrijā un šo uzņēmumu klātbūtne aprobežotos vien ar vienu filiāli katram. Tāpēc *Apple* grupa kopumā ir tā, kas gūst labumu no valsts atbalsta, ko Īrija sniegusi *ASI* un *AOE* apstrīdēto nodokļu nolēmumu veidā, jo labvēlīgais nodokļu režīms, kuru Īrijas Ieņēmumu dienests ir piešķīris *ASI* un *AOE*, faktiski sniedz labumu *Apple* grupai kopumā, jo atbrīvo papildu finanšu resursus, ko var izmantot visas uzņēmumu grupas labā.
- (418) Neatkarīgi no tā, ka *Apple* grupu veido dažādas juridiskas personas, šī grupa tomēr ir uzskatāma par vienu ekonomisko vienību, kas gūst labumu no valsts atbalsta, ko Īrija tai piešķīrusi apstrīdēto nodokļu nolēmumu veidā <sup>(348)</sup>.

#### 8.5. APSTRĪDĒTO PASĀKUMU SADERĪBA

- (419) Valsts atbalsts ir uzskatāms par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja tas ietilpst kādā no Līguma 107. panta 2. punktā <sup>(349)</sup> uzskaitītajām kategorijām, un to var uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja Komisija konstatē, ka tas ietilpst kādā no Līguma 107. panta 3. punktā <sup>(350)</sup> uzskaitītajiem pamatojumiem. Tomēr dalībvalstij, kas piešķir šādu atbalstu, ir pienākums nodrošināt pierādījumu, ka piešķirtais valsts atbalsts ir saderīgs ar iekšējo tirgu saskaņā ar Līguma 107. panta 2. vai 3. punktu <sup>(351)</sup>.
- (420) Īrija nav minējusi nevienu no šiem pamatojumiem, lai varētu konstatēt to valsts atbalsta pasākumu saderību, ko tā piešķīrusi apstrīdēto nodokļu nolēmumu veidā.
- (421) Turklāt, kā norādīts 222. un 415. apsvērumā, būtu jāuzskata, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi sniedz saimnieciskās darbības atbalstu *ASI*, *AOE* un *Apple* grupai kopumā. Proti, šāda veida atbalsta pasākumi principā nav uzskatāmi par saderīgiem ar iekšējo tirgu saskaņā ar Līguma 107. panta 3. punkta c) apakšpunktu, jo tie nesekmē noteiktu darbību vai noteiktu saimniecisko reģionu attīstību un attiecīgie nodokļu stimuli nav ierobežoti laikā, tie pakāpeniski nesamazinās un nav samērīgi ar to, kas nepieciešams, lai novērstu konkrētus ekonomiskus trūkumus attiecīgajos reģionos.
- (422) Tādējādi valsts atbalsts, ko Īrija piešķīrusi apstrīdēto nodokļu nolēmumu veidā, nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

#### 9. ATBALSTA NELIKUMĪBA

- (423) Saskaņā ar Līguma 108. panta 3. punktu dalībvalstīm ir jādara zināmi Komisijai plāni piešķirt atbalstu (paziņošanas pienākums) un tās nedrīkst īstenot ierosinātos atbalsta pasākumus, kamēr Komisija nav pieņēmusi

<sup>(348)</sup> Sk. pēc analogijas lietu 323/82 *Inter Mills* ECLI:EU:C:1984:345, 11. punktu: "No informācijas, ko snieguši paši pieteikuma iesniedzēji, ir skaidrs, ka pēc pārstrukturēšanas gan *SA Intermills*, gan trīs ražošanas uzņēmumus kontrolēja Valonijas Reģionālā pārvalde un ka pēc ražotnes nodošanas trim jaunizveidotajiem uzņēmumiem *SA Intermills* joprojām saglabā savas intereses šajos uzņēmumos. Tāpēc ir jāpieņem – lai arī šie trīs ražošanas uzņēmumi katrs atsevišķi ir juridiskā personība, kas atdalīta no bijušā *SA Intermills*, visi trīs uzņēmumi kopā ir viena grupa, vismaz, ciktāl tas attiecas uz atbalstu, ko sniegušas Beļģijas iestādes, (...)". Sk. arī apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416, 102. punkts. "Komisija pareizi uzskatīja, ka noteikumi, kas reglamentēja ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanu, deva priekšrocības koordinācijas centriem un grupām, kurām tie piederēja."

<sup>(349)</sup> Līguma 107. panta 2. punktā minētie izņēmumi attiecas uz a) sociālu atbalstu, ko piešķir individuāliem patērētājiem; b) atbalstu, ko sniedz, lai novērstu kaitējumu, ko nodarījušas dabas katastrofas vai ārkārtēji notikumi; c) atbalstu, ko sniedz dažiem Vācijas Federatīvās Republikas apvidiem.

<sup>(350)</sup> Līguma 107. panta 3. punktā minētie izņēmumi attiecas uz a) atbalstu, kas veicina attīstību noteiktos apgabalos; b) atbalstu, kas veicina noteiktu svarīgu projektu īstenojumu visas Eiropas interesēs vai novērš nopietnus traucējumus kādās dalībvalsts tautsaimniecībā; c) atbalstu, kas veicina konkrētu saimniecisko darbību vai konkrētu tautsaimniecības jomu attīstību; d) atbalstu, kas veicina kultūru un kultūras mantojuma saglabāšanu; e) atbalstu, ko Padome var noteikt ar lēmumu.

<sup>(351)</sup> Lieta T-68/03 *Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE* pret Komisiju, EU:T:2007:253, 34. punkts.

galīgo nostāju attiecībā uz izskatāmo atbalstu (nogaidīšanas pienākums). Paziņošanas pienākums ir atkārtoti norādīts Padomes Regulas (ES) 2015/1589 <sup>(352)</sup> 2. pantā un nogaidīšanas pienākums – minētās regulas 3. pantā. Regulas 1. panta f) punktā noteikts, ka “nelikumīgs atbalsts” ir jauns atbalsts, kas ieviests, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu.

- (424) Komisija norāda, ka Īrija nebija informējusi Komisiju par plāniem izdot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, ne arī ievērojusi nogaidīšanas pienākumu. Tāpēc saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 1. panta f) punktu apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir atzīstami par nelikumīgu atbalstu, kas ieviests, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu.

## 10. IESPĒJAMĀS PROCEDŪRAS NEATBILSTĪBAS

- (425) Gan Īrija, gan *Apple* apgalvo, ka Komisija ir pārkāpusi viņu tiesības tikt uzklautiem, jo Komisijas izmeklēšanas temats kopš lēmuma par procedūras sākšanu pieņemšanas, iespējams, tika mainīts, kā tas norādīts 2015. gada 17. aprīļa vēstulē, un tām, iespējams, nav bijis iespējas šajā vēstulē atbilstīgi darīt zināmus savus viedokļus par Komisijas pausto nostāju. Tādējādi Īrija un *Apple* apgalvo, ka Komisijai vajadzēja paplašināt lēmumu par procedūras sākšanu vai pieņemt jaunu lēmumu, uzsākot jaunu formālās izmeklēšanas procedūru, kurā būtu noteikts iespējamais jaunais izmeklēšanas temats.
- (426) Komisija uzskata, ka šajā gadījumā bija pilnībā ievērotas Īrijas un *Apple* procesuālās tiesības.
- (427) Komisija norāda, pirmkārt un galvenokārt, ka Komisijas izmeklēšanas joma attiecībā uz valsts atbalstu laikposmā starp lēmumu par procedūras sākšanu un šā lēmuma pieņemšanu nav mainījusies. Abi lēmumi attiecas uz tiem pašiem pasākumiem (1991. gada un 2007. gada nodokļu nolēmumi, ko izdevis Īrijas Ieņēmumu dienests), tiem pašiem labuma guvējiem (*ASI*, *AOE* un *Apple* grupa) un tiem pašiem jautājumiem par valsts atbalstu (vai ar šiem nodokļu nolēmumiem apstiprinātās peļņas sadales metodes nodrošina atbilstīgu peļņas sadali *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm vai tomēr sniedz selektīvas priekšrocības šiem uzņēmumiem tādā ziņā, ka ļauj noteikt tām ar nodokli apliekamo peļņu tādā veidā, kas neatbilst nesaistītu pušu darījuma rezultātiem).
- (428) Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija izteica savas sākotnējās šaubas par apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprināto peļņas sadales metožu atbilstību noteikumiem par valsts atbalstu, jo īpaši, nesaistītu pušu darījuma principam, kas izriet no Līguma 107. panta 1. punkta. Pēc lēmuma par procedūras sākšanu tika veikta padziļināta izmeklēšana, lai vērstu Komisijas uzmanību uz faktu un tiesisko aspektu papildu elementiem. Šie elementi var turpmāk attīstīt vai kļūdēt Komisijas sākotnējās šaubas, kas tika norādītas lēmumā par procedūras sākšanu. Attiecīgi, noslēdzot šo procedūru, Komisijas analīze var mainīties, tas nozīmē, ka galīgais lēmums var kādā ziņā atšķirties no sākotnējā lēmuma, un šīs atšķirības neietekmē galīgā lēmuma likumību <sup>(353)</sup>.
- (429) Komisija turpināja analizēt šo gadījumu tāpēc, ka Īrija un *Apple* jautājumā par valsts atbalstu, ko Komisija bija ierosinājusi lēmumā par procedūras sākšanu, bija sniegusi plašus rakstiskus iesniegumus. Atbildot uz Īrijas pieprasījumu sīkāk paskaidrot Komisijas novērtējumu par valsts atbalstu, ņemot vērā šos elementus un ievērojot Īrijas pieņēmumu, ka Komisijas novērtējums, šķiet, sagatavots, pamatojoties uz Komisijas nepareizu izpratni par piemērojamajiem valsts tiesību aktiem, Komisijas dienesti pārskatāmības nolūkā 2015. gada 17. aprīlī nosūtīja Īrijai vēstuli, kuru Īrija pārsūtīja *Apple*. Tomēr no brīža, kad tika pieņemts lēmums par procedūras sākšanu, nav ticis mainīts ne Komisijas izmeklēšanas priekšmets par valsts atbalsta esību (ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem apstiprinātās peļņas sadales metodes), ne arī Komisijas galvenās šaubas par to, vai apstrīdētie pasākumi atbilst noteikumiem par valsts atbalstu (vai ar šīm metodēm tika noteikta tāda ar nodokli apliekamā peļņa *ASI* un *AOE*, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam).

<sup>(352)</sup> Padomes 2015. gada 13. jūlija Regula (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV L 248, 24.9.2015., 9. lpp.).

<sup>(353)</sup> Lieta T-424/05 Itālija/Komisija, EU:T:2009:49, 69. punkts; un apvienotās lietas T-231/06 un T-237/06, Nīderlande un NOS pret Komisiju, EU:T:2010:525, 50. punkts. Sk. arī lietu T-242/12 (*SNCF*) pret Komisiju EU:T:2015:1003, 345.–367. punkts.

- (430) Jebkurā gadījumā kopš 2015. gada 17. aprīļa vēstules nosūtīšanas Īrijai tika dotas plašas iespējas darīt zināmu savu viedokli Komisijai par nostāju, ko tā bija paudusi šajā vēstulē, un Īrija bija vairākas reizes pilnībā izmantojusi šo iespēju gan rakstiski, gan mutiski <sup>(354)</sup>. Attiecībā uz Apple Komisija atgādina – kā ieinteresētajai personai tai ir tiesības iesniegt apsvērumus tikai attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu. Tomēr no brīža, kad 2015. gada 17. aprīļa vēstule tika pārsūtīta Apple, tai tika vairākkārtīgi dota iespēja iesniegt savus apsvērumus Komisijai, un tā šo iespēju arī efektīvi izmantoja gan rakstiski, gan mutiski <sup>(355)</sup>.
- (431) Attiecīgi Komisija uzskata, ka Īrijas un Apple procesuālās tiesības šajā gadījumā ir ievērotas.

## 11. ATGŪŠANA

### 11.1. ATGŪŠANAS PIENĀKUMS

- (432) Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 1. punktā Komisijai ir noteikts pienākums uzdot nelikumīga un nesaderīga atbalsta atgūšanu. Minētajā noteikumā arī norādīts, ka attiecīgajai dalībvalstij ir jāveic visi vajadzīgie pasākumi, lai atgūtu nelikumīgu atbalstu, kas atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu. Tās pašas regulas 16. panta 2. punkts nosaka, ka atbalsts ir jāatgūst, ieskaitot procentus, kas maksājami no dienas, kad nelikumīgais atbalsts nodots saņēmēja rīcībā, līdz tā atgūšanas dienai. Komisijas Regulā (EK) Nr. 794/2004 <sup>(356)</sup> ir izklāstītas metodes, kas izmantojamas atmaksāšanas procentu aprēķināšanai. Visbeidzot, Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 3. punktā paredzēts, ka “atgūšanu īsteno tūlīt un saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts likumos paredzētajām procedūrām, ja vien tās nodrošina tūlītēju un efektīvu Komisijas lēmuma izpildi”.

### 11.2. JAUNS ATBALSTS

- (433) Saskaņā ar 1. panta c) punktu Regulā (ES) 2015/1589 “jauns atbalsts” ir jebkurš atbalsts, t. i., atbalsta shēmas un individuāls atbalsts, kas nav pastāvošs atbalsts, tostarp pastāvoša atbalsta grozījumi”.
- (434) Saskaņā ar 17. pantu Regulā (ES) 2015/1589 uz Komisijas tiesībām atgūt atbalstu attiecas desmit gadu noilguma termiņš. Noilguma termiņš sākas dienā, kad nelikumīgais atbalsts piešķirts saņēmējam vai nu kā individuāls atbalsts, vai arī kā atbalsts saskaņā ar atbalsta shēmu. Visas darbības attiecībā uz nelikumīgu atbalstu, kuras veic Komisija vai dalībvalsts pēc Komisijas lūguma, pārtrauc noilguma periodu. Pēc katra pārtraukuma noilgums sākas no jauna. Noilguma periodu pārtrauc uz laiku, kamēr Komisijas lēmumu izskata Eiropas Kopienų Tiesas procesā. Visbeidzot, jebkāds atbalsts, attiecībā uz kuru ir beidzies noilguma termiņš, uzskatāms par pastāvošu atbalstu.
- (435) 1991. gada nodokļu nolēmums tika izdots vairāk nekā pirms 10 gadiem. Šajā gadījumā Regulas (ES) 2015/1589 17. pantā noteiktais noilguma termiņš tika pārtraukts 2013. gada 12. jūnijā, tas ir, dienā, kad Komisija nosūtīja Īrijai vēstuli, pieprasot, lai tā sniedz Komisijai informāciju par tās nodokļu nolēmumu praksi, un jo īpaši informāciju par visiem nolēmumiem, ko Īrija piešķirusi AOI, ASI un AOE <sup>(357)</sup>. Tas nozīmē, ka ikviens atbalsts, kas sniegts saskaņā ar 1991. gada nodokļu nolēmumu pirms 2003. gada 12. jūnija, ir jāuzskata par “pastāvošu” atbalstu Regulas (ES) 2015/1589 1. panta b) punkta iv) apakšpunkta nozīmē. Savukārt jebkāds atbalsts, kas sniegts pēc šā datuma, vai nu saskaņā ar 1991. gada nodokļu nolēmumu, vai saskaņā ar 2007. gada nodokļu nolēmumu, ir “jauns” atbalsts Regulas (ES) 2015/1589 1. panta c) punkta nozīmē.

<sup>(354)</sup> Sk. Īrijas un Komisijas piezīmju apmaiņu, kas raksturota 7.1., 7.2., 7.4. un 7.5. iedaļā.

<sup>(355)</sup> Sk. Apple un Komisijas piezīmju apmaiņu, kas raksturota 7.1., 7.2. un 7.3. iedaļā.

<sup>(356)</sup> Komisijas 2004. gada 21. aprīļa Regula (EK) Nr. 794/2004, ar ko īsteno Padomes Regulu (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV L 140, 30.4.2004., 1. lpp.).

<sup>(357)</sup> Sk. 1. apsvērumu. Pirmā atbilde, ko Īrija sniedza uz Komisijas pieprasījumu sniegt informāciju par Īrijas nodokļu nolēmumu praksi, no vienas puses, un kurā tika iekļauti konkrēti jautājumi par ASI un AOE, no otras puses, ir saņemta 2013. gada 9. jūlijā.

- (436) Īrija apgalvo, ka jebkāds atbalsts, kas piešķirts šajā gadījumā, varētu būt vienīgi pastāvošs atbalsts, jo tas izriet no tā, ka Īrijas Ieņēmumu dienests nepiemēroja nesaistītu pušu darījuma principu, kas Īrijā nebija piemērojams, kad tā 1973. gada 1. janvārī iestājās Savienībā, un nebija piemērojams nevienā brīdī kopš tā laika. Saskaņā ar Īrijas teikto TCA 97 likuma 25. iedaļā ir tikai atkārtota 1967. gada Ieņēmumu nodokļa likuma 201. iedaļa, kas bija spēkā, kad Īrija pievienojās Savienībai, un nevienā noteikumā nav atsaucies ne uz nesaistītu pušu darījuma principu, ne ESAO pamata noteikumiem. Tādējādi, ņemot vērā, ka peļņas sadales Īrijas filiālei juridiskais pamats nav būtiski mainījies kopš Īrijas iestāšanās Savienībā, pasākums, ja tas uzskatāms par valsts atbalstu, ir pastāvošs atbalsts Regulas (ES) 2015/1589 1. panta b) punkta nozīmē. <sup>(358)</sup>
- (437) Šis arguments nav pieņemams, jo šajā gadījumā sniegtais atbalsts ir individuāls atbalsts, kas sniegts ASI, AOE un Apple grupai apstrīdēto nodokļu nolēmumu veidā, kuros apstiprinātas tādas peļņas sadales metodes, kas ļauj ASI un AOE samazināt savu nodokļa bāzi Īrijas uzņēmuma peļņas nodokļa vajadzībām, nevis, kā Īrija, šķiet, apgalvo, atbalsta shēma ir izstrādāta, pamatojoties uz TCA 97 likuma 25. iedaļu un 1967. gada Ieņēmumu nodokļa likuma 201. iedaļu. Citiem vārdiem sakot, atbalsta pasākums, ar kuru piešķir atbalstu, ir apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ko katru gadu piemēroja ASI un AOE, lai noteiktu to ar nodokli apliekamo peļņu Īrijas uzņēmuma peļņas nodokļa vajadzībām un, pamatojoties uz šo noteikto summu, noteica savas ikgadējās uzņēmuma peļņas nodokļa saistības. Citiem vārdiem sakot, ar šiem nolēmumiem piešķirtais atbalsts tiek piešķirts katru gadu brīdī, kad ASI un AOE ir jāmaksā uzņēmuma peļņas nodoklis, un šie uzņēmumi izmanto šajos nolēmumos apstiprinātās peļņas sadales metodes, lai aprēķinātu maksājamā nodokļa lielumu. Tādējādi atbalsts, kas piešķirts ASI, AOE un Apple grupai apstrīdēto nodokļu nolēmumu veidā, ir jauns atbalsts, kas tiek piešķirts katru gadu <sup>(359)</sup>.

### 11.3. JURIDISKĀ NOTEIKTĪBA UN TIESISKĀ PAĻĀVĪBA

- (438) Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 1. punkts nosaka arī to, ka Komisijai nav jāprasa atbalsta atgūšana, ja tas būtu pretrunā kādam tiesību vispārējam principam.
- (439) Gan Īrija, gan Apple sniedza argumentu, ka, uzsākot formālo izmeklēšanas procedūru un apšaubot abu nodokļu nolēmumu atbilstību valsts atbalsta noteikumiem 22 gadus pēc to pieņemšanas, Komisija ir pārkāpusi juridiskās noteiktības principu. Saskaņā ar Īrijas teikto valsts atbalsta noteikumiem ir jābūt prognozējamiem, un Komisija nav tiesīga izstrādāt Savienības tiesības, paplašinot šo noteikumu robežas jaunā veidā vai atsaucoties uz starptautisko attīstību, piemēram, ESAO pamata noteikumiem <sup>(360)</sup>. Piemērojot nesaistītu pušu darījuma principu un ESAO pamata noteikumus, jo īpaši ESAO 2010. gada vadlīnijas, Komisija retrospektīvi uztiep ārēju pamatprincipu kopumu, kas tajā laikā nav bijis Īrijas valsts tiesību aktu daļa <sup>(361)</sup>. Visbeidzot, Īrija apgalvo, ka tas, ka Komisija ar atpakaļejošu datumu piemēro šodienas principus, nozīmē, ka Īrijai (un Apple) tiek piemērots standarts, kādu tā nevarēja paredzēt nolēmumu izdošanas laikā <sup>(362)</sup>.
- (440) Saskaņā ar tiesu praksi juridiskās noteiktības pamatprincips nodrošina, ka Komisija nevar bezgalīgi novilcināt savu pilnvaru īstenošanu <sup>(363)</sup>. Tomēr, lai piemērotu tiesiskās noteiktības principu, ir jābūt ilgstošai bezdarbībai no Komisijas puses kopš brīža, kad tai ir kļuvis zināms par atbalstu un nenoteiktības stāvokli. Ilga laiks kā tāds nav

<sup>(358)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 141. un turpmākie punkti.

<sup>(359)</sup> Apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, Beļģija un *Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416. Tādu pašu argumentāciju Vispārējā tiesa piemēroja apvienotajās lietās T-427/04 un T-17/05 Francija un *France Telecom* pret Komisiju EU:T:2009:474, kur *France Telecom* guva labumu nodokļu atbrīvojuma veidā un Komisija bija secinājusi, ka atbalsts tika sniegts katru gadu, t. i., maksājamā nodokļa un atbrīvojuma no nodokļa starpība tika aprēķināta katru gadu un bija atkarīga tostarp no vietējo iestāžu ik gadu veiktā balsojuma par nodokļa likmes apmēru, un šo secinājumu apstiprināja arī Vispārējā tiesa.

<sup>(360)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 90. punkts.

<sup>(361)</sup> Īrijas piezīmes par trešo personu piezīmēm, 22.–41. punkts.

<sup>(362)</sup> Apple apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 300. punkts.

<sup>(363)</sup> Lieta C-74/00 P un C-75/00 P *Falck* un *Acciaierie di Bolzano* pret Komisiju EU:C:2002:524, 140. punkts.

pietiekams arguments, lai prasītu juridisko noteiktību, un kavēšanos var attiecināt uz Komisiju tikai no tā brīža, kad tā ir uzzinājusi par atbalsta esību. Šajā gadījumā, tā kā Īrija nekad nebija paziņojusi Komisijai par apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ne arī kā citādi tos darījusi publiski pieejamus, Komisija par tiem varēja uzzināt tikai tad, kad publiski tika izpaustas ziņas par to esību, un pirmoreiz tas notika ASV Senātā lietas izskatīšanas laikā. Šī lietas izskatīšana notika 2013. gada 21. maijā, pēc kuras Komisija nosūtīja informācijas pieprasījumu Īrijai 2013. gada 12. jūnijā. Tāpēc Komisiju nevar vainot juridiskās noteiktības principa pārkāpšanā ilgstošas bezdarbības dēļ, jo no brīža, kad Komisija varēja uzzināt par šiem nolēmumiem (2013. gada 21. maijs), līdz brīdim, kad tā sāka rīkoties (2013. gada 12. jūnijs), bija pagājis mazāk par mēnesi.

- (441) Attiecībā uz Īrijas argumentu, ka juridiskās noteiktības princips ir pārkāpts tāpēc, ka Komisija rīkojas pretēji savai lēmumu pieņemšanas praksei, kurā vienīgais derīgais atsaucē punkts ir valsts nodokļu sistēma, Komisija atgādina, ka atsaucē sistēma, attiecībā pret kuru tā novērtēja selektīvo priekšrocību esību šajā gadījumā, ir parastās uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normas Īrijā. Tā arī atgādina, lai arī dalībvalstīm ir fiskāla autonomija tiešo nodokļu jomā, jebkādi fiskālie pasākumi, ko dalībvalsts pieņem, ir jāīsteno, ievērojot Savienības noteikumus par valsts atbalstu, kas dalībvalstīm ir saistoši un kas prevalē pār valstu tiesību aktiem <sup>(364)</sup>. Šajā saistībā Komisija atgādina, ka Līguma 107. panta 1. punkts, kā to interpretē Tiesa, <sup>(365)</sup> aizliedz fiskālu pasākumu, kas ļauj integrētam uzņēmumam noteikt savu ar nodokli apliekamo peļņu tādā veidā, ka tā neatbilst peļņai, kas rastos brīvas konkurences apstākļos, t. i., pamatojoties uz cenām, par kurām neatkarīgi uzņēmumi vienojas līdzīgos apstākļos saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu. Pieņemot šo lēmumu, Komisija piemēro Līguma 107. panta 1. punktu apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, kuri, kā Komisija ir konstatējusi, rada atkāpes no parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā tādā ziņā, ka ļauj ASI un AOE noteikt savu ar nodokli apliekamo peļņu tādā veidā, ka peļņa neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Attiecībā uz Īrijas argumentu, ka Komisija piemēro starptautiskos standartus un 2010. gada vadlīnijas nolēmumiem, kas izdoti pirms minētā datuma, Komisija atgādina, ka lēmumā sniegtie secinājumi ir izdarīti, pamatojoties uz Līguma 107. panta 1. punkta pārkāpumu, kas ir bijis Īrijas tiesiskā regulējuma sastāvdaļa kopš 1973. gada, nevis pamatojoties uz ESAO pamata noteikumiem. Komisija šajā lēmumā atsaucas uz ESAO pamata noteikumiem tikai tāpēc, ka šie pamata noteikumi sniedz vērtīgas vadlīnijas attiecībā uz to, vai filiāles ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metode sniedz ticamu tirgus rezultāta tuvinājumu saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, jo minētās vadlīnijas ir tapušas ekspertu diskusiju rezultātā saistībā ar ESAO un izstrādātas, pamatojoties uz metodēm, kas paredzētas kopīgu problēmu risināšanai starptautisko nodokļu jomā.

- (442) Visbeidzot, atbildot uz kopīgo iesniegumu, ko parakstījušas vairākas arodasociācijas, Īrija atsaucās uz tiesiskās palāvēības principu, kas kavē atgūšanu šajā gadījumā. Tā savos apsvērumos arī minēja *France Télécom* lēmumu <sup>(366)</sup>, argumentējot, ka varētu būt grūti kvantitatīvi noteikt ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem piešķirtā atbalsta summu šajā gadījumā <sup>(367)</sup>. Tomēr dalībvalsts, kuras iestādes ir piešķirušas atbalstu pretrunā Līguma 108. panta 3. punktā paredzētajiem noteikumiem, nedrīkst atsaukties uz atbalsta saņēmēju tiesisko palāvēību, lai pamatotu to, ka nav izpildīts pienākums veikt vajadzīgos pasākumus, lai īstenotu Komisijas lēmumu, kurā tai dots rīkojums atgūt atbalstu. Ja tādu iespēju pieļautu, būtībā Līguma 107. un 108. panta noteikumi zaudētu savu lietderīgo

<sup>(364)</sup> Sk. apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, *Belģija un Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416, 81. punkts; apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P, *Komisija pret Gibraltāra valdību un Apvienoto Karalisti*, EU:C:2011:732; lietas C-417/10 *3M Italia* EU:C:2012:184, 25. punkts, un Rīkojumu lietā C-529/10 *Safilo* EU:C:2012:188, 18. punkts; sk. arī lietu T-538/11 *Belģija* pret Komisiju EU:T:2015:188, 66. punkts.

<sup>(365)</sup> Sk. apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03, *Belģija un Forum 187 ASBL* pret Komisiju, EU:C:2006:416, 95.–97. punkts.

<sup>(366)</sup> Komisijas 2004. gada 2. augusta Lēmums 2006/621/EK par valsts finansiālo atbalstu, ko piešķirusi Francija par labu *France Télécom* (OV L 257, 20.9.2006., 11. lpp.).

<sup>(367)</sup> Īrijas apsvērumi attiecībā uz lēmumu par procedūras sākšanu, 155. un 156. punkts.

iedarbību, jo valsts iestādes varētu pamatoties uz savu pretlikumīgo darbību, lai mazinātu iedarbīgumu Komisijas lēmumiem, kas pieņemti saskaņā ar minētajiem Līguma noteikumiem <sup>(368)</sup>. Tāpat, nevis attiecīgajai dalībvalstij, bet gan uzņēmumam, kurš guvis atbalstu, jāapliecina ārkārtas apstākļu esība, kas pamato tiesisko palāvību, lai varētu iebilst pret nelikumīgā atbalsta atgūšanu <sup>(369)</sup>. Tā kā *Apple* nav atsaukusies uz šo principu nevienā no Komisijai iesniegtajiem apsvērumiem, Īrijas atsaukšanās uz tiesisko palāvību tikai šā iemesla dēļ vien ir nepamatota. Jebkurā gadījumā, ja atbalsts ir īstenots, par to iepriekš nepaziņojot Komisijai, atbalsta saņēmējs, ja vien nav īpašu apstākļu, nevar tiesiski paļauties uz to, ka atbalsts ir likumīgs <sup>(370)</sup>.

- (443) Attiecībā uz kopīgajos iesniegumos rosināto argumentu par pieejas iespējamo novitāti šajā gadījumā, kuras dēļ tiek pārkāpts tiesiskās palāvības princips, tādējādi novēršot atgūšanu <sup>(371)</sup>, Komisija atgādina, ka tiesiskās palāvības principu var piemērot vienīgi personai tādā situācijā, kurā Savienības iestāde, sniedzot šai personai precīzas garantijas, ir radījusi pamatotu palāvību <sup>(372)</sup>. Ne Īrijas, ne kopīgajā paziņojumā nav apliecinājuma tam, ka Komisija kādreiz būtu devusi precīzas garantijas, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi atbilst noteikumiem par valsts atbalstu vai ka Līguma 107. panta 1. punkts neattiecas uz nodokļu nolēmumiem vai kādiem citiem līdzīgiem fiskāliem pasākumiem, kas apstiprina metodes, ar kurām integrēts uzņēmums var noteikt savu ar nodokli apliekamo peļņu. Tieši pretēji, Komisija savā 1998. gada Paziņojumā par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem, kas attiecas uz tiešajiem nodokļiem uzņēmējdarbībai <sup>(373)</sup>, bija identificējusi nodokļu nolēmumus kā fiskālos pasākumus, kas var kļūt par valsts atbalstu, un piemēroja valsts atbalsta noteikumus fiskālajiem pasākumiem vairākos lēmumos <sup>(374)</sup>, kas sekoja pēc šā paziņojuma, ļaujot integrētajiem uzņēmumiem noteikt savu ar nodokli apliekamo peļņu. Tāpēc Īrijai nav pamata atsaukties uz tiesiskās palāvības principu, lai novērstu atgūšanu.
- (444) Attiecībā uz iespējamām grūtībām skaitliski noteikt atbalsta apjomu, šajā gadījumā situācija ir visai vienkārša, jo fiskālais pasākums sniedz saņēmējam nodokļa bāzes un tādējādi uzņēmuma peļņas nodokļa saistību samazinājumu. Komisija nesaskata grūtības noteikt atgūstamās summas lielumu šajā situācijā un neredz nekādas paralēles ar atbalsta pasākumu, kas identificēts *France Telecom* lēmumā, kurš bija saistīts ar situāciju, kad atbalsts tika sniegts, pamatojoties uz valdības ministra publisku paziņojumu, kura rezultātā palielinājās šā uzņēmuma kredītspēja tirgū.

#### 11.4. ATGŪŠANAS METODE

- (445) Valsts pienākums atcelt atbalstu, ko Komisija uzskata par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, ir izveidots, lai atjaunotu iepriekšējo konkurētspējas stāvokli tirgū. Šajā saistībā no Tiesas apsvērumiem izriet, ka šis mērķis ir sasniegts, kad saņēmējs ir atmaksājis nelikumīgā atbalsta summas un tādējādi zaudējis priekšrocības, kas tam bija tirgū attiecībā pret citiem konkurentiem, un ir atjaunots stāvoklis, kāds bija pirms atbalsta izmaksas.

<sup>(368)</sup> Sk. lietu C-5/89, Komisija pret Vāciju, EU:C:1990:320, 17. punkts, un lietu C-310/99, Itālija pret Komisiju, EU:C:2002:143, 104. punkts.

<sup>(369)</sup> Sk. lietu T-67/94 *Ladbroke Racing* pret Komisiju EU:T:1998:7183. punkts; sk. arī apvienotās lietas T-116/01 un T-118/01 *P & O European Ferries (Vizcaya)* un *Diputación Foral de Vizcaya* pret Komisiju EU:T:2003:217, 203. punkts.

<sup>(370)</sup> Apvienotās lietas C-183/02 *P* un C-187/02 *P Demesa and Territorio Histórico de Álava* pret Komisiju, EU:C:2004:701, 45. punkts.

<sup>(371)</sup> Sk. kopīgo iesniegumu, 16. punkts.

<sup>(372)</sup> Sk. lietu 265/85 *Van den Bergh en Jurgens and Van Dijk Food Products (Lopik)* pret Komisiju EU:C:1987:121, 44. punkts, un lietu C 537/08 *P Kahla Thüringen Porzellan* pret Komisiju EU:C:2010:769, 63. punkts.

<sup>(373)</sup> OV C 147, 20.6.2002., 2. lpp.

<sup>(374)</sup> Sk., piemēram, Komisijas 2002. gada 22. augusta Lēmumu 2003/81/EK par Spānijas īstenotu atbalsta shēmu koordinācijas centriem *Vizcaya* C 48/2001 (ex NN 43/2000) (OV L 31, 6.2.2003., 26. lpp.); Komisijas 2002. gada 5. septembra Lēmumu 2003/512/EK par Vācijas īstenotu atbalsta shēmu kontroles un koordinācijas centriem (OV L 177, 16.7.2003., 17. lpp.); Komisijas 2002. gada 16. oktobra Lēmumu 2003/501/EK par Luksemburgas īstenotu valsts atbalstu C 49/2001 (ex NN 46/2000) koordinācijas centriem (OV L 170, 9.7.2003., 20. lpp.), 53. punktu; un Komisijas 2003. gada 17. februāra Lēmumu 2003/755/EK par Beļģijas īstenoto atbalstu Beļģijā dibinātiem koordinācijas centriem (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.).

- (446) Savienības tiesību aktos nav paredzēts, ka Komisijai, uzdodot atgūt atbalstu, kas atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, būtu skaitliski jāizsaka precīza atgūstamā atbalsta summa <sup>(375)</sup>. Pietiek ar to, ka Komisijas lēmumā tiek norādīta informācija, kas dod lēmuma adresātam iespēju pašam bez pārliekām grūtībām noteikt minēto summu <sup>(376)</sup>. Savienības tiesību aktos ir tikai prasīts, ka nelikumīgi piešķirtā atbalsta atgūšanas rezultātā ir jāatjauno iepriekšējā situācija un ka atmaksa ir jāveic atbilstoši valsts tiesībās paredzētajai kārtībai <sup>(377)</sup>. Attiecīgi Komisija var aprobežoties tikai ar to, ka paziņo par pienākumu atgūt attiecīgo atbalstu, un precīzas atgūstamā atbalsta summas aprēķināšanu atstāt valsts iestāžu ziņā <sup>(378)</sup>.
- (447) Ja nelikumīgu valsts atbalstu piešķir nodokļu pasākumu formā, atgūstamo summu aprēķina, salīdzinot faktiski samaksāto nodokli un summas, kas būtu jāmaksā, ja piemērotu vispārējus noteikumus. Kā secināts 8.2.2.2. iedaļā un jo īpaši 319. apsvērumā, kad Īrijas Ieņēmumu dienests izdeva apstrīdētos nodokļu nolēmumus, izšķiroši bija pareizi iedalīt aktīvus, funkcijas un riskus, lai sadalītu peļņu ASI un AOE uzņēmumos tā, lai visa peļņa, kas gūta no šo uzņēmumu tirdzniecības darbībām, tiktu iedalīta ASI un AOE Īrijas filiālēm, kamēr apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija spēkā. Ņemot vērā 10 gadu noilguma termiņu, kas noteikts Regulas (ES) 2015/1589 17. pantā, atgūstamās summas attiecas uz atbalstu, kas piešķirts, sākot no 2003. gada 12. jūnija, un tā kā saskaņā ar *Apple* apgalvoto 2014. fiskālais gads ir pēdējais gads, kurā ASI un AOE piemēroja 2007. gada nolēmumu ar nodokli apliekamās peļņas Īrijā aprēķināšanai, atgūšanas periods turpinās līdz 2014. gada 27. septembrim, proti, ASI un AOE 2014. fiskālā gada beigu datumam. Attiecīgi visa ASI un AOE uzņēmējdarbības peļņa kā sākuma punkts ir jāiedala to attiecīgajās Īrijas filiālēs par laikposmu no 2003. gada 12. jūnija līdz 2014. gada 27. septembrim, lai aprēķinātu ASI un AOE uzņēmuma peļņas nodokļa saistības saskaņā ar parastajām uzņēmuma peļņas nodokļa piemērošanas normām Īrijā. Papildus tam ASI un AOE Īrijas filiālēs ir jāiedala procentu ienākums no Īrijas filiāļu īpašuma, ko *Apple* un Īrija ir identificējuši uzņēmuma pārskatos <sup>(379)</sup>.
- (448) *Apple* var prasīt šādus atskaitījumus no peļņas, kas iedalāma ASI un AOE Īrijas filiālēm, ciktāl tam ir pietiekami pierādījumi:
- i) ienākumu no procentiem un ieguldījumiem, kas attiecināmi uz ASI un AOE galvenajiem birojiem, kas izriet no likviditātes pasīvās pārvaldības, ko ASI un AOE valde nodeva ārpakalpojumā *Braeburn*, kā tas redzams valdes sanāksmes protokolos <sup>(380)</sup>; šeit neietilpst procentu ienākums no Īrijas filiāles īpašuma, ko Īrija un *Apple* ir identificējušas uzņēmumu pārskatos <sup>(381)</sup>;
  - ii) nodokļu atvieglojumu kapitālieguldījumiem saskaņā ar 1991. gada nolēmumu, ciktāl nodokļu atvieglojumu kapitālieguldījumiem ierobežojumi rada nelabvēlīgu situāciju *Apple* <sup>(382)</sup>; un
  - iii) AOE Singapūras filiāles peļņu, kas apliekama ar nodokli Singapūrā <sup>(383)</sup>.
- (449) Tirdzniecības peļņu, kas apliekama ar nodokli Īrijā, var arī koriģēt pēc tam, kad citi *Apple* grupas uzņēmumi ir veikuši attiecīgos maksājumus un uzņēmuma pārskatu korekcijas, un pēc tam ir faktiski koriģēti ASI un AOE uzņēmuma pārskati vai nodokļu deklarācijas, ņemot vērā vispārējos noteikumus, kas Īrijā piemērojami attiecībā uz finanšu pārskatu vai nodokļu deklarāciju koriģēšanu ar atpakaļejošu datumu, un ar noteikumu, ka *Apple* spēj sniegt pietiekamus pierādījumus par jebkādam faktiskām saistībām vai nu pret *Apple Inc.*, vai citiem *Apple* grupas uzņēmumiem citās jurisdikcijās par sniegtajām darbībām vai pakalpojumiem, piemēram, par R&D darbībām un tirgdarbību.

<sup>(375)</sup> Lai arī saistībā ar “nav iespējams atgūt”, nevis “grūtības skaitliski noteikt atbalsta apjomu”.

<sup>(376)</sup> Sk. lietu C-441/06, Komisija pret Franciju, EU:C:2007:616, 29. punkts, un tajā citētā judikatūra.

<sup>(377)</sup> Apvienotās lietas T-427/04 un T-17/05 Francija un *France Télécom* pret Komisiju EU:T:2009:474, 297. punkts.

<sup>(378)</sup> Apvienotās lietas T-427/04 un T-17/05 Francija un *France Télécom* pret Komisiju EU:T:2009:474, 299. punkts.

<sup>(379)</sup> Sk. 100. apsvērumu.

<sup>(380)</sup> Sk. 108. un 291. apsvērumu.

<sup>(381)</sup> Sk. 100. apsvērumu.

<sup>(382)</sup> Sk. 349. apsvērumu.

<sup>(383)</sup> Sk. 74. zemsvītras piezīmi.

- (450) Koriģēšanas iemesls varētu būt CSA vai Tirgdarbības pakalpojumu līguma grozīšana ar atpakaļejošu datumu. Šo līgumu noteikumus Īrijas Ieņēmumu dienests nav pārbaudījis saistībā ar apstrīdētajiem nolēmumiem, un, ja finanšu iemaksas R&D vai tirgdarbības izmaksas, ko veikuši ASI un AOE saskaņā ar šiem līgumiem, nav bijušas atbilstīgas iemaksu līmenim, par kādu būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu, piemēram, tā iemesla dēļ, ka *Apple Inc.* darbinieki ir veikuši darbības ASI un AOE labā papildus atlīdzinātām darbībām, kas atrunātas CSA un Tirgdarbības pakalpojumu līgumā, šādu darbību esība, ja tās ir atbilstīgi dokumentētas, varētu kalpot par pamatu CSA un/vai Tirgdarbības pakalpojumu līguma grozīšanai ar atpakaļejošu datumu, un tādējādi ASI un AOE varētu veikt lielākus *ex post* maksājumus *Apple Inc.*, ar noteikumu, ka šie maksājumi atbilst nesaistītu pušu darījuma principam.
- (451) Šādu koriģēšanu varētu izraisīt arī tas, ka ar atpakaļejošu datumu tiek mainīta jurisdikcija, kurā ir reģistrēts ASI noieta EMEIA reģionā, ja *Apple* uzskata, ka šā reģistrētā noieta summa neatbilst faktiski uzņemtajam riskam saistībā ar *Apple* produkcijas izplatīšanu un ka šādus riskus faktiski ir uzņēmušās struktūras, kas darbojas jurisdikcijās, kurās tiek veikta nozīmīgāka saimnieciskā darbība, nekā tas bija Īrijā. Tas varētu attiekties, piemēram, uz jebkādu ASI peļņu, kurai piemērojams Itālijas uzņēmumu ienākuma nodoklis <sup>(384)</sup>, ar noteikumu, ka ASI koriģētajos uzņēmuma pārskatos ir reģistrējies attiecīgās summas, ko sniegusi Itālijas nodokļu administrācija savā novērtējumā, un ka peļņa, kas apliekama ar nodokli Īrijā, ir samazināta proporcionāli atbilstīgajai peļņas summai, kurai piemēro nodokļus Itālijā, ne vairāk.

#### 11.5. SECINĀJUMS

- (452) Visbeidzot, Komisija konstatē, ka Īrija, izdodot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, kas ļauj ASI un AOE noteikt savas ikgadējās uzņēmuma peļņas nodokļa saistības Īrijā gados, kad šie nolēmumi bija spēkā, ir nelikumīgi piešķirusi valsts atbalstu ASI, AOE un *Apple* grupai, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu, un Īrijai tas ir jāatgūst no ASI un AOE, ņemot vērā Regulas (ES) 2015/1589 16. pantu,

IR PIENĒMUSI ŠO LĒMUMU.

#### 1. pants

1. Nodokļu nolēmumi, ko izdevusi Īrija 1991. gada 29. janvārī un 2007. gada 23. maijā uzņēmumam *Apple Sales International* un kas ļāva šim uzņēmumam noteikt savas ikgadējās nodokļa saistības Īrijā, ir atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē. Īrija ir nelikumīgi īstenojusi attiecīgo atbalstu, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu, un tas nav saderīgs ar iekšējo tirgu.
2. Nodokļu nolēmumi, ko izdevusi Īrija 1991. gada 29. janvārī un 2007. gada 23. maijā uzņēmumam *Apple Operations Europe* un kas ļāva šim uzņēmumam noteikt savas ikgadējās nodokļa saistības Īrijā, ir atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē. Īrija ir nelikumīgi īstenojusi attiecīgo atbalstu, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu, un tas nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

#### 2. pants

1. Īrijai ir jāatgūst 1. panta 1. punktā norādītais atbalsts no *Apple Sales International*.
2. Īrijai ir jāatgūst 1. panta 2. punktā norādītais atbalsts no *Apple Operations Europe*.
3. Atgūstamās summas ietver procentus par laikposmu no dienas, kad summas nodotas saņēmēju rīcībā, līdz to faktiskajai atgūšanai.

<sup>(384)</sup> Sk. 73. zemsvītras piezīmi.

4. Procentus aprēķina gan parāda pamatsummai, gan procentiem saskaņā ar Komisijas Regulas (EK) Nr. 794/2004 V nodaļu.

*3. pants*

1. Lēmuma 1. pantā norādītā atbalsta atgūšana ir jāveic tūlītēji un efektīvi.
2. Īrija nodrošina šā lēmuma īstenošanu četru mēnešu laikā no tā paziņošanas dienas.

*4. pants*

1. Divu mēnešu laikā no šā lēmuma paziņošanas Īrija iesniedz Komisijai informāciju par metodi, kas izmantota atbalsta precīza apjoma aprēķināšanai.
2. Īrija informē Komisiju par šā lēmuma īstenošanai veikto pasākumu norisi, līdz ir pabeigta 1. pantā minētā atbalsta atgūšana. Tā nekavējoties iesniedz pēc Komisijas vienkārša pieprasījuma informāciju par jau veiktajiem un plānotajiem pasākumiem attiecībā uz šā lēmuma izpildi.

*5. pants*

Šis lēmums ir adresēts Īrijai.

Briselē, 2016. gada 30. augustā

*Komisijas vārdā –*  
*Komisijas locekle*  
Margrethe VESTAGER