Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (седми разширен състав)

15 юли 2020 година*

„Държавни помощи — Помощ, приведена в действие от Ирландия — Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с вътрешния пазар и неправомерна и се разпорежда възстановяването ѝ — Предварителни данъчни решения (tax rulings) — Избирателни данъчни предимства — Принцип на сделката между несвързани лица“

По дела T-778/16 и T-892/16,

Ирландия, за която се явяват K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, в качеството на представители, подпомагани от P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman и B. Doherty, barristers,

жалбоподател по дело T-778/16,

подпомагана от

Велико херцогство Люксембург, за което се явяват T. Uri, в качеството на представител, подпомаган от D. Waelbroeck и S. Naudin, адвокати,

встъпила страна по дело T-778/16,

Apple Sales International, установено в Корк (Ирландия),

Apple Operations Europe, установено в Корк,

за които се явяват A. von Bonin, E. van der Stok, адвокати, D. Beard, QC, и A. Bates, L. Osepciu и J. Bourke, barristers,

жалбоподатели по дело T-892/16,

подпомагани от

Ирландия, за която се явяват K. Duggan, J. Quaney, M. Browne, A. Joyce, подпомагани от P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly и B. Doherty,

встъпила страна по дело T-892/16,

срещу

* Език на производството: английски.

Европейска комисия, за която се явяват P.-J. Loewenthal и R. Lyal, в качеството на представители,

ответник,

подпомагана от

Република Полша, за която се явяват B. Majczyna, M. Rzotkiewicz и A. Kramarczyk-Szaładzińska, в качеството на представители,

встъпила страна по дело T-778/16,

и от

Надзорен орган на ЕАСТ, за който се явяват C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski и C. Simpson, в качеството на представители,

встъпила страна по дело T-892/16,

с предмет искания на основание член 263 ДФЕС за отмяна на Решение (ЕС) 2017/1283 на Комисията от 30 август 2016 година относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на Apple (ОВ L 187, 2017 г., стр. 1),

ОБЩИЯТ СЪД (седми разширен състав),

състоящ се от: M. Van der Woude, председател, V. Tomljenović (докладчик), A. Marcoulli, J. Passer и Ал. Корнезов, съдии,

секретар: S. Spyropoulos, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 и 18 септември 2019 г.,

постанови настоящото

Решение

I. Обстоятелствата по спора

A. Историята на групата Apple

1. Относно групата Apple

1 Групата Apple, основана през 1976 г. и установена в Купертино, Калифорния (Съединени щати), се състои от Apple Inc. и всички контролирани от последното дружества (наричани по-нататък заедно „групата Apple“). Групата Apple проектира, произвежда и продава по-специално мобилни комуникационни и мултимедийни устройства, персонални компютри и преносими цифрови музикални плеъри и продава софтуер, други услуги, мрежови решения и цифрово съдържание и приложения на трети лица. Групата Apple предлага своите продукти и услуги на крайни потребители, предприятия и правителства по целия свят чрез своите магазини за продажба на дребно, онлайн магазини и екип за преки продажби, както и чрез оператори на клетъчни мрежи

трети лица, търговци на едро, търговци на дребно и дистрибутори. Глобалният бизнес на групата Apple е структуриран около ключови функционални области, управлявани и контролирани централно от Съединените щати от ръководители, установени в Купертино.

2 Решение (ЕС) 2017/1283 на Комисията от 30 август 2016 година относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на Apple (ОВ L 187, 2017 г., стр. 1, наричано по-нататък „обжалваното решение“), се отнася до две предварителни данъчни решения, приети от ирландските данъчни органи спрямо две от дружествата от групата Apple.

2. Относно ASI и AOE

а) Корпоративната структура

3 Apple Operations International е дъщерно дружество от групата Apple, изцяло притежавано от Apple Inc. Apple Operations International притежава изцяло дъщерното дружество Apple Operations Europe (AOE), което на свой ред притежава изцяло дъщерното дружество Apple Sales International (ASI). Както ASI, така и AOE са учредени като дружества по ирландското право, но не са местни лица за данъчни цели в Ирландия.

4 Както е посочено в съображения 113—115 от обжалваното решение, голяма част от членовете на съветите на директорите на AOE и ASI са директори, които са служители на Apple Inc. и са установени в Купертино. В съображение 115 (таблици № 4 и № 5) от посоченото решение са възпроизведени извадки от резолюции и протоколи от общи събрания и събрания на съветите на директорите на ASI и AOE. Резолюциите на съветите на директорите редовно се отнасят по-специално до изплащане на дивиденти, одобряване на докладите на директорите, назначаване и освобождаване от длъжност на директори. По-рядко тези резолюции се отнасят до създаването на дъщерни дружества и предоставянето на пълномощни, с които някои директори се оправомощават да извършват определени дейности като управление на банкови сметки, взаимоотношения с правителства и държавни органи, одити, застраховки, наем, покупки и продажби на активи, приемане на доставки на стоки и търговски договори.

б) Споразумението за подялба на разходите

5 Между Apple Inc., от една страна, и ASI и AOE, от друга, действа споразумение за подялба на разходите (наричано по-нататък „споразумението за подялба на разходите“). Споделените разходи са свързани най-вече с научно-изследователската и развойната дейност (НИРД) за технологиите, влагани в продуктите на групата Apple. Споразумението за подялба на разходите е подписано първоначално през декември 1980 г. Страни по това споразумение са Apple Inc. (по онова време Apple Computer Inc.) и AOE (по онова време Apple Computer Ltd (ACL). През 1999 г. ASI (по онова време Apple Computer International) става страна по това споразумение. През релевантния за анализа в обжалваното решение период са извършени различни изменения в споразумението за подялба на разходите, по-специално за да бъдат отразени измененията в приложимото законодателство.

6 От една страна, по силата на това споразумение страните се съгласяват да поделят разходите и рисковете, свързани с НИРД за нематериалните активи, които са резултат от разработването на продукти и услуги на групата Apple. От друга страна, те се споразумяват Apple Inc. да остане официален законен притежател на нематериалните активи, за които разходите са били поделени, включително на правата върху интелектуална собственост (наричана по-нататък „ИС“) на групата Apple. Освен това Apple Inc. предоставя на ASI и AOE безвъзмезден лиценз, който им дава право по-специално да произвеждат и продават съответните продукти на

отредената им територия, а именно в целия свят с изключение на Северна и Южна Америка. В допълнение страните по споразумението се задължават да поемат произтичащите от него рискове, основният от които се състои в задължението да плащат разходите за развойната дейност за правата върху ИС на групата Apple.

в) Споразумението за маркетингови услуги

7 През 2008 г. ASI сключва споразумение за маркетингови услуги с Apple Inc., по силата на което последното се задължава да предоставя на ASI маркетингови услуги, включващи по-специално създаване, разработване и провеждане на маркетингови стратегии, програми и промоционални кампании. ASI се задължава да заплаща на Apple Inc. такса за тези услуги, съответстваща на определен процент от „разумно направените разходи“ от Apple Inc. за тези услуги, увеличен с надбавка.

3. Относно ирландските клонове

8 ASI и AOE създават клонове в Ирландия (обозначени на английски с термина „branches“). AOE има клон и в Сингапур, чиято дейност е преустановена през 2009 г.

9 Ирландският клон на ASI отговаря по-специално за осъществяване на дейностите по поръчка, продажба и разпространение, свързани с продажбата на продукти с марката „Apple“ на свързани лица и клиенти трети лица в региони, обхващащи Европа, Близкия изток, Индия и Африка (EMEIA), както и в Азия и Тихоокеанския басейн (APAC). Ключовите функции в рамките на този клон включват поръчка на готови изделия с марката „Apple“ от производители трети и свързани лица, действия по разпространение, свързани с продажбата на продукти на свързани лица в регионите EMEIA и APAC, както и продажба на продукти на трети лица в региона EMEIA, онлайн продажби, логистични операции и управление на звеното за следпродажбено обслужване. Европейската комисия констатира (съображение 55 от обжалваното решение), че много от дейностите, свързани с разпространението в региона EMEIA, се извършват от свързани лица съгласно договори за услуги.

10 Ирландският клон на AOE отговаря за производството и сглобяването на специална гама от компютърни продукти в Ирландия, като настолни компютри iMac, лаптопи MacBook и други компютърни аксесоари, които доставя на свързани лица в региона EMEIA. Ключовите функции на този клон включват планиране на производството и графици, процесен инженеринг, производство и операции, осигуряване и контрол на качеството и операции по обновяване на оборудването.

Б. Оспорваните данъчни становища

11 Ирландските данъчни органи приемат предварителни данъчни решения, наречени „данъчни становища“, по отношение на някои данъчнозадължени лица, подали искане за това. С писма от 29 януари 1991 г. и 23 май 2007 г. (наричани по-нататък заедно „оспорваните данъчни становища“) ирландските данъчни органи дават съгласието си по предложенията на представителите на групата Apple относно облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия. Тези становища са описани в съображения 59—62 от обжалваното решение.

1. Относно данъчното становище от 1991 г.

а) Облагаемата основа на ACL, предшественик на AOE

12 В писмо от 12 октомври 1990 г., изпратено до ирландските данъчни органи, данъчните съветници на групата Apple описват дейностите на ACL в Ирландия, като посочват функциите, извършвани от неговия ирландски клон, установен в Корк (Ирландия). Освен това е уточнено, че клонът притежава активите, свързани с производствената дейност, но AOE запазва собствеността върху използваните материали, незавършеното производство и готовата продукция.

13 Вследствие на писмото на представителите на групата Apple до ирландските данъчни органи от 16 януари 1991 г. и отговора на последните от 24 януари 1991 г. тези органи потвърждават в писмо от 29 януари 1991 г. предложените от групата Apple клаузи, описани по-долу. Така по силата на тези клаузи, потвърдени от ирландските данъчни органи, облагаемата печалба на ACL в Ирландия, относима към приходите на неговия ирландски клон, е изчислена въз основа на следните елементи:

– 65 % от оперативните разходи на този клон до [*поверително*] [1] годишно и 20 % от неговите оперативни разходи, надвишаващи [*поверително*],

– ако общата печалба на ирландския клон на ACL е по-малка от стойността, получена по тази формула, тази по-малка стойност ще се използва за определяне на нетната печалба на клона,

– използваните при тези изчисления оперативни разходи включват всички оперативни разходи, с изключение на материалите за препродажба и поделените разходи за нематериални активи, начислени от свързани дружества от групата Apple,

– може да се предяви искане за капиталови отчисления, които не следва да надвишават с [*поверително*] начислената по съответните сметки амортизация.

б) Облагаемата основа на ACAL, предшественик на ASI

14 С писмо от 2 януари 1991 г. данъчните съветници на групата Apple уведомяват ирландските данъчни органи за съществуването на ново дружество, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), чийто клон в Ирландия е описан като отговарящ за снабдяването с предназначени за износ продукти от ирландски производители.

15 На 16 януари 1991 г. представителите на групата Apple изпращат писмо до ирландските данъчни органи, в което са предадени накратко клаузите на споразумението, сключено по време на среща между групата и посочените органи на 3 януари 1991 г. във връзка с облагаемата печалба на ACAL. Съгласно това писмо изчисляването на печалбата на клона би трябвало да се базира на марж в размер на 12,5 % върху оперативните разходи (с изключение на материалите за препродажба).

16 С писмо от 29 януари 1991 г. ирландските данъчни органи потвърждават клаузите на споразумението, изложени в писмото от 16 януари 1991 г.

1 Заличени поверителни данни.

2. Относно данъчното становище от 2007 г.

17 В писмо от 16 май 2007 г. до ирландските данъчни органи данъчните съветници на групата Apple излагат накратко предложението си за преразглеждане на метода за определяне на облагаемата основа на ирландските клонове на ASI и AOE.

18 По отношение на ирландския клон на ASI (което е правоприемник на Apple Computer International, правоприемник на ACAL) е предложено облагаемата печалба, която му се разпределя, да съответства на [*поверително*] от оперативните му разходи, с изключение на разходите за начисления от филиали на групата Apple и разходите за материали.

19 По отношение на ирландския клон на AOE облагаемата печалба е трябвало да съответства на сбора, от една страна, на сума в размер на [*поверително*] от оперативните разходи на клона, с изключение на разходи за начисления от филиали на групата Apple и разходите за материали, и от друга страна, сума, съответстваща на възвръщаемостта от ИС за натрупаната технология за производствения процес на този клон, или [*поверително*] от оборота на посочения клон. Разрешено е приспадане на капиталовите отчисления за машини, съоръжения и сгради, които са „изчислени и разрешени по обичайния начин“.

20 Предложено е клаузите на бъдещото споразумение да влязат в сила за двата клона от 1 октомври 2007 г., да се прилагат за период от пет години, ако няма промяна в обстоятелствата, и след това да бъдат подновявани ежегодно. Посочено е още, че споразумението може да се прилага и за нови правни субекти, които биха могли да бъдат създадени или преобразувани в рамките на групата Apple, стига техните дейности да съответстват на дейностите, извършвани съответно от AOE — а именно производство в Ирландия — и от ASI — а именно несвързани с производството дейности, като продажби и услуги като цяло.

21 С писмо от 23 май 2007 г. ирландските данъчни органи потвърждават съгласието си с всички предложения, съдържащи се в писмото от 16 май 2007 г. Това споразумение е прилагано до данъчната 2014 г.

B. Административното производство пред Комисията

22 С писмо от 12 юни 2013 г. Комисията иска от Ирландия да предостави информация относно прилаганата на територията ѝ практика на данъчните становища, по-специално относно данъчните становища, издадени за някои дружества от групата Apple, сред които ASI и AOE.

23 С решение от 11 юни 2014 г. Комисията открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС (наричано по-нататък „решението за откриване на процедурата“), по отношение на оспорваните данъчни становища, издадени от ирландските данъчни органи във връзка с облагаемата печалба, разпределена на ирландските клонове на ASI и AOE, като се мотивира, че тези данъчни становища биха могли да представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Според Комисията оспорваните данъчни становища биха могли да предоставят предимство на предприятията, за които са издадени, ако в тях е постигнато споразумение за трансферно ценообразуване, което се отклонява от условията, които биха били договорени между независими оператори на пазара (принцип на сделката между несвързани лица). Това решение е публикувано в Официален вестник на 17 октомври 2014 г.

24 С писма съответно от 5 септември и 17 ноември 2014 г. Ирландия и Apple Inc. представят становища по решението за откриване на процедурата.

25 В хода на официалната процедура по разследване е обменена информация и са проведени редица срещи между Комисията, ирландските данъчни органи и Apple Inc. (съображения 11—38 от обжалваното решение). Освен това Apple Inc. и Ирландия представят два ad hoc отчета за разпределението на печалбата на ирландските клонове на ASI и AOE, изготвени от съответните им данъчни съветници.

Г. Обжалваното решение

26 На 30 август 2016 г. Комисията приема обжалваното решение. След като описва правното и фактическото положение (раздел 2) и административното производство (раздели 3—7), Комисията се фокусира върху анализа за наличие на помощ (раздел 8).

27 Първо, Комисията изтъква, че оспорваните данъчни становища са издадени от ирландската данъчна администрация и следователно могат да бъдат приписани на държавата. Доколкото водят до понижаване на данъчното задължение на ASI и AOE, Ирландия се отказва от данъчни приходи, което води до загуба на държавни ресурси (съображение 221 от обжалваното решение).

28 Второ, тъй като ASI и AOE са част от групата Apple, която осъществява дейност във всички държави членки, оспорваните данъчни становища може да засегнат търговията в рамките на Европейския съюз (съображение 222 от обжалваното решение).

29 Трето, доколкото оспорваните данъчни становища водят до намаляване на облагаемата основа на ASI и AOE за целите на установяване на корпоративния данък в Ирландия, те предоставят предимство на тези две дружества (съображение 223 от обжалваното решение).

30 Освен това според Комисията, тъй като оспорваните данъчни становища са издадени само за ASI и AOE, може да се предположи, че те са избирателни по своя характер. Въпреки това от съображения за изчерпателност Комисията твърди, че оспорваните данъчни становища представляват дерогация от референтната рамка, а именно обичайните правила за корпоративното данъчно облагане в Ирландия (съображение 224 от обжалваното решение).

31 Четвърто, ако бъде установено, че оспорваните данъчни становища водят до намаляване на дължимия от ASI и AOE данък, те може да укрепят конкурентното положение на тези две дружества и следователно да нарушат или да заплашат да нарушат конкуренцията (съображение 222 от обжалваното решение).

1. По наличието на избирателно предимство

32 В раздел 8.2 от обжалваното решение Комисията провежда анализ в три стъпки в съответствие с установеното в съдебната практика, за да докаже наличието на избирателно предимство в случая. Така най-напред тя определя референтната рамка и обосновава прилагането на принципа на сделката между несвързани лица в случая. На следващо място тя разглежда въпроса дали е налице избирателно предимство в резултат от дерогация от референтната рамка. По същество, като се обосновава със съображения, изложени в главна, вторична и алтернативна линия на разсъждение, Комисията приема, че оспорваните данъчни становища са позволили на ASI и AOE да намалят размера на данъка, дължим от тях в Ирландия през периода, в който са били в сила становищата, а именно от 1991 г. до 2014 г. (наричан по-нататък „релевантният период“), и че това представлява предимство спрямо други дружества, които се намират в сравнимо положение. На последно място Комисията констатира, че нито Ирландия, нито Apple Inc. са изложили доводи, които да обосноват това избирателно предимство.

а) Референтната рамка

33 В съображения 227—243 от обжалваното решение Комисията приема, че референтната рамка са обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, чиято цел е данъчното облагане на печалбата на всички дружества, данъчнозадължени в Ирландия. С оглед на тази цел Комисията счита, че интегрираните и самостоятелните дружества се намират в сравнимо правно и фактическо положение. Следователно член 25 от Taxes Consolidation Act (Закон за консолидация на данъците) от 1997 г. (наричан по-нататък „ЗКД 97“), който предвижда облагането на чуждестранните дружества за приходите им от търговска дейност, реализирани пряко или непряко чрез действащ в Ирландия клон, трябва да се счита за неразделна част от референтната рамка, а не за отделна референтна рамка.

б) Принципът на сделката между несвързани лица

34 В съображения 244—263 от обжалваното решение Комисията посочва, че съгласно член 25 от ЗКД 97 и като се има предвид неговата цел, тази разпоредба следва да бъде прилагана заедно с метод за разпределение на печалбата. Във връзка с това тя изтъква, че член 107, параграф 1 ДФЕС изисква методът за разпределение на печалбата да се основава на принципа на сделката между несвързани лица, независимо от това дали въпросната държава членка е въвела принципа на сделката между несвързани лица в националната си правна система. Комисията основава този извод на две предпоставки. От една страна, тя припомня, че всяка приемана от държава членка данъчна мярка трябва да съответства на правилата за държавните помощи. От друга страна, тя твърди, че от решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), следва, че намаляването на облагаемата данъчна основа на предприятие вследствие на данъчна мярка, позволяваща на данъчнозадължено лице да използва трансферни цени при сделки в рамките на група, които цени не са сходни с тези, които биха били платени в условията на свободна конкуренция, предоставя избирателно предимство на данъчнозадълженото предприятие по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

35 Така, като се основава на решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), Комисията твърди, че принципът на сделката между несвързани лица е референтен критерий, който позволява да се определи дали дадено дружество в рамките на група се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС вследствие на данъчна мярка, с която се определят неговите трансферни цени, а оттам и данъчната му основа. Този принцип трябва да гарантира, че за целите на данъчното облагане сделките между интегрирани дружества от една и съща група се третират по същия начин като сделките между неинтегрирани независими дружества, така че да бъде избегнато неравно третиране на дружества, намиращи се в сходно фактическо и правно положение по отношение на целта на данъчните правила, която се изразява в облагане на печалбите на всички дружества, попадащи в обхвата на тези данъчни правила.

36 Що се отнася до принципите, развити в рамките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), Комисията посочва, че те представляват единствено полезни насоки за данъчните администрации, за да се гарантира, че схемите за трансферно ценообразуване и разпределение на печалбата водят до резултати в съответствие с пазарните условия.

в) Избирателното предимство в резултат от неразпределянето в полза на ирландските клонове на печалбите от лицензите за ИС, притежавани от ASI и AOE (основна линия на разсъждение)

37 В съображения 265—321 от обжалваното решение Комисията излага своята основна линия на разсъждение, в рамките на която твърди, че обстоятелството, че в оспорваните данъчни становища ирландските данъчни органи се основават на схващането, че печалбите от притежаваните от ASI и AOE лицензи за ИС на групата Apple трябва да бъдат разпределяни извън Ирландия, води до облагаеми годишни печалби на ASI и AOE в Ирландия, които се отклоняват от надеждното приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

38 По същество Комисията приема, че лицензите за ИС, притежавани от ASI и AOE за поръчката, производството, продажбите и разпространението на продукти на групата на Apple извън Северна и Южна Америка, които тя определя като „лицензи за [ИС] на Apple“, са допринесли значително за приходите на тези две дружества.

39 Така Комисията упреква ирландските органи, че погрешно са приписали на седалищата на ASI и AOE активи, дейности и рискове, въпреки че тези седалища нямат физическо присъствие или служители. По-конкретно, що се отнася до дейностите, свързани с лицензите за ИС, Комисията твърди, че такива дейности не са можели да бъдат извършвани само посредством съветите на директорите на ASI и AOE, в отсъствие на служители, което се доказва от липсата на позоваване на такива обсъждания и решения в протоколите от събранията на съветите на директорите, представени на Комисията. Ето защо според Комисията това означава, че доколкото седалищата на ASI и AOE не са можели да контролират или да управляват лицензите за ИС на групата Apple, печалбата от използването на тези лицензи не е трябвало да бъде разпределяна в полза на тези седалища в контекст на сделка между несвързани лица. Следователно тази печалба е трябвало да бъде разпределена на клоновете на ASI и AOE, които единствени са били в състояние да изпълняват ефективно функциите, свързани с ИС на групата Apple, и които са от основно значение за търговската дейност на ASI и AOE.

40 Следователно, тъй като в нарушение на принципа на сделката между несвързани лица не са разпределили в полза на клоновете на ASI и AOE печалбите, произтичащи от ИС на групата Apple, ирландските данъчни органи са предоставили предимство на ASI и AOE по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС под формата на намаление на съответната им годишна облагаема печалба. Според Комисията това предимство е избирателно по характера си, тъй като води до намаляване на задължението за корпоративен данък на ASI и AOE в Ирландия спрямо неинтегрираните дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, договорени на пазара между несвързани лица.

г) Избирателното предимство в резултат от неподходящия избор на метод за разпределение на печалбата в полза на ирландските клонове на ASI и AOE (вторична линия на разсъждение)

41 В съображения 325—360 от обжалваното решение Комисията излага своята вторична линия на разсъждение, в рамките на която твърди, че дори ирландските данъчни органи правилно да са приели хипотезата, че печалбите от лицензите за ИС на Apple, притежавани от ASI и AOE, е трябвало да бъдат разпределяни извън Ирландия, методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, все пак са довели до годишна облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Всъщност според Комисията тези методи са се основавали на неподходящ методически избор, което е довело до намаление на размера на данъка, който ASI и AOE е трябвало да платят, в

сравнение с неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба по силата на тези правила е определена от договорените на пазара цени при условия на сделки между несвързани лица. Ето защо според Комисията, предвид одобряването на тези методи, оспорваните данъчни становища са предоставили на ASI и AOE избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

д) Избирателното предимство поради дерогацията с оспорваните данъчни становища, които не съответстват на принципа на сделката между несвързани лица, от референтната рамка, дори ако се предположи, че тя е съставена единствено от член 25 от ЗКД 97 (алтернативна линия на разсъждение)

42 В съображения 369—403 от обжалваното решение Комисията излага своята алтернативна линия на разсъждение, като изтъква, че дори да трябва да се приеме, че референтната рамка се състои единствено от член 25 от ЗКД 97, оспорваните данъчни становища са предоставили на ASI и AOE избирателно предимство под формата на намаление на облагаемата им данъчна основа в Ирландия. От една страна, Комисията твърди, че прилагането на член 25 от ЗКД 97 в Ирландия се основава на принципа на сделката между несвързани лица. В случая обаче Комисията доказала, че оспорваните данъчни становища се отклонявали от надеждно приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, което донесло икономическо предимство на ASI и AOE. От друга страна, Комисията изтъква, че във всеки случай, дори да се приеме, че прилагането на член 25 от ЗКД 97 не се основава на принципа на сделката между несвързани лица, следва да се направи извод, че оспорваните данъчни становища са издадени от ирландските данъчни органи по дискреционна преценка при липса на обективни критерии, свързани с ирландската данъчна система, поради което те предоставят на ASI и AOE избирателно предимство.

е) Заключение относно избирателното предимство

43 Комисията стига до заключението, че оспорваните данъчни становища водят до намаляване на разходите, които ASI и AOE обичайно е трябвало да поемат в рамките на стопанските си дейности, и следователно те трябва да се разглеждат като предоставена на тези две дружества оперативна помощ. Въпреки това тя твърди, че доколкото ASI и AOE са част от многонационалната група Apple, която следва да се счита за единна стопанска единица по смисъла на съдебната практика, посочената група като цяло се е възползвала от държавната помощ, предоставена от Ирландия чрез оспорваните данъчни становища (раздел 8.3 от обжалваното решение).

2. По несъвместимостта, неправомерността и възстановяването на помощта

44 Комисията изтъква, че тези мерки за помощ са несъвместими с вътрешния пазар по силата на член 107, параграф 3, буква в) ДФЕС и че доколкото не е била предварително уведомена за тях, те представляват неправомерна държавна помощ, приведена в действие в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС (раздели 8.5 и 9 от обжалваното решение).

45 Накрая (раздел 11 от обжалваното решение), Комисията посочва, че Ирландия трябва да си възстанови помощта, предоставена чрез оспорваните данъчни становища в периода от 12 юни 2003 г. до 27 септември 2014 г. Тя уточнява, че сумата, която следва да бъде събрана, се изчислява въз основа на сравнение между действително платения данък и данъка, който е трябвало да бъде платен, ако е нямало данъчни становища и е бил приложен обичайният режим за данъчно облагане.

46 Що се отнася до доводите за нарушение на процесуалните права на Ирландия и Apple Inc. по време на административното производство, Комисията посочва, че доколкото обхватът на разследването ѝ във връзка с държавната помощ не е бил променян в периода между решението за откриване на процедурата и приемането на обжалваното решение, техните права са били спазени напълно (раздел 10 от обжалваното решение).

3. По разпоредителната част

47 Разпоредителната част на обжалваното решение гласи следното:

„Член 1

1. Данъчните становища, издадени от Ирландия на 29 януари 1991 г. и на 23 май 2007 г. в полза на Apple Sales International, които дават възможност на последното ежегодно да определя своето данъчно задължение в Ирландия, представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора. Тази помощ неправомерно е била приведена в действие от страна на Ирландия в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора и е несъвместима с вътрешния пазар.

2. Данъчните становища, издадени от Ирландия на 29 януари 1991 г. и на 23 май 2007 г. в полза на Apple Operations Europe International, които дават възможност на последното ежегодно да определя своето данъчно задължение в Ирландия, представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора. Тази помощ неправомерно е била приведена в действие от страна на Ирландия в нарушение на член 108, параграф 3 от Договора и е несъвместима с вътрешния пазар.

Член 2

1. Ирландия си възстановява от Apple Sales International помощта, посочена в член 1, параграф 1.

2. Ирландия си възстановява от Apple Operations Europe помощта, посочена в член 1, параграф 2.

3. Сумите, които трябва да бъдат възстановени, включват лихви, начислени от датата, на която са били предоставени на разположение на получателя на помощта, до датата на тяхното действително възстановяване.

4. Лихвите се начисляват с натрупване в съответствие с глава V от Регламент (ЕО) № 794/2004.

Член 3

1. Възстановяването на помощта, посочена в член 1, се извършва незабавно и ефективно.

2. Ирландия гарантира, че настоящото решение ще бъде изпълнено в срок от четири месеца от датата, на която е уведомена за него.

Член 4

1. В срок от два месеца след уведомяване за настоящото решение Ирландия предоставя на Комисията информация относно метода, използван за изчисляване на точния размер на помощта.

2. Ирландия уведомява Комисията за напредъка по предприетите национални мерки за изпълнение на настоящото решение до пълното възстановяване на посочената в член 1 помощ. В отговор на обикновено искане от Комисията тя незабавно предоставя информация относно мерките, които вече е предприела или които планира да предприеме за изпълнение на настоящото решение.

Член 5

Адресат на настоящото решение е Ирландия“.

II. Производство и искания на страните

A. По дело T-778/16

48 На 9 ноември 2016 г. Ирландия подава в секретариата на Общия съд жалбата по дело T-778/16.

1. Съдебен състав и разглеждане с предимство

49 С решение от 29 ноември 2016 г. председателят на седми състав на Общия съд уважава искането на Ирландия дело T-778/16 да бъде разгледано с предимство на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник на Общия съд.

50 С акт, подаден в секретариата на Общия съд на 9 ноември 2016 г., Ирландия моли дело T-778/16 да бъде разгледано от разширен състав. На 18 януари 2017 г. Общият съд отбелязва на основание член 28, параграф 5 от Процедурния правилник, че дело T-778/16 е преразпределено на седми разширен състав.

51 Тъй като двама от членовете на седми разширен състав на Общия съд са възпрепятствани да заседават, с решения от 21 февруари 2017 г. и 21 май 2019 г. председателят на Общия съд определя съответно заместник-председателя и друг съдия за попълване на състава.

2. Встъпвания

52 На 20 март 2017 г. Великото херцогство Люксембург подава в секретариата на Общия съд молба да встъпи в производството по дело T-778/16 в подкрепа на исканията на Ирландия.

53 На 30 март 2017 г. Република Полша подава в секретариата на Общия съд молба да встъпи в производството по дело T-778/16 в подкрепа на исканията на Комисията.

54 С определение от 19 юли 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд уважава молбите за встъпване на Великото херцогство Люксембург и на Република Полша.

3. Искания за поверително третиране

55 На 26 април 2017 г. Ирландия подава в секретариата на Общия съд искане за поверително третиране спрямо Великото херцогство Люксембург и Република Полша на част от жалбата и на някои приложения към нея, и по-специално на обжалваното решение и на част от писмената защита, както и на някои приложения към нея.

56 На 31 май 2017 г. Ирландия подава в секретариата на Общия съд искане за поверително третиране спрямо обществеността на имената на данъчните съветници на групата Apple.

57 С молби, подадени в секретариата на Общия съд на 26 и 29 ноември 2018 г., Ирландия оттегля частично своите искания за поверително третиране.

58 Великото херцогство Люксембург и Република Полша получават неповерителни варианти на въпросните документи. Великото херцогство Люксембург не повдига възражения срещу исканията за поверително третиране спрямо него, докато Република Полша оспорва исканията за поверително третиране спрямо нея.

59 С определение от 14 декември 2018 г., Ирландия/Комисия (T-778/16, непубликувано, EU:T:2018:1019), председателят на седми разширен състав на Общия съд уважава частично исканията за поверително третиране спрямо Република Полша и ги отхвърля в останалата част. Република Полша получава неповерителни варианти на въпросните документи в съответствие с предвиденото в посоченото определение.

4. Искания на страните

60 Ирландия моли Общия съд:

– да отмени обжалваното решение,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски по дело T-778/16.

61 Комисията моли Общия съд:

– да отхвърли жалбата по дело T-778/16 като неоснователна,

– да осъди Ирландия да заплати съдебните разноски по дело T-778/16.

62 Великото херцогство Люксембург моли Общия съд да отмени обжалваното решение в съответствие с исканията на Ирландия.

63 Република Полша по същество моли Общия съд да отхвърли жалбата по дело T-778/16 в съответствие с исканията на Комисията.

Б. По дело T-892/16

64 На 19 декември 2016 г. ASI и AOE подават в секретариата на Общия съд жалбата по дело T-892/16.

1. Съдебен състав, разглеждане с предимство и съединяване

65 На 8 февруари 2017 г. ASI и AOE подават в секретариата на Общия съд молба дело T-892/16 да бъде разгледано с предимство по смисъла на член 67, параграф 2 от Процедурния правилник и да бъде съединено с дело T-778/16 за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебния акт, с който се слага край на производството.

66 С решение от 6 април 2017 г. председателят на седми състав на Общия съд уважава молбата дело T-892/16 да бъде разгледано с предимство на основание член 67, параграф 2 от Процедурния правилник.

67 По предложение на седми състав на Общия съд на 17 май 2017 г. Общият съд решава на основание член 28 от Процедурния правилник да преразпредели делото на разширен състав.

68 Тъй като двама от членовете на седми разширен състав на Общия съд са възпрепятствани да заседават, с решения от 8 юни 2017 г. и 21 май 2019 г. председателят на Общия съд определя съответно заместник-председателя на Общия съд и друг съдия за попълване на състава.

2. Встъпвания

69 На 30 март 2017 г. IBEC Company Limited by Guarantee подава в секретариата на Общия съд молба да встъпи в производството по дело T-892/16 в подкрепа на исканията на ASI и AOE. На основание член 19, параграф 2 от Процедурния правилник председателят на седми разширен състав на Общия съд отнася тази молба, произнасянето по която е от неговата компетентност, за решаване от седми разширен състав на Общия съд. С определение от 15 декември 2017 г., Apple Sales International и Apple Operations Europe/Комисия (T-892/16, непубликувано, EU:T:2017:926), Общият съд отхвърля молбата за встъпване на IBEC Company Limited by Guarantee.

70 На 31 март 2017 г. Надзорният орган на ЕАСТ подава в секретариата на Общия съд молба да встъпи в производството по дело T-892/16 в подкрепа на исканията на Комисията. С определение от 19 юли 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд уважава молбата за встъпване на Надзорния орган на ЕАСТ.

71 На 31 март 2017 г. Ирландия подава в секретариата на Общия съд молба да встъпи в производството по дело T-892/16 в подкрепа на исканията на ASI и AOE. С решение от 28 юни 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд уважава молбата за встъпване на Ирландия.

72 На 13 април 2017 г. Съединените американски щати подават в секретариата на Общия съд молба да встъпят в производството по дело T-892/16 в подкрепа на исканията на ASI и AOE. На основание член 19, параграф 2 от Процедурния правилник председателят на седми разширен състав на Общия съд отнася тази молба, произнасянето по която е от неговата компетентност, за решаване от седми разширен състав на Общия съд. С определение от 15 декември 2017 г., Apple Sales International и Apple Operations Europe/Комисия (T-892/16, непубликувано, EU:T:2017:925), Общият съд отхвърля молбата за встъпване на Съединените американски щати. Съединените американски щати подават жалба пред Съда срещу това определение. С определение от 17 май 2018 г., Съединени американски щати/Apple Sales International и др. (C-12/18 P(I), непубликувано, EU:C:2018:330), тази жалба е отхвърлена.

3. Искания за поверително третиране

73 В хода на производството ASI и AOE искат някои процесуални документи да бъдат третирани поверително спрямо Надзорния орган на ЕАСТ. С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 1 октомври 2018 г., те оттеглят това искане.

4. Искания на страните

74 ASI и AOE молят Общия съд:

– да отмени обжалваното решение,

– при условията на евентуалност, да отмени частично обжалваното решение,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

75 Комисията моли Общия съд:

– да отхвърли жалбата,

– да осъди ASI и AOE да заплатят съдебните разноски.

76 Ирландия моли Общия съд да отмени обжалваното решение в съответствие с исканията на ASI и AOE.

77 Надзорният орган на EACT моли Общия съд:

– да отхвърли жалбата по дело T-892/16 като неоснователна,

– да осъди ASI и AOE да заплатят съдебните разноски по дело T-892/16.

В. По съединяването на делата и устната фаза на производството

78 На 8 февруари 2017 г. ASI и AOE подават в секретариата на Общия съд молба да бъдат съединени дела T-778/16 и T-892/16.

79 С решение от 21 юни 2017 г. председателят на седми разширен състав на Общия съд решава на този етап от производството да не съединява дела T-778/16 и T-892/16.

80 С решение на председателя на седми разширен състав на Общия съд от 9 юли 2019 г. дела T-778/16 и T-892/16 са съединени за целите на устната фаза на производството на основание член 68 от Процедурния правилник.

81 По предложение на съдията докладчик Общият съд взема решение за започване на устната фаза на производството и в рамките на процесуално-организационните действия, предвидени в член 89 от Процедурния правилник, иска от страните да отговорят на писмени въпроси. Страните представят отговори в рамките на това процесуално-организационно действие в определения срок.

82 На 23 август 2019 г. Комисията подава в секретариата на Общия съд искане за поверително третиране спрямо Великото херцогство Люксембург и Република Полша на някои данни, съдържащи се в отговора, представен от нея в рамките на процесуално-организационните действия.

83 Великото херцогство Люксембург и Република Полша получават неповерителни варианти на посочения отговор.

84 Устните състезания и отговорите на страните на поставените устно от Общия съд въпроси са изслушани в съдебното заседание на 17 и 18 септември 2019 г. В хода на съдебното заседание ASI, AOE и Комисията правят някои бележки по доклада за съдебното заседание, които Общият съд отбелязва в протокола от съдебното заседание.

85 Освен това страните са изслушани в съдебното заседание по въпроса за евентуалното съединяване на дела T-778/16 и T-892/16 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството, като Общият съд отбелязва това в протокола от съдебното заседание.

III. От правна страна

А. По съединяването на дела T-778/16 и T-892/16 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството

86 На основание член 19, параграф 2 от Процедурния правилник председателят на седми разширен състав на Общия съд отнася въпроса — произнасянето по който е от неговата компетентност —за съединяването на дела T-778/16 и T-892/16 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството, за решаване от седми разширен състав на Общия съд.

87 След изслушване на страните в съдебното заседание по евентуалното съединяване се приема, че дела T-778/16 и T-892/16 следва да бъдат съединени за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството, поради връзката помежду им.

Б. По изложените основания и по структурата на анализа на жалбите в настоящото производство

88 С жалбите си Ирландия по дело T-778/16 и ASI и AOE по дело T-892/16 искат отмяна на обжалваното решение, доколкото в него е прието, че оспорваните данъчни становища представляват държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, и е разпоредено възстановяването на сумите, които Ирландия не е събрала от тях като корпоративен данък.

89 В подкрепа на жалбите си Ирландия и ASI и AOE повдигат съответно девет и четиринадесет основания, които се припокриват в по-голямата си част.

90 На първо място, с тези основания по същество се оспорват изложените от Комисията съображения в основната линия на разсъждение, по-специално поради допуснати грешки при преценката за наличие на избирателно предимство (първото—третото основание по дело T-778/16 и първото—шестото основание по дело T-892/16), както и при преценката във връзка с понятието за държавна намеса (част от второто основание по дело T-778/16).

91 По-конкретно при оспорването на изложените от Комисията съображения в главната линия на разсъждение, първо, тя е упрекната, че е разгледала съвместно понятията за предимство и избирателност (част от второто основание по дело T-778/16). Второ, Комисията е упрекната, че погрешно е определила референтната рамка, по-конкретно въз основа на неправилна преценка на ирландското право (част от първото и от второто основание по дело T-778/16 и първото основание по дело T-892/16), че неправилно е приложила принципа на сделката между несвързани лица (част от първото основание, както и третото основание по дело T-778/16 и част от първото основание, както и второто основание по дело T-892/16), че е приложила по неподходящ начин принципите на ОИСР (част от второто основание по дело T-778/16 и петото основание по дело T-892/16). Трето, Ирландия, ASI и AOE оспорват изводите на Комисията относно дейностите в рамките на групата Apple (част от първото основание по дело T-778/16 и третото—петото основание по дело T-892/16). Четвърто, те оспорват изводите относно избирателния характер на оспорваните данъчни становища (част от второто основание по дело T-778/16 и шестото основание по дело T-892/16).

92 На второ място, Ирландия, ASI и AOE оспорват изводите на Комисията в рамките на вторичната линия на разсъждение (четвъртото основание по дело T-778/16 и осмото основание по дело T-892/16).

93 На трето място, Ирландия, ASI и AOE оспорват изводите на Комисията в рамките на алтернативната линия на разсъждение (петото основание по дело T-778/16 и деветото основание по дело T-892/16).

94 На четвърто място, ASI и AOE оспорват разпореденото в обжалваното решение възстановяване на помощта поради невъзможността да бъде изчислена подлежащата на възстановяване сума въз основа на съображенията, изложени във вторичната и алтернативната линия на разсъждение на Комисията (десетото основание по дело T-892/16).

95 На пето място, Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че при извършване на проверката в рамките на административното производство Комисията е допуснала съществени процесуални нарушения, и по-специално нарушение на правото на изслушване (шестото основание по дело T-778/16 и седмото и дванадесетото основание по дело T-892/16).

96 На шесто място, Ирландия, ASI и AOE оспорват разпореденото в обжалваното решение възстановяване като нарушаващо по-специално принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания (седмото основание по дело T-778/16 и единадесетото основание по дело T-892/16).

97 На седмо място, Ирландия, ASI и AOE упрекват Комисията, че се намесва в области от компетентността на държавите членки, като се позовават по-специално на принципа на данъчната автономия (осмото основание по дело T-778/16 и четиринадесетото основание по дело T-892/16).

98 На осмо място, Ирландия, ASI и AOE оспорват непълнотата на мотивите в обжалваното решение (деветото основание по дело T-778/16 и тринадесетото основание по дело T-892/16).

99 Най-напред е уместно да бъдат анализирани основанията, с които се оспорва компетентността на Комисията да приеме обжалваното решение, след което да бъдат разгледани останалите основания по реда, в който са предадени накратко в точки 90—96 и 98 по-горе.

100 Като начало, за целите на по-нататъшната проверка за законосъобразност на обжалваното решение следва да се припомни, че в рамките на контрола на държавните помощи, за да бъде извършена проверка дали оспорваните данъчни становища представляват такава помощ, Комисията трябва да докаже, че са изпълнени условията за наличие на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Всъщност, макар Комисията да може да квалифицира дадена данъчна мярка като държавна помощ (вж. в този смисъл решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 28 и от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 81), това може да бъде направено само ако са изпълнени условията за такава квалификация (вж. в този смисъл решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 84).

101 Следователно по принцип Комисията е длъжна да посочи в обжалваното решение доказателства за наличие на подобна помощ (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2007 г., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Комисия, T-68/03, EU:T:2007:253, т. 34 и от 25 юни 2015 г., SACE и Sace BT/Комисия, T-305/13, EU:T:2015:435, т. 95). Ето защо Комисията носи тежестта да докаже по-специално наличието на избирателно предимство в резултат от приемането на оспорваните данъчни становища.

102 Ето защо представените от Ирландия и от ASI и AOE основания, с които се оспорва законосъобразността на обжалваното решение, следва да бъдат разгледани от перспективата на изложените по-горе съображения.

B. По основанията, отнасящи се до превишаване на пределите на правомощията на Комисията и до намеса от нейна страна в правомощията на държавите членки, по-специално в нарушение на принципа на данъчна автономия (осмото основание по дело T-778/16 и четиринадесетото основание по дело T-892/16)

103 По същество Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че обжалваното решение нарушава основните конституционни принципи на правния ред на Съюза, регламентиращи разпределението на правомощията между Съюза и държавите членки, предвидени по-конкретно в членове 4 ДЕС и 5 ДЕС, и произтичащия от тях принцип на данъчна автономия на държавите членки. Всъщност съгласно действащото право на Съюза областта на прякото данъчно облагане била от компетентността на държавите членки.

104 Комисията оспорва тези доводи. По същество тя припомня, че макар държавите членки да разполагат с данъчен суверенитет, всяка приета от държава членка данъчна мярка трябва да е в съответствие с нормите на Съюза относно държавните помощи. Така държавите членки не биха могли посредством данъчни мерки да извършват дискриминация спрямо икономически оператори, които се намират в аналогично положение, в противен случай това би довело до държавни помощи, които нарушават пазара. Оспорваните данъчни становища позволили на ASI и AOE да намалят облагаемата си печалба в сравнение с облагаемата печалба на други данъчнозадължени дружества, за които се прилага общата ирландска система за корпоративно данъчно облагане, което довело до неправомерни и несъвместими държавни помощи.

105 Съгласно постоянната съдебна практика, макар при сегашното състояние на правото на Съюза прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 47 и цитираната съдебна практика). Ето защо, макар намесата на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане да се отнася до въпроси, по които няма хармонизация в Съюза, тя не е изключена от приложното поле на правната уредба относно контрола на държавните помощи.

106 От това следва, че Комисията може да квалифицира данъчна мярка като държавна помощ, стига да са изпълнени условията за такава квалификация (вж. в този смисъл решения от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 28 и от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 81 и 84). Всъщност държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на данъчното облагане, като спазват правото на Съюза (решение от 3 юни 2010 г., Комисия/Испания, C-487/08, EU:C:2010:310, т. 37). Следователно в този контекст те трябва да се въздържат от приемане на каквито и да било мерки, които могат да съставляват държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар.

107 Що се отнася до условието разглежданата мярка да предоставя икономическо предимство, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика за държавни помощи се считат мерките, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, от което предприятието получател не би се ползвало в нормални пазарни условия (вж. решение от 2 септември 2010 г., Комисия/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, т. 40 и цитираната съдебна практика, решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).

108 По-точно мярка, с която публичните органи предоставят на някои предприятия благоприятно данъчно третиране, което, макар да не включва прехвърляне на държавни средства, поставя лицата, за които се прилага, в по-благоприятно финансово положение от това на други данъчнозадължени лица, представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1

ДФЕС (решение от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14; вж. и решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 46 и цитираната съдебна практика).

109 От гореизложеното следва, че тъй като Комисията е компетентна да следи за спазването на член 107 ДФЕС, тя не може да бъде упрекната, че е превишила пределите на правомощията си, когато е извършила проверка дали чрез приемане на оспорваните данъчни становища ирландските данъчни органи са предоставили на ASI и AOE благоприятно данъчно третиране, като са им позволили да намалят облагаемата си печалба в сравнение с облагаемата печалба на други данъчнозадължени дружества, които се намират в сравнимо положение.

110 В случаите на данъчни мерки самото наличие на предимство може да бъде установено единствено чрез сравнение с т.нар. „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56). Следователно такава мярка предоставя икономическо предимство на получателя, тъй като облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие, и без да е субсидия в строгия смисъл на думата, има същото естество и последици (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22).

111 Следователно, за да се определи дали е налице данъчно предимство, е необходимо да се сравни положението на получателя след прилагането на разглежданата мярка с положението му при липса на разглежданата мярка (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., Cellnex Telecom и Telecom Castilla-La Mancha/Комисия, C-91/17 P и C-92/17 P, непубликувано, EU:C:2018:284, т. 114), и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане.

112 Ирландия, ASI и AOE упрекват Комисията, че е превишила пределите на правомощията си, като се е основала на едностранно и неправилно тълкуване на ирландското данъчно право, по-специално на член 25 от ЗКД 97. Освен това тя наложила процесуални правила за оценка на националния данъчен режим, каквито не съществували в ирландското право. В допълнение Комисията превишила пределите на правомощията си, като обосновала приемането на обжалваното решение с констатацията, че ASI и AOE са лица, които не са данъчнозадължени в нито една държава.

113 В това отношение, първо, следва да се отбележи, че по силата на член 25 от ЗКД 97 чуждестранните дружества, които упражняват търговска дейност в Ирландия чрез клон, подлежат на данъчно облагане за техните приходи от търговска дейност само за печалбите от търговска дейност, които може пряко или непряко да бъдат приписани на този ирландски клон. Следва също така да се отбележи, че за целите на член 25 от ЗКД 97 е необходимо да се определят действително реализираните чрез ирландския клон преки или непреки приходи от търговска дейност и че тази разпоредба не предвижда никакъв конкретен метод, позволяващ да се определи кои печалби се считат за реализирани от ирландските клонове на чуждестранни дружества.

114 Както се установява от писмените изявления на Ирландия и от пледоариите на страните в съдебното заседание, за целите на прилагане на член 25 от ЗКД 97 следва да бъде съобразена фактическата рамка и положението на клона в Ирландия, по-конкретно изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове от клона.

115 При тези обстоятелства и както следва от цитираната в точка 111 по-горе съдебна практика, за да се определи дали в случая е налице предимство, Комисията е трябвало да може да анализира данъчното третиране на ASI и AOE, произтичащо от прилагането на оспорваните данъчни становища, като го сравни с данъчното третиране на тези две дружества при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане, приложими в Ирландия при липса на въпросните данъчни становища.

116 Ето защо Комисията не може да бъде упреквана, че е приложила едностранно материалните данъчни норми и на практика е извършила данъчна хармонизация, когато е анализирала въпроса дали облагаемата печалба на ASI и AOE, изчислена съгласно оспорваните данъчни становища, съответства на печалбата, формирана от техните ирландски клонове — като се имат предвид изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове от посочените клонове — която би трябвало да подлежи на данъчно облагане на основание член 25 от ЗКД 97.

117 Второ, що се отнася до доводите, че Комисията е наложила процесуални правила за оценка на националната данъчна система и по този начин е пренаписала ирландското данъчно право, Ирландия възразява срещу отправените от Комисията упреци към оспорваните данъчни становища, а именно че те не се основават на доклади за разпределението на печалбата (съображения 262 и 363 от обжалваното решение), че не са били редовно преразглеждани (съображение 368 от обжалваното решение) и че преди да издадат посочените становища, ирландските данъчни органи не са проучили други дружества от групата Apple, независимо от мястото, където тези дружества извършват дейност (съображение 274 от обжалваното решение).

118 В това отношение следва да се припомни, че видно от обжалваното решение, Комисията е направила извод за наличие на избирателно предимство, в рамките на основната линия на разсъждение —поради факта че лицензите за ИС на групата Apple не са разпределени на ирландските клонове на ASI и AOE (съображения 265—321 от обжалваното решение), в рамките на вторичната линия на разсъждение — поради неподходящия избор на методи за разпределение на печалбата на посочените ирландски клонове (съображения 325—360 от обжалваното решение) и в рамките на алтернативната линия на разсъждение — поради обстоятелството че с оспорваните данъчни становища се дерогира член 25 от ЗКД 97, при това по дискреционна преценка (съображения 369—403 от обжалваното решение).

119 Ето защо не може да се счита, че Комисията се е обосновала с пороците от процесуално естество, изложени накратко в точка 117 по-горе, за да направи извод, че в случая е налице избирателно предимство. При тези обстоятелства оплакванията на Ирландия следва да бъдат отхвърлени като несъстоятелни.

120 Трето, що се отнася до констатацията, че ASI и AOE са лица, които не са данъчнозадължени в нито една държава, следва да се отбележи, че наистина, по-специално в съображения 52, 276, 277 и 281 от обжалваното решение, Комисията действително е подчертала факта, че според нея ASI и AOE са лица, които не са данъчнозадължени в нито една държава, в своите съображения, довели до заключението, че извън Ирландия ASI и AOE съществуват само на хартия.

121 Въпреки това обстоятелството, че Комисията е подчертала в обжалваното решение, че ASI и AOE са лица, които не са данъчнозадължени в нито една държава, не означава, че тя е обосновала своя извод за наличие на избирателно предимство с тази констатация.

122 При тези обстоятелства, по същите причини като изложените в точка 119 по-горе, следва да бъдат отхвърлени като несъстоятелни оплакванията на Ирландия, ASI и AOE за превишаване на пределите на правомощията на Комисията, поради това че е приела ASI и AOE за лица, които не са данъчнозадължени в нито една държава.

123 По гореизложените съображения следва да се приеме, че не са налице осмото основание по дело T-778/16 и четиринадесетото основание по дело T-892/16, отнасящи се до превишаване на пределите на правомощията на Комисията и до нейната намеса в компетентността на държавите членки.

124 Доколкото в рамките на контрола на държавните помощи Комисията е била компетентна да провери дали оспорваните данъчни становища съставляват такава помощ, следва по-нататък да бъдат анализирани представените от Ирландия, ASI и AOE основания, с които се оспорва основателността на всяка линия на разсъждение, която Комисията е изложила в обжалваното решение с цел да докаже наличието на избирателно предимство в случая.

Г. По основанията, отнасящи се до грешки, допуснати в основната линия на разсъждение на Комисията

125 Следва да се припомни, че в рамките на основната линия на разсъждение Комисията по същество твърди, че доколкото седалищата на ASI и AOE не са можели да упражняват контрол или да управляват лицензите за ИС на групата Apple, в пазарен контекст на тези седалища не е трябвало да бъде разпределяна печалба, формирана от използването на тези лицензи. Ето защо тази печалба е трябвало да бъде разпределена на клоновете на ASI и AOE, които единствени са били в състояние ефективно да изпълняват свързаните с ИС на групата Apple функции, които са били от съществено значение за търговската дейност на ASI и AOE.

126 Освен това в отговор на писмените въпроси на Общия съд Комисията уточнява, че под израза „печалбите, получени от използването на лицензите за ИС на Apple“, употребен по-конкретно в съображение 304 от обжалваното решение, трябва да се разбират печалбите, произтичащи от отреждането на икономическата полза от лицензите за ИС на групата Apple на ирландските клонове. Тези печалби, получени от използването на лицензите за ИС на групата Apple, според Комисията съответстват на печалбите, формирани от всички продажби на ASI и AOE.

127 Ирландия, ASI и AOE оспорват съображенията на Комисията, изложени в основната ѝ линия на разсъждение, като я упрекват по същество, че е направила погрешен извод за наличие на избирателно предимство.

128 Най-напред, Ирландия критикува възприетия от Комисията метод при анализа, проведен в основната линия на разсъждение, доколкото тя не разгледала поотделно критериите за предимство и за избирателност.

129 По-нататък, Ирландия, ASI и AOE оспорват изводите от анализа в рамките на основната линия на разсъждение на Комисията. От една страна, те изтъкват грешки, свързани с преценката на референтната рамка и на обичайното данъчно облагане съгласно ирландското данъчно право, в резултат от неправилното прилагане на член 25 от ЗКД 97 от страна на Комисията, прилагането от нейна страна на принципа на сделката между несвързани лица и нейния анализ от гледна точка на Доклада за разпределение на печалбата на местата на стопанска дейност от 2010 г., одобрен от Съвета на ОИСР на 22 юли 2010 г. (наричан по-нататък „разрешеният подход на ОИСР“). От друга страна, Ирландия, ASI и AOE оспорват фактическите изводи на Комисията относно дейностите в рамките на групата Apple.

130 Накрая, Ирландия, ASI и AOE оспорват изводите на Комисията за избирателния характер на оспорваните данъчни становища, доколкото, от една страна, в случая такава избирателност не можело да се приеме по презумпция, и от друга страна, нямало третиране при дерогация или избирателно третиране на ASI и AOE в сравнение с други предприятия в сравнимо положение. Ирландия изтъква, че във всеки случай, дори да се приеме за установено наличието на такова третиране, то било оправдано от естеството и от структурата на ирландската данъчна система.

131 Комисията оспорва доводите, изложени от Ирландия, ASI и AOE.

132 Уместно е основанията, насочени срещу основната линия на разсъждение на Комисията, да бъдат анализирани по-нататък по реда на оплакванията, изложени накратко в точки 128—130 по-горе.

1. По съвместното разглеждане на критериите за предимство и за избирателност (част от второто основание по дело T-778/16)

133 Ирландия изтъква, че Комисията е нарушила трайно установени в съдебната практика принципи, като е смесила критериите за предимство и за избирателност, и я упреква, че не е разгледала тези две понятия поотделно.

134 В това отношение следва да се припомни, че избирателността и предимството са два отделни критерия. Всъщност, що се отнася до предимството, Комисията трябва да докаже, че мярката подобрява финансовото положение на получателя (вж. в този смисъл решение от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия, 173/73, EU:C:1974:71, т. 33). Що се отнася до избирателността, Комисията трябва да докаже, че от предимството не се ползват други предприятия, които с оглед на целта на референтната рамка се намират в сравнимо правно и фактическо положение (решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

135 Въпреки това не е изключена възможността тези два критерия да бъдат разгледани съвместно, доколкото от извършения от Комисията анализ се установява, от една страна, че разглежданата мярка предоставя икономическо предимство на получателя, а от друга страна, че от това предимство не се ползват предприятия, които се намират в сравнимо правно и фактическо положение.

136 Нещо повече, що се отнася по-специално до данъчните мерки, както основателно твърди Комисията, проверката за наличието на предимство и проверката за избирателност съвпадат, доколкото тези два критерия предполагат да се докаже, че оспорваната данъчна мярка води до намаляване на размера на данъка, който обичайно би бил дължим от получателя на мярката при прилагане на обичайния, и следователно приложим към останалите данъчнозадължени лица, намиращи се в същото положение, данъчен режим. Освен това, видно от практиката на Съда, тези два критерия могат да бъдат разглеждани съвместно като „трето условие“, предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС, отнасящо се до наличието на „избирателно предимство“ (вж. в този смисъл решение от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия, C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 32).

137 Видно от обжалваното решение, в рамките на своя анализ за наличието на избирателно предимство (раздел 8.2 от обжалваното решение) Комисията е разгледала до каква степен оспорваните данъчни становища са довели до намаляване на дължимия от ASI и AOE корпоративен данък в Ирландия, за да докаже, че посочените становища са предоставили икономическо предимство на тези дружества. Освен това Комисията е дефинирала референтната рамка като съставена от обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия (раздел 8.2.1.1 от обжалваното решение). В допълнение, в рамките на основната, вторичната и алтернативната линия на разсъждение (раздели 8.2.2.2—8.2.3.2 от обжалваното решение) Комисията е разгледала дали чрез намаляването на годишната облагаема печалба на тези предприятия оспорваните данъчни становища са дерогирали тази референтната рамка с цел да докаже техния избирателен характер.

138 Доколкото Комисията е разгледала в действителност както критерия за предимство, така и критерия за избирателност, не е толкова важно, че анализът е обхванал двата критерия едновременно. Ето защо не може да се счита, че Комисията е допуснала грешка при прилагане на правото само поради това че ги е разгледала заедно.

139 Ето защо оплакването на Ирландия, отнасящо се до едновременното разглеждане на критериите за предимство и за избирателност, следва да бъде отхвърлено като неоснователно.

2. По определянето на референтната рамка и изводите относно обичайното облагане по силата на ирландското право (част от първото и от второто основание по дело T-778/16 и първото, второто и петото основание по дело T-892/16)

а) Референтната рамка

140 В съображения 227—243 от обжалваното решение Комисията посочва, че релевантната за нейния анализ за наличие на избирателно предимство референтна рамка се състои от обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба съгласно системата за корпоративно подоходно облагане в Ирландия, които имат за своя цел данъчното облагане на печалбата на всички дружества, подлежащи на облагане в тази държава членка.

141 Комисията счита, че в обхвата на тази референтна рамка попадат както неинтегрираните, така и интегрираните дружества, доколкото корпоративният данък в Ирландия не прави разграничение между тези дружества.

142 Освен това Комисията смята, че макар местните и чуждестранните дружества да се облагат за приходи от различни източници, с оглед на присъщата на тази система цел, а именно данъчното облагане на печалбата на всички дружества, подлежащи на облагане в Ирландия, тези два вида дружества се намират в сходно фактическо и правно положение. Ето защо член 25 от ЗКД 97 бил част от тази система и следователно не трябвало да се разглежда сам по себе си като отделна референтна рамка.

143 Ирландия, ASI и AOE оспорват така дефинираната референтна рамка и по същество твърдят, че релевантната в случая референтна рамка е съставена от член 25 от ЗКД 97, който е самостоятелна, уреждаща данъчното облагане разпоредба, която се прилага специално към чуждестранните дружества, които не са в сравнимо положение с местните дружества. Освен това според Ирландия, ASI и AOE в случая проблем поставя не въпросът дали предприятията са интегрирани или не, а по-скоро въпросът за облагането на чуждестранните дружества.

144 Следва да се отбележи, че при анализа на данъчни мерки от перспективата на член 107, параграф 1 ДФЕС определянето на референтната рамка е релевантно както за разглеждането на критерия за предимство, така и на критерия за избирателност.

145 Всъщност, както бе посочено в точка 110 по-горе, в случаите на данъчни мерки самото наличие на предимство може да бъде установено единствено чрез сравнение с т.нар. „обичайно“ данъчно облагане. Ето защо посредством референтната рамка се установява именно т.нар. „обичайно“ данъчно облагане.

146 Освен това, за да се квалифицира национална данъчна мярка като избирателна, най-напред трябва да се започне с установяване и разглеждане на общия или обичаен данъчен режим, приложим в съответната държава членка (решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

147 Освен това Съдът потвърждава своята практика, съгласно която, за да се установи избирателността на мярка, която дерогира общата система на данъчно облагане, е достатъчно да се докаже, че тя е от полза за някои оператори, но не и за други, въпреки че всички тези оператори се намират в обективно сходно положение от гледна точка на преследваната от общата система на данъчно облагане цел (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 76).

148 Ето защо, макар че за да се установи избирателността на данъчна мярка, невинаги е необходимо тя да има дерогиращ характер спрямо общата система на данъчно облагане, обстоятелството, че тя има подобен характер, е съвсем релевантно за целите на това установяване, когато от него следва, че разграничени и поначало обект на диференцирано третиране са две категории оператори, а именно тези, за които се прилага дерогиращата мярка, и тези, за които продължава да се прилага общата система на данъчно облагане, макар тези две категории да се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочената система цел (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 77).

149 Освен това Съдът приема, че използваната законодателна техника не би могла да е решаваща при определяне на референтната рамка (решение от 28 юни 2018 г., Lowell Financial Services/Комисия, C-219/16 P, непубликувано, EU:C:2018:508, т. 94 и 95).

150 От съдебната практика следва, че референтната рамка е съставена от правилата за данъчно облагане, които се прилагат за получателя на считаната за държавна помощ мярка. Освен това от нея следва, че материалните граници на референтната рамка могат да бъдат очертани единствено във връзка със считаната за държавна помощ мярка. Ето защо предметът на разглежданите мерки и правната рамка, в която те се вписват, трябва да бъдат взети предвид при определяне на референтната рамка.

151 От друга страна, Комисията уточнява възприетото от нея тълкуване на понятието „референтна рамка“ в Известие относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 ДФЕС (ОВ C 262, 2016 г., стр. 1). Макар това известие да не обвързва Общия съд, то все пак може да е полезен източник на идеи (вж. в този смисъл и по аналогия решение от 26 юли 2017 г., Чешка република/Комисия, C-696/15 P, EU:C:2017:595, т. 53).

152 В точка 133 от посоченото в точка 151 по-горе известие е отбелязано по-специално че референтната система е съставена от последователен набор от правила, които по принцип се прилагат въз основа на обективни критерии за всички предприятия, които попадат в обхвата, определен от целта на системата. Най-често тези правила определят не само обхвата на дадената система, но и условията, при които системата се прилага, правата и задълженията на предприятията, които подлежат на нейните правила, и техническите аспекти, свързани с функционирането на системата.

153 Ето защо проверката дали Комисията правилно е определила референтната рамка, релевантна за проверка на избирателността на оспорваните данъчни становища, следва да бъде извършена в светлината на тези съображения.

154 В случая при анализ на оспорваните данъчни становища, описани в точки 11—21 по-горе, може да се установи, че те са издадени с цел да бъде позволено на ASI и AOE да определят облагаемата си печалба в Ирландия за целите на корпоративното данъчно облагане в тази държава членка.

155 От това следва, че оспорваните данъчни становища се вписват в рамките на общия ирландски режим за корпоративно данъчно облагане, който има за цел да наложи данък върху облагаемата печалба на дружествата, които извършват дейност в Ирландия, независимо дали са местни или чуждестранни, интегрирани или самостоятелни.

156 Всъщност е важно да се констатира, че съгласно неоспореното от страните описание на общия ирландски режим, съдържащо се в съображение 71 от обжалваното решение, с корпоративен данък в Ирландия се облага печалбата на дружествата (член 21, параграф 1 от ЗКД 97). Освен това следва да се отбележи, че Ирландия прилага различни данъчни ставки към приходите от търговска дейност, приходите от нетърговска дейност и капиталовите печалби. Така член 21 от

ЗКД 97 въвежда обща ставка на корпоративния данък от 12,5 %. Тази ставка се прилага за приходите от търговска дейност на дружествата, облагани съгласно ЗКД 97, докато приходите от нетърговска дейност се облагат при ставка от 25 %, а капиталовите печалби — при ставка от 33 %. Капиталовите печалби от продажбата на определени дялови участия обаче са освободени.

157 Освен това, както е посочено в съображение 72 от обжалваното решение, съгласно член 26 от ЗКД 97 местните дружества плащат корпоративен данък, изчислен въз основа на техните глобални печалби и капиталови печалби, с изключение на повечето разпределени печалби, получени от други местни дружества в Ирландия.

158 Накрая, по силата на член 25 от ЗКД 97, чийто текст е цитиран в съображение 73 от обжалваното решение, дружество, което не е местно лице за данъчни цели, не подлежи на облагане с корпоративен данък, освен ако не извършва търговска дейност в Ирландия чрез клон или представителство. В този случай това дружество подлежи на облагане за всички свои приходи от търговска дейност, произтичащи пряко или непряко от или чрез клон или представителство, и от имущество или права, използвани или държани от или за клон или представителство, както и за облагаемите капиталови печалби, разпределени на клона или представителството.

159 Така съгласно член 25, параграф 1 от ЗКД 97 чуждестранните дружества не се облагат в Ирландия, освен ако не извършват там търговска дейност чрез клон или представителство, и в такъв случай те дължат корпоративен данък за цялата си облагаема печалба. Член 25, параграф 2, буква а) от ЗКД 97 определя тази облагаема печалба като всички приходи от търговска дейност, произтичащи пряко или непряко от или чрез клон или представителство, и всеки приход от имущество или права, използвани или държани от или за клон или представителство.

160 Ето защо, макар първата част от първото изречение на член 25, параграф 1 от ЗКД 97 да може да се разбира в смисъл, че въвежда дерогация от обичайния режим на данъчно облагане за чуждестранните дружества, втората част от това изречение прави този режим приложим към чуждестранните дружества, които извършват търговска дейност в Ирландия чрез клон и които дължат корпоративен данък за цялата си облагаема печалба. Следователно по силата на тази разпоредба условията за прилагане на корпоративния данък се прилагат и за тези дружества.

161 От тази гледна точка местните и чуждестранните дружества, които извършват търговска дейност в Ирландия чрез клон, са в сравнимо положение с оглед на преследваната от посочения режим цел, а именно облагаемите печалби да бъдат облагани. Обстоятелството, че облагаемите печалби на последните са определени по специфичен начин в член 25, параграф 2, буква а) от ЗКД 97, не може да го въздигне в референтна рамка, а по-скоро е въпрос на законодателна техника, използвана при прилагане на корпоративния данък към тази категория дружества. Всъщност, както се установява от цитираната в точки 148 и 149 по-горе съдебна практика, наличието на диференцирано третиране на определена категория дружества спрямо други дружества в резултат от такава законодателна техника не означава, че тези две категории дружества не се намират в сравнимо положение с оглед на преследваната от посочения режим цел.

162 Ето защо сами по себе си разпоредбите относно облагаемата печалба на чуждестранно дружество в Ирландия, предвидени в член 25 от ЗКД 97, не биха могли да представляват специален режим, различен от обичайния. Всъщност тази разпоредба сама по себе си не е достатъчна, за да бъде прилаган последователно корпоративният данък към посочените чуждестранни дружества.

163 При тези обстоятелства следва да се приеме, че Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че референтната рамка в случая се състои от обичайната система за корпоративно данъчно облагане на дружествата в Ирландия, на която е присъща целта да бъдат облагани печалбите на всички дружества, подлежащи на облагане в тази държава членка, и следователно че тази рамка включва предвидените в член 25 от ЗКД 97 разпоредби, приложими към чуждестранните дружества.

164 Ето защо оплакванията, изложени от Ирландия и от ASI и AOE във връзка с референтната рамка, определена в обжалваното решение, следва да бъдат отхвърлени.

165 Като се има предвид референтната рамка, определена в обжалваното решение, а именно обичайната система за корпоративно данъчно облагане на дружествата, която включва по-специално разпоредбите на член 25 от ЗКД 97, следва да бъдат анализирани оплакванията на Ирландия, ASI и AOE срещу тълкуването на тези разпоредби от страна на Комисията.

б) Изводите на Комисията относно обичайното облагане на печалбата съгласно ирландското данъчно право

166 В основната линия на разсъждение в обжалваното решение (по-конкретно съображения 319—321 от това решение) Комисията твърди, че обстоятелството, че на ирландските клонове на ASI и AOE не са разпределени печалбите, произтичащи от притежаваните от ASI и AOE лицензи за ИС на групата Apple, е довело до определяне на годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия в отклонение от надеждното приближение до пазарноориентиран резултат съгласно принципа на сделката между несвързани лица, което е намалило размера на обичайно дължимия от ASI и AOE корпоративен данък в Ирландия.

167 Този анализ на Комисията се основава на разсъждението, изложено в съображения 244—263 от обжалваното решение, че за прилагането на член 25 от ЗКД 97 с цел разпределение на печалбата за даден клон се изисква прилагането на метод за разпределение на печалбата, който по силата на член 107, параграф 1 ДФЕС би трябвало да се основава на принципа на сделката между несвързани лица. Освен това в съображение 272 от обжалваното решение Комисията препраща към разрешения подход на ОИСР, като твърди, че печалбите, които трябва да бъдат разпределени на даден клон, са печалбите, които този клон би постигнал на принципа на сделката между несвързани лица, ако той беше отделно и независимо предприятие, извършващо същата или сходна дейност при същите или сходни условия, като се вземат предвид използваните активи, изпълняваните функции и поеманите рискове от дружеството чрез неговия клон.

168 Ирландия, ASI и AOE оспорват всеки елемент от разсъждението, описано в точки 166 и 167 по-горе.

169 Така, първо, Ирландия, ASI и AOE оспорват прилагането на член 25 от ЗКД 97 от страна на Комисията в рамките на нейната основна линия на разсъждение, във връзка с което тя упреква ирландските данъчни органи, че не са изискали по същество цялата печалба на тези дружества да бъде разпределена в полза на техните ирландски клонове.

170 Второ, Ирландия, ASI и AOE оспорват схващането, че от член 107 ДФЕС произтича принцип на сделката между несвързани лица, на какъвто се позовава Комисията в рамките на своите разсъждения, а оттам и факта, такъв принцип е приложим в Ирландия.

171 Трето, Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че разрешеният подход на ОИСР не се прилага в ирландското данъчно право. Във всеки случай, дори да се предположи, че разрешеният подход на ОИСР може да бъде приложен в случая, Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че Комисията погрешно е направила извод въз основа на посочения подход, че печалбата, свързана с лицензите за ИС на групата Apple, притежавани от двете дружества, е трябвало да бъде разпределена на техните ирландски клонове.

172 Следователно най-напред е необходимо да бъдат разгледани оплакванията на Ирландия и на ASI и AOE относно прилагането на член 25 от ЗКД 97, след това въпросът дали в рамките на анализа си Комисията основателно се е позовала на принцип на сделката между несвързани лица, произтичащ от член 107 ДФЕС, и накрая прилагането в случая на разрешения подход на ОИСР.

1) По прилагането на член 25 от ЗКД 97 (част от второто основание по дело T-778/16 и част от първото основание по дело T-892/16)

173 В случая между страните няма спор, че:

– ASI и AOE са дружества по ирландското право, но не се считат за местни лица за данъчни цели в Ирландия, както признава Комисията в съображение 50 от обжалваното решение,

– член 25 от ЗКД 97 съдържа приложими специално за чуждестранните дружества разпоредби, по силата на които чуждестранно дружество, извършващо търговска дейност в Ирландия чрез клон, подлежи на данъчно облагане за всички свои приходи от търговска дейност, получени пряко или непряко от клона,

– чуждестранните дружества ASI и AOE са извършвали търговска дейност в Ирландия чрез съответните си клонове.

174 Ето защо е необходимо да се извърши анализ дали Комисията основателно е приела, че при прилагане на член 25 от ЗКД 97 с цел определяне на печалбата на ASI и AOE в Ирландия ирландските данъчни органи е трябвало да припишат печалбата от лицензите за ИС на групата Apple на ирландските клонове на тези две дружества.

175 Съгласно ирландското данъчно право, и по-специално съгласно член 25 от ЗКД 97, в случаите на чуждестранни дружества, които извършват търговска дейност в Ирландия чрез клон, се облагат единствено, от една страна, печалбите от търговска дейност, които пряко или непряко са реализирани от този ирландски клон, и от друга страна, всички приходи, произтичащи от активи или права, използвани от или държани от или за клона.

176 Наистина, както основателно изтъква Комисията и както признават Ирландия, ASI и AOE, член 25 от ЗКД 97 не предвижда специфичен метод, който позволява да се определи кои печалби са пряко или непряко реализирани от ирландските клонове на чуждестранните дружества, и не споменава изобщо принципа на сделката между несвързани лица за целите на това разпределение.

177 Въпреки това се налага изводът, че член 25 от ЗКД 97 се отнася единствено до печалбите, които произтичат от дейности, извършени от самите ирландски клонове, като се изключват печалбите, произтичащи от дейности, извършени от други поделения на въпросното чуждестранно дружество.

178 Според Ирландия, ASI и AOE този механизъм за данъчно облагане по принцип изключва подход, изразяващ се в проверка на всички печалби на чуждестранното дружество, и доколкото тези печалби не могат да бъдат приписани на други поделения на това дружество, в приписването им по подразбиране на ирландските клонове (тоест подход „по метода на изключването“).

179 В това отношение Ирландия, ASI и AOE се позовават на становището на експерт по ирландско право, чиято релевантност сама по себе си не се оспорва от Комисията. Съгласно това становище релевантният за прилагане на член 25 от ЗКД 97 анализ с цел определяне на облагаемите печалби на чуждестранните дружества, които извършват търговска дейност в Ирландия чрез своите ирландски клонове, трябва да се отнася до действителните дейности на тези ирландски клонове и до стойността на дейностите, които действително са извършени от самите клонове. Това становище се основава по-специално на решение на High Court (Висш съд, Ирландия) по дело S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 note 4507 (наричано по-нататък „решение Dataproducts“). Решение Dataproducts е посочено и като прецедент в подкрепа както на доводите на Ирландия и Apple Inc. в хода на административното производство, така и на доводите на Ирландия, ASI и AOE в рамките на настоящото дело.

180 От решение Dataproducts следва, че печалбите, произтичащи от активи, които се контролират от чуждестранно дружество, дори и да са били предоставени на разположение на ирландския клон на това дружество, не могат да се считат сами по себе си за печалби, реализирани от клоновете.

181 Всъщност от това решение следва, че актив, който принадлежи на дружество, което не е местно в Ирландия, и който е контролиран от ръководителите на това дружество, които също не пребивават в Ирландия, не може да бъде приписван на клона на това дружество в Ирландия, дори и да е бил предоставен на негово разположение. Доколкото служителите и директорите на ирландския клон не контролират въпросния актив, приходите от последния не могат да бъдат приписвани на този клон за целите на данъчното облагане в Ирландия. Този извод не се променя дори и в положение, при което само ирландският клон има служители и материални активи, а чуждестранното дружество няма материални активи, служители или търговски дейности, извън тези на посочения ирландски клон. Приема се, че чуждестранното дружество без служители упражнява контрола над тези активи посредством своите органи на управление.

182 Така от решение Dataproducts следва, че релевантният за целите на определяне на печалбата на клона въпрос е дали ирландският клон контролира посочения актив.

183 В случая, както бе посочено в точки 37—40 по-горе, в рамките на основната си линия на разсъждение Комисията по същество твърди, че печалбите от търговските дейности, произтичащи от ИС на групата Apple, лицензите за която са притежавани от ASI и AOE, е трябвало да бъдат разпределени на ирландските клонове, тъй като тези дружества не са имали нито физическо присъствие, нито служители извън посочените клонове и следователно не са можели да упражняват контрол над ИС.

184 През призмата на решение Dataproducts, за целите на определяне на печалбата, припадаща се на ирландския клон на дружество, което не е местно лице за данъчни цели по смисъла на член 25 от ЗКД 97, притежаваните от това дружество активи не могат да се припишат на ирландския клон, ако не е установено, че тези активи действително се контролират от посочения клон. Освен това, видно от това решение, обстоятелството, че чуждестранното дружество няма служители или физическо присъствие извън ирландския клон, само по себе си не е определящо и не е пречка да се направи извод, че контролът над активите се извършва от посоченото дружество.

185 Така, ако лицензите за ИС на групата Apple, притежавани от ASI и AOE, не са контролирани от ирландските клонове, съвкупността от приходи, реализирани от дружествата в резултат от тези лицензи, не би могло да се припише на посочените клонове по силата на член 25 от ЗКД 97. Обратно, само печалбите от търговските дейности на ирландските клонове, включително тези, които са реализирани на основата на лицензите за ИС на групата Apple, притежавани от ASI и AOE, би трябвало да се считат за относими към дейността на клоновете.

186 От гореизложеното следва, че като приема, че лицензите за ИС на групата Apple е трябвало да бъдат приписани на ирландските клонове, тъй като е счела, че ASI и AOE нямат служители или физическо присъствие, за да осигурят тяхното управление, Комисията е разпределила печалбите „по метода на изключването“, което противоречи на член 25 от ЗКД 97. Всъщност в основната си линия на разсъждение Комисията не се е опитала да докаже, че в действителност ирландските клонове на ASI и AOE са контролирали лицензите за ИС на групата Apple, като е направила извода, че ирландските данъчни органи е трябвало да припишат на тези клонове лицензите за ИС на групата Apple и че следователно на основание член 25 от ЗКД 97 съвкупността от приходите на ASI и AOE от търговска дейност е трябвало да се счита за произтичаща от дейността на тези клонове.

187 При тези обстоятелства следва да се приеме, както основателно изтъкват Ирландия, ASI и AOE в своите оплаквания по второто основание по дело T-778/16 и първото основание по дело T-892/16, че в рамките на основната си линия на разсъждение Комисията неправилно е преценила разпоредбите от ирландското данъчно право относно облагането на печалбите на дружествата, които не са местни в Ирландия, но извършват там търговска дейност чрез клон.

188 Тъй като основната линия на разсъждение на Комисията се опира на съвкупност от съображения относно обичайното корпоративно данъчно облагане по силата на ирландското данъчно право, по-нататък е необходимо да бъдат разгледани доводите, изложени от Ирландия, ASI и AOE срещу други присъщи на тези съображения аспекти.

2) По принципа на сделката между несвързани лица (част от първото основание, както и третото основание по дело T-778/16 и част от първото основание, както и второто основание по дело T-892/16)

189 По същество Ирландия, ASI и AOE, подкрепени в това отношение от Великото херцогство Люксембург, изтъкват, че принципът на сделката между несвързани лица не е част от ирландското данъчно право и че самостоятелно задължение за прилагане на този принцип не може да бъде изведено нито от член 107 ДФЕС, нито от друга разпоредба от правото на Съюза, нито от решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416). Ирландия изтъква, че във всеки случай самата Комисия прилага този принцип непоследователно, доколкото не взема предвид икономическата реалност, структурата и особеностите на групата Apple.

190 Комисията, подкрепена в това отношение от Република Полша и Надзорния орган на ЕАСТ, оспорва тези доводи, като по същество изтъква, че използваният метод за определяне на облагаемата печалба по член 25 от ЗКД 97 трябва да доведе до надеждно приближение до пазарноориентиран резултат, тоест основан на принципа на сделката между несвързани лица, който ирландските данъчни органи са прилагали в миналото във връзка със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане.

191 Ето защо най-напред е уместно да бъде разгледано дали Комисията правилно се е основала на принципа на сделката между несвързани лица, за да провери дали е налице избирателно предимство, а след това, при утвърдителен отговор, дали Комисията правилно е приложила посочения принцип в рамките на основната си линия на разсъждение.

i) По възможността Комисията да се основе на принципа на сделката между несвързани лица, за да провери дали е налице избирателно предимство

192 Първо, следва да се припомни, че в съображения 244—248 от обжалваното решение Комисията твърди, че доколкото член 25 от ЗКД 97 не посочва по какъв начин трябва да бъде определена облагаемата печалба на ирландски клон, тази разпоредба трябва да бъде прилагана чрез използване на метод за разпределение на печалбата.

193 Второ, в съображение 249 от обжалваното решение Комисията посочва, че съгласно решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), намаляването на облагаемата данъчна основа на предприятие вследствие на данъчна мярка, позволяваща на данъчнозадължено лице да използва трансферни цени при сделки в рамките на група, които цени не приличат на цените, които биха били платени в условията на свободна конкуренция между независими и несвързани предприятия, договарящи се при сходни обстоятелства, предоставя избирателно предимство на данъчнозадълженото предприятие за целите на член 107, параграф 1 ДФЕС.

194 Освен това в съображения 251 и 252 от обжалваното решение Комисията уточнява, че целта на принципа на сделката между несвързани лица е да гарантира, че за целите на данъчното облагане сделките между интегрирани дружества от една и съща група се третират, като се взема предвид размерът на печалбата, който би бил реализиран, ако сделките бяха сключени от независими дружества. В противен случай интегрираните дружества от групата биха се ползвали от по-благоприятно третиране по обичайните правила за данъчно облагане. Според Комисията в решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), Съдът е одобрил използването на принципа на сделката между несвързани лица като референтен критерий, който позволява да се определи дали дадено дружество в рамките на група се ползва от предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС вследствие на данъчна мярка, с която се определят неговите трансферни цени, а оттам и данъчната му основа.

195 Трето, в съображение 255 от обжалваното решение Комисията посочва, че същият принцип се прилага и за вътрешните взаимоотношения на различни части от едно и също интегрирано дружество, като например клон, който извършва сделки с други части на дружеството, към което принадлежи. Според Комисията, за да се гарантира, че одобрен с данъчно становище метод за разпределение на печалбата не предоставя избирателно предимство на чуждестранно дружество, осъществяващо дейност чрез клон в Ирландия, е необходимо този метод да води до облагаема печалба, която надеждно се доближава до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. В съображение 256 от обжалваното решение тя добавя, че прилага принципа на сделката между несвързани лица не като основа за „налагане“ на данъци, които в противен случай не биха се дължали съгласно референтната система, а като критерий за проверката на това дали облагаемата печалба на един клон се определя по начин, който гарантира, че този клон не получава благоприятно третиране в сравнение с неинтегрираните дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, договорени на пазара между несвързани лица.

196 Четвърто, що се отнася до правното основание на посочения принцип, в съображение 255 от обжалваното решение Комисията посочва, че не прилага директно член 7, параграф 2 или член 9 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР или предоставените от ОИСР насоки относно разпределението на печалбата или трансферното ценообразуване, които са необвързващи инструменти, но все пак предоставят полезни насоки относно това как да се гарантира, че методите за разпределение на печалбата и за трансферно ценообразуване водят до резултати в съответствие с пазарните условия.

197 Освен това в съображение 257 от обжалваното решение Комисията посочва, че прилаганият от нея принцип на сделката между несвързани лица произтича от член 107, параграф 1 ДФЕС, както се тълкува от Съда — разпоредба, която обвързва държавите членки и от чийто обхват не са изключени националните данъчни правила. Комисията уточнява, че този принцип следователно се прилага независимо от това дали въпросната държава членка го е въвела в националната си правна система.

198 В съображения 258 и 259 от обжалваното решение Комисията прави извода, че ако може да се докаже, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, водят до облагаема печалба за ASI и AOE в Ирландия, която се отклонява от надеждното приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, следва да се счита, че тези становища водят до избирателно предимство, доколкото те водят до намаляване на дължимия от тези дружества корпоративен данък в Ирландия в сравнение с неинтегрираните дружества, чиято облагаема данъчна основа се определя от печалбите, които те реализират при пазарни условия.

199 Като начало е важно да се подчертае, че както е видно по-специално от съображения 258 и 259 от обжалваното решение, изложени в точка 198 по-горе, Комисията се позовава на принципа на сделката между несвързани лица за целите на своя анализ за наличието на избирателно предимство в резултат от оспорваните данъчни становища по-специално в основната линия на разсъждение.

200 Освен това следва да се припомни, както бе посочено в точка 163 по-горе, че референтната рамка, която е релевантна за целите на анализа на критерия за предимство в случая, е съставена от обичайните правила за корпоративно данъчно облагане в Ирландия, чиято присъща цел е да бъдат облагани печалбите на всички дружества, които са данъчнозадължени в тази държава членка, и следователно че тази референтна рамка включва разпоредбите, приложими към чуждестранните дружества, предвидени в член 25 от ЗКД 97.

201 Ето защо е важно да се разгледа дали Комисията е можела да анализира от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица, по-специално в основната си линия на разсъждение, дали разпределението на печалбите на ирландските клонове на ASI и AOE, одобрено с оспорваните данъчни становища, е предоставило избирателно предимство на тези дружества.

202 В случаите на данъчни мерки самото наличие на предимство може да бъде установено единствено чрез сравнение с т.нар. „обичайно“ облагане (решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56). Следователно такава мярка предоставя икономическо предимство на своя получател, доколкото облекчава тежестите, които обичайно натоварват бюджета на едно предприятие и, без да е субсидия в строгия смисъл на думата, има същото естество и последици (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22).

203 Следователно, за да се определи дали е налице данъчно предимство, е необходимо да се сравни положението на получателя след прилагането на разглежданата мярка с положението му при липса на разглежданата мярка (вж. в този смисъл решение от 26 април 2018 г., Cellnex Telecom и Telecom Castilla-La Mancha/Комисия, C-91/17 P и C-92/17 P, непубликувано, EU:C:2018:284, т. 114), и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане.

204 На първо място, следва да се припомни, че в случая става въпрос за данъчното облагане на дружества, които не са местни лица за данъчни цели в Ирландия и които осъществяват търговска дейност в тази държава чрез своите ирландски клонове. Следователно става въпрос да бъдат определени печалбите, които следва да се разпределят на тези клонове за целите на корпоративния данък в рамките на т.нар. „обичайно“ данъчно облагане, като се имат предвид

приложимите в случая обичайни правила за данъчно облагане, както са припомнени в точка 200 по-горе, които включват приложимите за чуждестранните дружества разпоредби на член 25 от ЗКД 97.

205 Ето защо релевантният в случая въпрос не е свързан с цените по вътрешногруповите сделки в рамките на група от предприятия, какъвто въпрос е стоял в делото, по което е постановено решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия и др./Комисия (T-760/15 и T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Наистина, разпределението на печалба в полза на клон на дадено дружество може да се извърши по аналогия с принципите, приложими към цените по вътрешногрупови сделки в рамките на група от предприятия. Всъщност както цените по вътрешногруповите сделки, извършени от интегрирани дружества в рамките на една и съща група от предприятия, не са определени при пазарни условия, така и разпределението на печалбата на даден клон в рамките на едно и също дружество не се извършва при пазарни условия.

207 Все пак, за да е възможно такова прилагане по аналогия, от националното данъчно право би трябвало да следва, че печалбите от дейностите на клонове на чуждестранни предприятия трябва да бъдат облагани, все едно че са реализирани от икономическата дейност на самостоятелни предприятия, които оперират при пазарни условия.

208 В това отношение, на второ място, следва да се припомни, както бе посочено в точка 161 по-горе, че от гледна точка на условията за прилагане на режима за корпоративно данъчно облагане в Ирландия, по силата на член 25 от ЗКД 97 местните дружества, от една страна, и чуждестранните дружества, които извършват търговска дейност в Ирландия чрез клон, от друга страна, се намират в сравнимо положение от гледна точка на преследваната от посочения режим цел, а именно да бъдат обложени облагаемите печалби на тези дружества, били те местни или чуждестранни.

209 Освен това, както бе отбелязано в точка 179 по-горе, релевантният за прилагане на член 25 от ЗКД 97 анализ за определяне на облагаемата печалба на чуждестранните дружества, които извършват търговска дейност в Ирландия чрез своите ирландски клонове, трябва да се отнася до действителните дейности на тези ирландски клонове и до стойността на действително извършените от самите клонове дейности.

210 Следва да се отбележи също, че в отговор на въпрос в това отношение, изрично поставен от Общия съд писмено и устно в съдебното заседание, Ирландия потвърждава, че за целите на прилагането на член 25 от ЗКД 97, както е изложено в точка 209 по-горе, стойността на дейностите, които действително са извършени от клоновете, се определя в зависимост от пазарната стойност на този вид дейности.

211 От това следва, че ирландското право си поставя за цел да облага печалбата от търговските дейности на такъв клон, все едно че е била определена при пазарни условия.

212 При това положение следва да се приеме, че когато в рамките на правомощията си по член 107, параграф 1 ДФЕС Комисията разглежда данъчна мярка, отнасяща се до облагаемата печалба на чуждестранно дружество, което извършва търговска дейност в Ирландия чрез клон, тя може да сравни данъчната тежест на такова чуждестранно дружество в резултат от прилагането на посочената данъчна мярка с данъчната тежест в резултат от прилагането на обичайните правила за данъчно облагане по националното право към местно дружество, поставено в сравнимо фактическо положение и извършващо дейност при пазарни условия.

213 Тези изводи се подкрепят mutatis mutandis от решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), както основателно изтъква Комисията в обжалваното решение. Случаят, по който е постановено това решение, се отнася до белгийското данъчно право, в което е било предвидено интегрираните и самостоятелните дружества да бъдат третирани при едни и същи условия. Всъщност в точка 95 от това решение Съдът признава необходимостта от сравняване на дерогационна схема за помощ с „общото право, основано на разликата между печалбата и разходите на предприятие, упражняващо своята дейност в условията на свободна конкуренция“.

214 При това положение, макар посредством данъчната мярка, отнасяща се до облагаемата печалба на чуждестранно дружество, което извършва търговска дейност в Ирландия чрез клон, националните органи да са приели определено равнище на печалба, подлежаща на разпределяне в полза на този клон, член 107, параграф 1 ДФЕС позволява на Комисията да провери дали това равнище на печалба съответства на равнището, което би било постигнато при извършване на тези търговски дейности при пазарни условия, за да установи дали от него произтича намаляване на разходите, които обичайно натоварват бюджета на съответното предприятие, и по този начин му предоставя предимство по смисъла на посочената разпоредба. Следователно принципът на сделката между несвързани лица, както е описан от Комисията в обжалваното решение, представлява инструмент, който позволява да се извърши тази проверка в рамките на упражняването на нейните правомощия по силата на член 107, параграф 1 ДФЕС.

215 Впрочем в съображение 256 от обжалваното решение Комисията основателно посочва, че принципът на сделката между несвързани лица се използва като „критерий“ за проверката дали облагаемата печалба на клон на чуждестранно дружество се определя за целите на корпоративното данъчно облагане по начин, който гарантира, че чуждестранните дружества, осъществяващи дейност чрез клон в Ирландия, не получават благоприятно третиране в сравнение с независимите местни дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, договорени на пазара между несвързани лица.

216 На трето място, следва освен това да се уточни, че когато Комисията прилага този инструмент, за да извърши контрол дали при прилагане на данъчна мярка облагаемата печалба на дадено чуждестранно дружество, което извършва търговска дейност в Ирландия чрез клон, съответства на надеждно приближение до облагаема печалба, формирана при пазарни условия, тя може да констатира наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС само при условие че разликата между тези два критерия за сравнение надхвърля неточностите, присъщи на приложения за получаване на посоченото приближение метод.

217 На четвърто място, следва да се отбележи, както изтъкват Ирландия, ASI и AOE, че наистина по време на издаването на оспорваните данъчни становища, съответно през 1991 г. и 2007 г., принципът на сделката между несвързани лица не е бил част от ирландското данъчно право нито пряко, по-специално чрез инкорпориране на Ръководството по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации, прието от Комитета по данъчните въпроси на ОИСР на 27 юни 1995 г. и преработено на 22 юли 2010 г. (наричано по-нататък „Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване“), нито посредством инкорпориране на разрешения подход на ОИСР за целите на разпределение на печалбите на клонове на чуждестранни дружества.

218 Въпреки това, дори при липса на изрично инкорпориране на този принцип в ирландското право, както бе установено в точки 209 и 210 по-горе, Ирландия потвърждава, че прилагането на член 25 от ЗКД 97 от ирландските данъчни органи е изисквало, от една страна, да бъдат установени реалните дейности на въпросните ирландски клонове, и от друга страна, да бъде определена стойността на тези дейности в зависимост от пазарната стойност на този вид дейности.

219 Освен това се налага изводът, че видно от решение на High Court (Висш съд) по дело Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, на което се позовава Комисията в писмения си отговор на въпросите на Общия съд и чийто обхват е коментиран от страните в съдебното заседание, още през 1984 г. ирландските данъчни органи са считали, че когато декларираната стойност на дадена сделка между свързани предприятия не отговаря на стойността, която би била постигната при свободно договаряне, тази стойност трябва да се коригира по такъв начин, че да отговаря на пазарната стойност. Този подход обаче, който е принципно одобрен от High Court (Висш съд), предполага корекции, равностойни на предложените въз основа на принципа на сделката между несвързани лица, по-специално в рамките на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване.

220 От друга страна, както основателно изтъква Комисията, в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, подписани от Ирландия със Съединените американски щати и с Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, принципът на сделката между несвързани лица е включен с цел разрешаване на потенциални случаи на двойно данъчно облагане. Така тези спогодби определят печалбата, която всяка договаряща страна по посочените спогодби може да облага, когато дружество, установено в една от тези държави, извършва търговска дейност в другата държава чрез място на стопанска дейност. Ето защо следва да се заключи, че най-малкото в рамките на двустранните си отношения с тези държави Ирландия е приела да прилага принципа на сделката между несвързани лица с цел избягване на случаите на двойно данъчно облагане.

221 На пето място, както основателно изтъкват Ирландия, ASI и AOE, Комисията не би могла обаче да твърди, че съществува самостоятелно задължение за прилагане на принципа на сделката между несвързани лица, което произтича от член 107 ДФЕС и което задължава държавите членки да прилагат този принцип хоризонтално и във всички области на своето национално данъчно право.

222 Всъщност при липса на уредба на Съюза в тази област, от компетентност на държавите членки е определянето на данъчните основи и разпределението на данъчната тежест върху различните производствени фактори и икономически сектори (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 97).

223 Макар това наистина да не предполага, че всяка данъчна мярка, засягаща по-специално данъчната основа, която се взема предвид от данъчните органи, не попада в обхвата на член 107 ДФЕС (в този смисъл вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 103 и 104), това не променя факта, че на този етап на развитие на правото на Съюза Комисията не разполага с правомощия, които да ѝ позволят да дефинира самостоятелно т.нар. „обичайно“ данъчно облагане на интегрирано предприятие, като се абстрахира от националните данъчни правила.

224 Все пак, макар т.нар. „обичайно“ данъчно облагане да се определя от националните данъчни правила и макар да трябва самото наличие на предимство да бъде установено с оглед на тях, това не променя факта, че ако тези национални правила предвиждат, че по отношение на печалбата от търговската си дейност в Ирландия клоновете на чуждестранните дружества и местните дружества ще бъдат облагани при едни и същи условия, член 107, параграф 1 ДФЕС позволява на Комисията да провери дали равнището на печалба, разпределено на клоновете и прието от националните органи при определяне на облагаемата печалба на посочените чуждестранни дружества, съответства на равнището на печалбата, която би била получена при извършване на тази търговска дейност в пазарни условия.

225 При тези обстоятелства следва да бъдат отхвърлени доводите на Ирландия и на ASI и AOE, изложени в рамките на първото основание по дело T-778/16 и на първото и второто основание по дело T-892/16, доколкото те се оплакват от това, че в случая, предвид прилагането от страна на ирландските данъчни органи на член 25 от ЗКД 97, Комисията е проверила посредством принципа на сделката между несвързани лица, както е определен в обжалваното решение като инструмент, дали равнището на печалбата, разпределена на клоновете за тяхната търговска дейност в Ирландия и приета в оспорваните данъчни становища, е съответствало на равнището на печалбата, която би била получена при извършване на тази търговска дейност в пазарни условия.

ii) По въпроса дали Комисията правилно е приложила принципа на сделката между несвързани лица в основната си линия на разсъждение

226 В рамките на третото основание по дело T-778/16 Ирландия изтъква, че самата Комисия е приложила непоследователно принципа на сделката между несвързани лица в основната си линия на разсъждение, доколкото не е взела предвид икономическата реалност, структурата и особеностите на групата Apple.

227 В това отношение следва да се припомни отбелязаното в точки 209 и 210 по-горе, а именно че релевантният за прилагането на член 25 от ЗКД 97 анализ с цел определяне на облагаемата печалба на чуждестранните дружества, които извършват търговска дейност в Ирландия чрез своите ирландски клонове, трябва да се отнася до действителните дейности на тези клонове и до пазарната стойност на действително извършените от самите клонове дейности.

228 В основната си линия на разсъждение обаче Комисията стига до извода, че лицензите за ИС на групата Apple, притежавани от ASI и AOE, е трябвало да бъдат приписани на ирландските клонове поради липсата на персонал и физическо присъствие на тези две дружества, без да се опита да докаже, че такова приписване произтича от действително извършваните от посочените ирландски клонове дейности. Освен това от този извод Комисията стига до заключението, че всички приходи от търговска дейност на ASI и AOE е трябвало да се считат за реализирани в резултат от дейността на ирландските клонове, без да се опита да докаже, че тези приходи представляват стойността на действително извършените от самите клонове дейности.

229 При това положение следва да бъдат приети за основателни доводите, изложени от Ирландия в рамките на третото основание по дело T-778/16, с които се оспорват заключенията, до които Комисията е достигнала в своята основна линия на разсъждение въз основа на принципа на сделката между несвързани лица.

230 По съображенията, посочени в точка 188 по-горе, е необходимо по-нататък да бъдат разгледани доводите, изложени от Ирландия и от ASI и AOE срещу направените в основната линия на разсъждение изводи на Комисията във връзка с разрешения подход на ОИСР.

3) По разрешения подход на ОИСР (част от второто и от четвъртото основание по дело T-778/16 и петото основание по дело T-892/16)

231 По същество Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че разрешеният подход на ОИСР не е част от ирландската данъчна система, по-специално що се отнася до данъчното облагане на чуждестранните дружества по член 25 от ЗКД 97. Всъщност тази разпоредба не се основавала на разрешения подход на ОИСР. Освен това Ирландия, ASI и AOE твърдят, че дори да се предположи, че разпределението на облагаемата печалба съгласно член 25 от ЗКД 97 е трябвало да се извърши в съответствие с разрешения подход на ОИСР, Комисията го приложила неправилно, тъй като не разгледала функциите, които действително са изпълнявани от ирландските клонове на ASI и AOE.

232 Ето защо най-напред следва да се провери дали Комисията основателно се е позовала на разрешения подход на ОИСР, за да извърши проверка за наличие на избирателно предимство, и след това, при утвърдителен отговор, дали Комисията правилно е приложила посочения подход в рамките на основната си линия на разсъждение.

i) По възможността Комисията да се основе на разрешения подход на ОИСР

233 Както бе посочено в точка 202 по-горе, в случаите на данъчни мерки самото наличие на предимство може да бъде установено единствено чрез сравнение с т.нар. „обичайно“ облагане, за да се провери дали посочените мерки водят до намаление на данъчната тежест на получателите по тях в сравнение с тежестта, която тези получатели обичайно би трябвало да понесат при липса на посочените мерки.

234 От това следва, че Комисията е трябвало да провери чрез съпоставка с ирландското данъчно право дали оспорваните данъчни становища са довели до създаването на предимство и дали то е било избирателно.

235 Както обаче следва от съображенията, изложени в точка 196 по-горе, от една страна, Комисията изрично е посочила в съображение 255 от обжалваното решение, че не прилага пряко член 7, параграф 2 или член 9 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР, нито предоставените от ОИСР насоки относно разпределението на печалбата или трансферното ценообразуване. От друга страна, както бе посочено в точка 217 по-горе, разрешеният подход на ОИСР не е бил инкорпориран в ирландското данъчно право.

236 Все пак, дори и Комисията основателно да отбелязва, че не би могло да бъде изрично обвързана от принципите, развити в рамките на ОИСР, и по-конкретно от разрешения подход на ОИСР, това не променя факта, че в основната си линия на разсъждение, и по-специално в съображения 265—270 от обжалваното решение, тя се основава по същество на разрешения подход на ОИСР, за да приеме, че разпределението на печалбата в рамките на едно дружество предполага разпределение на активи, функции и рискове между отделните части на това дружество. Освен това самата Комисия препраща пряко към разрешения подход на ОИСР, за да обоснове съображенията си, например в бележка под линия № 186 от обжалваното решение.

237 В това отношение следва да се отбележи, че разрешеният подход на ОИСР се основава на работата на експертни групи, отразява постигнат на международно равнище консенсус относно разпределението на печалбата на място на стопанска дейност и поради това има несъмнено практическо значение при тълкуване на въпросите относно посоченото разпределение на печалбата, както признава Комисията в съображение 79 от обжалваното решение.

238 От друга страна, следва да се припомни, както самата Ирландия признава в точка 123 от жалбата си и това не се оспорва от Комисията, че прилагането на член 25 от ЗКД 97 изисква да бъдат взети предвид фактическите обстоятелства и положението на клоновете в Ирландия, и по-специално изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове. Освен това следва да се припомни, че в отговор на въпрос в това отношение, изрично поставен от Общия съд писмено и устно по време на съдебното заседание, Ирландия потвърждава, че за целите на определяне на подлежащите на разпределение на клоновете печалби по смисъла на член 25 от ЗКД 97 трябва да се извърши обективен анализ на фактите, който включва, първо, установяване на „дейностите“, извършени от клона, активите, които той използва за своите дейности, по-специално що се отнася до нематериалните активи, каквато е ИС, и свързаните с тях рискове, които той поема, и второ, определянето на пазарната стойност на този вид дейности.

239 При все това, противно на твърденията на Ирландия в доводите, свързани с различията между член 25 от ЗКД 97 и разрешения подход на ОИСР, се налага изводът, че по същество прилагането на член 25 от ЗКД 97, както е описано от Ирландия, и функционалният и фактически анализ в рамките на първата стъпка на анализа, предлаган в разрешения подход на ОИСР, се припокриват.

240 При тези обстоятелства Комисията не може да бъде упрекната, че по същество се е основала на разрешения подход на ОИСР, за да приеме, че за целите на прилагането на член 25 от ЗКД 97 при разпределението на печалбата на ирландския клон на чуждестранно дружество трябва да се вземе предвид разпределението на активите, функциите и рисковете между клона и останалите части на това дружество.

ii) По въпроса дали Комисията правилно е приложила разрешения подход на ОИСР в основната си линия на разсъждение

241 Ирландия, ASI и AOE по същество твърдят, че основната линия на разсъждение на Комисията не съответства на разрешения подход на ОИСР, доколкото Комисията приема, че печалбата, относима към лицензите за ИС на групата Apple, трябва непременно да бъде разпределена на ирландските клонове на ASI и AOE, тъй като ръководителите на ASI и AOE не са упражнявали активни или съществени функции по управление на тези лицензи.

242 В това отношение следва да се припомни, че съгласно разрешения подход на ОИСР, както е описан по-специално в съображения 88 и 89 от обжалваното решение, анализът в първата стъпка има за цел да бъдат установени активите, функциите и рисковете, които трябва да бъдат отнесени към място на стопанска дейност на дадено дружество с оглед на действително изпълняваните чрез него дейности. Наистина анализът в тази първа стъпка не може да бъде извършван абстрактно, без да се отчитат дейностите и функциите, извършвани в рамките на дружеството като цяло. Обстоятелството, че разрешеният подход на ОИСР набляга на анализа на действително изпълняваните функции в рамките на мястото на стопанска дейност, обаче е в противоречие с възприетия от Комисията подход, който се изразява, от една страна, в установяване на функциите, изпълнявани от дружеството като цяло, без по-подробен анализ на действително изпълняваните от клоновете дейности, и от друга страна, в приемане по презумпция, че функциите са били изпълнявани чрез мястото на стопанска дейност, когато не е можело да бъдат приписани на централното управление на самото дружество.

243 Всъщност в основната си линия на разсъждение Комисията приема по същество, че печалбите на ASI и AOE, свързани с ИС на групата Apple (които съгласно теорията на Комисията представляват много голяма част от всички печалби на тези две дружества), е трябвало да бъдат разпределени на ирландските клонове, поради факта че извън посочените клонове ASI и AOE не са имали служители, които да могат да управляват тази ИС, без обаче да докаже, че ирландските клонове са изпълнявали тези функции по управление.

244 От това следва, както основателно твърдят Ирландия, ASI и AOE, че възприетият от Комисията подход в нейната основна линия на разсъждение не съответства на разрешения подход на ОИСР.

245 При тези обстоятелства, както основателно изтъкват Ирландия, ASI и AOE в своите оплаквания в рамките на второто и четвъртото основание по дело T-778/16 и на петото основание по дело T-892/16, следва да се приеме, че Комисията неправилно е приложила в основната си линия на разсъждение функционалния и фактически анализ на извършваните от клоновете на ASI и AOE дейности, на който се основава прилагането на член 25 от ЗКД 97 от страна на ирландските данъчни органи и който по същество съответства на анализа, предвиден в разрешения подход на ОИСР.

4) Заключение относно определянето на референтната рамка и изводите във връзка с обичайното данъчно облагане по ирландското право

246 По гореизложените съображения следва да се заключи, че Комисията не е допуснала грешка, като е определила за референтна рамка в случая обичайните правила за корпоративно данъчно облагане, които включват по-специално разпоредбите на член 25 от ЗКД 97.

247 Освен това Комисията не е допуснала грешка при позоваването на принципа на сделката между несвързани лица като инструмент за целите на проверката дали при прилагане на член 25 от ЗКД 97 от страна на ирландските данъчни органи равнището на печалбата, разпределена на клоновете за техните търговски дейности в Ирландия, както е прието в оспорваните данъчни становища, съответства на равнището на печалбата, която би била получена при упражняването на тези търговски дейности в пазарни условия.

248 От друга страна, Комисията не може да бъде упрекната, че по същество се е основала на разрешения подход на ОИСР, за да приеме, че за целите на прилагане на член 25 от ЗКД 97 при разпределението на печалбата на ирландския клон на чуждестранно дружество трябва да бъдат взети предвид разпределението на активите, функциите и рисковете между клона и останалите части от това дружество.

249 За сметка на това следва да се отбележи, че в основната си линия на разсъждение Комисията е допуснала грешки във връзка с прилагането на член 25 от ЗКД 97, както бе установено в точка 187 по-горе, на принципа на сделката между несвързани лица, както бе изложено в точка 229 по-горе, и на разрешения подход на ОИСР, както бе установено в точки 244 и 245 по-горе. При тези обстоятелства следва да се направи заключението, че основната линия на разсъждение на Комисията се основава на неправилна преценка на обичайното данъчно облагане по ирландското данъчно право, приложимо в случая.

250 От съображения за изчерпателност все пак е уместно по-нататък да бъдат разгледани оплакванията на Ирландия, ASI и AOE срещу фактическите изводи на Комисията относно дейностите в рамките на групата Apple.

3. По изводите на Комисията относно дейностите в рамките на групата Apple (първото основание по дело T-778/16 и третото и четвъртото основание по дело T-892/16)

251 Както бе констатирано в точка 177 по-горе, член 25 от ЗКД 97 се отнася до печалбите от дейностите, извършени от самите ирландски клонове. Освен това следва да се припомни, както бе посочено в точка 238 по-горе, че прилагането на член 25 от ЗКД 97 изисква да бъдат взети предвид фактическите обстоятелства и положението на клоновете в Ирландия, по-специално изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове.

252 Освен това следва да се отбележи, че в съображения 91 и 92 от обжалваното решение самата Комисия подчертава, че по въпроса за разпределението на местата на стопанска дейност на нематериални активи, какъвто е ИС, разрешеният подход на ОИСР се основава на понятието за значими човешки функции, свързани с управлението на въпросния актив и с вземането на решения, по-специално за развитието на нематериалния актив.

253 Следователно е необходимо да бъдат разгледани оплакванията на Ирландия и на ASI и AOE по първото основание по дело T-778/16 и третото и четвъртото основание по дело T-892/16, срещу фактическите изводи на Комисията относно дейностите в рамките на групата Apple.

254 По същество Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че дейностите и функциите, извършвани от ирландските клонове на последните две дружества, установени от Комисията, са само незначителна част от тяхната стопанска дейност и от техните печалби, и че във всеки случай тези дейности и функции не са включвали нито управлението, нито вземането на стратегически решения за развитието и маркетинга на ИС. Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че напротив, всички стратегически решения, в частност свързаните с проектирането и разработването на продуктите, са били вземани в съответствие с глобална търговска стратегия, определена в Купертино, и са били привеждани в действие от въпросните две дружества чрез управителните им органи, при всички случаи извън ирландските клонове. Ето защо разпределението на лицензите за ИС на групата Apple в полза на ирландските клонове било необосновано.

а) Дейностите на ирландския клон на ASI

255 Както бе посочено в точка 9 по-горе, ирландският клон на ASI отговаря по-специално за извършването на дейностите по поръчки, продажби и разпространение, свързани с продажбата на продукти с марката „Apple“ на свързани лица и клиенти трети лица в регионите EMEIA и APAC.

256 В съображения 289 и 290 от обжалваното решение Комисията посочва контрола на качеството на продуктите, управлението на съоръженията за НИРД и предприемаческите рискове като функции, които неминуемо е трябвало да бъдат отредени на ирландските клонове, предвид обстоятелството, че извън посочените клонове ASI и AOE не са имали служители, които да бъдат натоварени с такива функции.

257 По-специално Комисията подчертава, че доколкото ирландският клон на ASI е упълномощен да разпространява маркови продукти на Apple, неговите дейности са налагали достъп до посочената марка, какъвто е бил напълно предоставен на ASI под формата на лицензи за ИС на групата Apple (съображение 296 от обжалваното решение).

258 По-нататък Комисията изтъква, че ирландският клон на ASI е изпълнявал редица функции от решаващо значение за развитието и поддържането на марката „Apple“ на местния пазар и за осигуряване на лоялността на клиентите към марката на този пазар. Като пример тя посочва, че ирландският клон на ASI е плащал местните разходи за маркетинг директно на доставчици на маркетингови услуги (съображение 297 от обжалваното решение). Освен това ирландският клон на ASI е отговарял за събирането и анализирането на регионалните данни с цел оценка на прогнозата за очакваното търсене на продукти с марката „Apple“ (съображение 298 от обжалваното решение). Комисията изтъква също, че в Ирландия е имало [*поверително*] работни места в еквивалент на пълно работно време (ЕПРВ) от категорията научноизследователска и развойна дейност (съображение 300 от обжалваното решение).

259 Първо, що се отнася до разпределението „по метода на изключването“, което Комисията извършва в съображения 289—295 от обжалваното решение и което се изразява в приписване на ирландските клонове на ASI и AOE на функциите по контрол на качеството, управление на съоръжения за НИРД и управление на предприемаческия риск единствено поради обстоятелството че ASI и AOE не са имали служители извън своите ирландски клонове, следва да се припомни съображението в точки 243 и 244 по-горе, че такъв метод не съответства на ирландското право и на разрешения подход на ОИСР. Всъщност с това разсъждение Комисията не успява да докаже, че тези функции действително са били извършвани от ирландските клонове.

260 В подкрепа на преценката си Комисията се позовава на приложение B към споразумението за подялба на разходите след измененията през 2009 г., което включва две таблици, възпроизведени в схеми № 8 и № 9 от обжалваното решение (съображение 122 от обжалваното

решение), отнасящи се до всички релевантни функции във връзка с нематериалните активи, които са предмет на въпросното споразумение, и свързаните с тях рискове. Тези функции и рискове са отбелязани с „X“, съответно в графата на Apple Inc. (обозначено като „Apple“) и на ASI и AOE (обозначени заедно като „международен участник“), с изключение на регистрацията и защитата на ИС, които се свързват единствено с Apple Inc.

261 Така за нематериалните активи, които са предмет на споразумението за подялба на разходите, тоест по същество цялата ИС на групата Apple, изброените в приложение B към посоченото споразумение функции включват НИРД, контрола на качеството, прогнозирането, финансовото планиране и анализа на дейностите по разработване, управлението на съоръженията за НИРД, договарянето със свързани лица или трети лица във връзка с дейностите по разработване, администрирането на договорите във връзка с дейностите по разработване, избора, наемането и надзора на служителите, изпълнителите и подизпълнителите за извършване на дейностите по разработване, регистрацията и защитата на ИС и развитието на пазара.

262 Що се отнася до рисковете, изброени в приложение B към споразумението за подялба на разходите, те включват за цялата ИС на групата Apple по-специално рисковете, свързани с разработването на продуктите, с качеството на продуктите, с развитието на пазара, с отговорността за вреди, причинени от продуктите, с дълготрайните или материалните активи, със защитата и нарушаването на правата на ИС, както и с развитието и разпознаването на марката и рисковете, свързани с промените в регулаторните режими.

263 Както отбелязват Apple Inc. в хода на административното производство и ASI и AOE пред Общия съд, видно от въпросното приложение, става въпрос за функции, които страните по споразумението за подялба на разходи са били упълномощени да изпълняват, и за свързани с тях рискове, които е можело да бъдат принудени да поемат. Комисията не е представила никакви доказателства, от които да бъде установено, че тези функции в действителност са били изпълнявани от ASI и AOE, а още по-малко — от техните ирландски клонове.

264 Освен това във връзка с тези функции и рискове Комисията изтъква, че е „ясно“, че ASI и AOE не биха могли да наблюдават тези рискове при липса на служители извън клоновете им. Комисията не представя доказателства, от които да се установява, че служителите на въпросните клонове в действителност са изпълнявали тези функции и са управлявали тези рискове.

265 От друга страна, както в хода на административното производство наред с Apple Inc., така и пред Общия съд наред с ASI и AOE, Ирландия твърди, че клонът на ASI не е имал служители до 2012 г., докогато всички служители са били наемани от ирландския клон на AOE. Тази информация се съдържа в съображение 109 от обжалваното решение и е потвърдена в съдебното заседание. Дори да бъде възприет доводът на Комисията, че ASI не би могло да изпълнява функции извън своя клон поради липса на служители, това би предполагало, че през по-голямата част от разглеждания от Комисията период не е било възможно тези функции да бъдат изпълнявани и от ирландския клон на ASI, който също не е имал служители.

266 Комисията се основава и на факта, че съветът на директорите на ASI не е бил в състояние да изпълнява тези функции и да поема тези рискове единствено посредством спорадични събрания. Комисията обаче не се е опитала да докаже, че органите на управление на ирландските клонове на ASI и AOE действително са осъществявали ежедневно активно управление на всички функции и рискове, свързани с ИС на групата Apple, които са изброени в приложение B към споразумението за подялба на разходите.

267 Накрая, с оглед на дейностите и рисковете, изброени в приложение B към споразумението за подялба на разходите и посочени в точки 261 и 262 по-горе, може да се направи извод, че по същество става въпрос за всички функции, които са в сърцето на икономическия модел

(business model) на групата Apple, фокусиран върху развитието на технологични продукти. Що се отнася по-специално до рисковете, изброени в посоченото приложение, те могат да бъдат считани за ключови рискове, присъщи на този икономически модел. При все това Комисията твърди по същество, че ирландският клон на ASI е изпълнявал всички тези функции и е поемал всички тези рискове, свързани с дейностите на групата Apple извън Северна и Южна Америка, без да представи доказателства за конкретното изпълнение на тези функции и поемане на тези рискове от страна на въпросния клон. Като се има предвид важното значение на дейностите на групата Apple извън Северна и Южна Америка, които представляват приблизително 60 % от оборота на групата, такова съображение от страна на Комисията е лишено от логика.

268 Второ, що се отнася до дейностите и функциите, които Комисията изброява в съображения 296—300 от обжалваното решение като действително изпълнявани от ирландския клон на ASI, следва да се отбележи, че в случая нито една от тези дейности и функции, независимо дали взети поотделно или като цяло, не оправдава приписването на лицензите за ИС на групата Apple на този клон.

269 Така, що се отнася до контрола на качеството, ASI и AOE изтъкват и това не се оспорва от Комисията, че за изпълнение на функцията за контрол на качеството в световен мащаб са наети хиляди служители, докато в Ирландия за тази функция е нает само едно лице. Освен това те изтъкват, че тези функции биха могли дори да бъдат възложени на външни изпълнители в рамките на споразумения с производители на оборудване трети лица.

270 В това отношение се налага изводът, че фактът, че функция като контрола на качеството е от съществено значение за репутацията на марката „Apple“, чиито продукти са били разпространявани от ирландския клон на ASI, не позволява при липса на други доказателства да бъде направен извод, че тя непременно е била изпълнявана от този клон.

271 Що се отнася до управлението на рисковете, на които са изложени клоновете в рамките на обичайната си дейност, като единствен довод Комисията изтъква, че е „ясно“, че след като ASI няма служители, то не би могло да контролира и да наблюдава търговските рискове. В това отношение е достатъчно да се препрати към съображенията, изложени в точка 266 по-горе, съгласно които Комисията е следвало да докаже с конкретни доказателства, че клоновете на ASI и AOE са изпълнявали функциите и са поемали рисковете, които са им приписани. Следователно разсъждението на Комисията не само не води до ясно заключение, но и не може да докаже, че този вид функции действително е бил изпълняван от ирландския клон на ASI.

272 Що се отнася до управлението на съоръженията за НИРД, ASI и AOE изтъкват и Комисията не оспорва това, че нито един от служителите на ирландските клонове не е отговарял за такива съоръжения.

273 Що се отнася до [*поверително*] работни места с ЕПРВ, които са били посочени като служители във функцията НИРД, ASI и AOE са представили подробни обяснения за конкретно изпълняваните от тези служители задачи, а именно гарантиране на спазването на нормите за безопасност и за опазване на околната среда в региона [*поверително*], тестване на продукти, за да се гарантира тяхното съответствие с приложимите в региона [*поверително*] технически норми, съдействие на установения в Купертино екип при доставката на софтуер [*поверително*], превод на софтуер на различните езици в региона [*поверително*] и административна подкрепа [*поверително*]. Тези дейности обаче очевидно са били спомагателни и колкото и да са важни, не могат да бъдат считани за ключови функции, които определят приписването на лицензите за ИС на групата Apple на въпросните ирландски клонове.

274 Що се отнася до разходите за маркетинг на местно равнище, платени на доставчици на маркетингови услуги, обстоятелството, че клонът на ASI е платил тези разходи, не означава, че той отговаря за самото създаване на маркетинговата стратегия. Всъщност, както изтъкват ASI и AOE и това не се оспорва от Комисията, ирландският клон на ASI не е имал служители с функции в областта на маркетинга.

275 Що се отнася до дейностите по събиране и анализ на регионални данни, Ирландия, ASI и AOE не оспорват, че през релевантния период последните дружества са участвали в такива дейности. Въпреки това, както твърдят Ирландия, ASI и AOE и Комисията не оспорва това, тези дейности изглежда са се изразявали само в събиране на данни, които е трябвало да бъдат включени в глобална база данни. Тези дейности по статистическа обработка на данни изглеждат по-скоро спомагателни, отколкото съществени дейности за съвкупността от търговски дейности на ASI. Във всеки случай отговорността във връзка с тези дейности по събиране на данни не би могла да обоснове приписването на лицензите за ИС на групата Apple на ирландските клонове.

276 Що се отнася до дейностите, свързани с услугата AppleCare, като се позовава на представения от Ирландия ad hoc отчет, в съображение 299 от обжалваното решение Комисията посочва, че става въпрос за следпродажбена поддръжка и ремонт на продуктите с марката „Apple“ за целия регион EMEIA, за които е отговарял ирландският клон на ASI. Комисията приема, че доколкото целта на тази функция е да се гарантира удовлетворението на клиента, тя има пряка връзка с марката „Apple“.

277 В това отношение следва да се отбележи, че видно от представения от Ирландия ad hoc отчет, на който самата Комисията се позовава, ирландският клон на ASI е изпълнявал множество функции, квалифицирани като „изпълнителски“, следвайки насоките и стратегическото ръководство, определени в Съединените щати, като сред тези функции е и услугата AppleCare. В рамките на тази услуга отговорностите на клона на ASI са описани като свързани с програмите за гаранция и ремонт на продуктите с марката „Apple“, с управлението на мрежата от доставчици на ремонтни услуги и с телефонната поддръжка за клиенти. Задачите, конкретно изпълнявани от клона на ASI, са описани като състоящи се в събиране на данни за недостатъци на продуктите и наблюдение (мониторинг) на тези недостатъци и на върнатите продукти, които са били предавани на аналитичните звена, намиращи се в Съединените щати. Освен това е посочено, че клонът на ASI е отговарял за управлението на доставчиците на ремонтни услуги, одобрявани централно в групата Apple, и за разпространението на резервни части в рамките на мрежата от доставчици. Това описание е идентично с даденото в ad hoc отчета, представен от Apple Inc. Комисията не е оспорила това описание на задачите, изпълнявани от ирландския клон на ASI в рамките на услугата AppleCare.

278 В хода на съдебното заседание ASI и AOE потвърждават, че AppleCare представлява услуга, извършвана от ирландския клон, който поема разходите за инфраструктура и служители във връзка с тази услуга. Тези служители са били по-специално натоварени да отговарят на въпросите на потребителите на продукти с марката „Apple“ посредством телефонна поддръжка за клиенти (call centre).

279 Предвид описанието на услугата AppleCare, дадено от Ирландия и от ASI и AOE, към което Комисията препраща в обжалваното решение, следва да се приеме, че става въпрос за следпродажбено обслужване на потребители на продукти с марката „Apple“, по-специално чрез поемане на ремонта или подмяна на дефектни продукти. Следователно тази услуга за поддръжка, извършвана от ирландския клон, по естеството си е по-скоро спомагателна спрямо привеждането в действие на самата гаранция, отговорност за което носи ASI. Освен това такова следпродажбено обслужване не е свързано с проектирането, развойната дейност, производството и продажбата на самите продукти.

280 Макар качеството на следпродажбеното обслужване да е важно за възприемането на марката или да може да е в основата на усъвършенстването на продуктите, това не би могло да предполага, че за изпълнението на тези функции от ирландския клон на ASI непременно е необходимо приписването на лицензите за ИС на групата Apple. Всъщност следпродажбеното обслужване често се възлага на външен изпълнител, без обаче да е необходимо ИС на въпросното дружество да му бъде прехвърляна за тази цел.

281 Трето, анализът на дейностите на ирландския клон на ASI, включително на функциите, възприети от Комисията като оправдаващи предоставянето на лицензите за ИС на групата Apple на посочения клон, показва, че това са рутинни функции в изпълнение на инструкции, дадени от установените в Съединените щати ръководители, които не допринасят в значителна степен към добавената стойност на дейностите на ASI като цяло. В това отношение следва да се отбележи, че по-специално в ad hoc отчетите, представени от Apple Inc. и от Ирландия, е извършен подробен анализ на дейностите на клона на ASI. В тези два отчета е направен извод, че тези дейности са рутинни, като са окачествени като дейности по доставка, продажба и разпространение, носещи ограничен риск. Макар Комисията да оспорва последната квалификация, тя не отрича самото описание на тези дейности и функции, дадено от Ирландия и от Apple Inc.

282 Четвърто, Комисията изтъква, че тези дейности и функции, изпълнявани от ирландския клон на ASI, са изисквали достъп до марката „Apple“. Дори дейностите на ирландския клон на ASI да са оказвали влияние върху имиджа и престижа на марката „Apple“ и дори извършването им да е изисквало използването на ИС на групата Apple, този достъп и това използване на марката от страна на клона биха могли да се осигурят чрез специални лицензи за нуждите на използването от посочения клон, без да е необходимо предоставянето на всички лицензи за въпросната ИС. Следователно с доводите си Комисията не е успяла да докаже, че лицензите за ИС на групата Apple, притежавани от ASI, е трябвало да бъдат приписани на неговия клон.

283 В резултат от анализа на функциите и дейностите, извършвани от ирландския клон на ASI, за които Комисията приема, че обосновават предоставянето на посочения клон на лицензите за ИС на групата Apple, притежавани от ASI, следва да се заключи, че става въпрос за спомагателни дейности и изпълнение на политики и стратегии, замислени и приети извън този клон, по-специално що се отнася до изследователската и развойната дейност и до маркетинга на продуктите с марката „Apple“.

284 При тези обстоятелства следва изводът, както твърдят и Ирландия, ASI и AOE, че Комисията неправилно е приела, че функциите и дейностите, извършвани от ирландския клон на ASI, са оправдавали приписването на този клон на лицензите за ИС на групата Apple и произтичащите от тях приходи.

б) Дейностите на ирландския клон на AOE

285 Както бе посочено в точка 10 по-горе, ирландският клон на AOE отговаря за производството и сглобяването на настолни компютри iMac, лаптопи MacBook и други компютърни аксесоари. Тези дейности се извършват в Ирландия. Той доставя тези продукти на партньори свързани лица в рамките на групата Apple.

286 По отношение на ирландския клон на AOE в съображение 301 от обжалваното решение Комисията посочва, че този клон е развивал специфични процеси и производствен експертен опит и е осигурявал качество и контрол на качеството, необходими за запазване на стойността на марката „Apple“.

287 Освен това в съображения 301 и 302 от обжалваното решение Комисията отбелязва, че отнесените към този клон разходи, обхванати от споразумението за подялба на разходите, са били взети предвид в данъчното становище от 1991 г. и че в данъчното становище от 2007 г. [*поверително*] % от неговия оборот са били предвидени като възвръщаемост от ИС. Въз основа на тези данни Комисията приема, че ирландските органи е трябвало да направят извода, че ирландският клон на AOE участва в развитието на ИС или в управлението и в контрола на лицензите за ИС на групата Apple.

288 Първо, съображенията, изложени в точки 259—272 по-горе, са приложими и по отношение на ирландския клон на AOE, доколкото Комисията излага своите доводи във връзка с функциите по контрол на качеството, управление на съоръженията за НИРД и управление на предприемаческите рискове, без да разграничава ирландските клонове на ASI и AOE.

289 Второ, що се отнася по-специално до специфичните процеси и производствения експертен опит, страните не оспорват, че ирландският клон на AOE действително е изпълнявал такива функции. Въпреки това Ирландия, ASI и AOE оспорват заключенията, които Комисията извежда от този факт.

290 Във връзка с това следва да се отбележи, че става въпрос за специфични процеси и експертен опит, които са били разработени от самия ирландски клон на AOE в рамките на неговите производствени дейности. Ето защо, въпреки че тези елементи биха могли да се ползват от защита по силата на някои права върху ИС, става въпрос за ограничена и присъща на дейността на този ирландски клон област. Ето защо това не оправдава приписването на всички лицензи за ИС на групата Apple на този клон.

291 Трето, както изтъкват Ирландия, ASI и AOE и както признава Комисията, в оспорваните данъчни становища е взет предвид приносът на ирландския клон на AOE към ИС на групата Apple.

292 Така, от една страна, както Комисията посочва в съображение 302 от обжалваното решение, в данъчното становище от 1991 г. приносът на ирландския клон на AOE в разходите, свързани със споразумението за подялба на разходите, е бил включен в оперативните разходи, въз основа на които е била изчислена облагаемата печалба на AOE. Поради това се приема, че част от облагаемата печалба на AOE е изчислена, като е взета предвид част от ИС на групата Apple. Комисията обаче не представя никакви доказателства в подкрепа на изложения от нея в съображение 302 от обжалваното решение довод, че след като част от разходите, свързани с ИС на групата Apple, е била взета предвид при изчисляване на облагаемата печалба на AOE, ирландските органи е трябвало да припишат всички лицензи за ИС на групата Apple на ирландския клон на AOE.

293 От друга страна, в данъчното становище от 2007 г. съществуването на собствена ИС за производствените дейности на ирландския клон на AOE и съответната ѝ възвръщаемост са били изрично признати чрез включване във формулата за изчисляване на облагаемата печалба на AOE на възвръщаемост от ИС, разработена от този клон. В това отношение Комисията не представя никакви доказателства в подкрепа на изложения от нея в съображение 303 от обжалваното решение довод, че предвид тази възвръщаемост, относима към разработената от ирландския клон на AOE ИС, той е участвал в развитието, управлението или контрола на лицензите, свързани с цялата ИС на групата Apple. При все това обстоятелството, че на ирландския клон на AOE е било приписано възнаграждение за собствената ИС, разработена в рамките на неговите производствени дейности, не предполага, че трябва да му бъдат приписани и лицензите, относими към цялата ИС на групата Apple.

294 Ето защо Комисията не би могла да се обоснове единствено с намесата на ирландския клон на AOE при създаването на специфични процеси и при разработването на производствен опит за продуктите, за които той отговаря, за да направи извод, че печалбите, свързани с цялата ИС на групата Apple, е трябвало да бъдат приписани на този клон.

295 При тези обстоятелства следва да се направи извод, както считат Ирландия, ASI и AOE, че Комисията неправилно е приела, че функциите и дейностите, извършвани от ирландския клон на AOE, са оправдавали приписването на този клон на лицензите за ИС на групата Apple и произтичащите от тях приходи.

в) Дейностите извън клоновете на ASI и AOE

296 Както бе посочено в точки 37—40 по-горе, основната линия на разсъждение на Комисията в обжалваното решение се основава на тезата, че лицензите за ИС на групата Apple, които са притежание на ASI и AOE, е трябвало да бъдат приписани на техните ирландски клонове, поради факта че извън тези клонове ASI и AOE не са имали физическо присъствие или служители, които да са в състояние да осигурят ключовите функции и управлението на въпросните лицензи, а само техните клонове са имали реално присъствие и служители в рамките на ASI и AOE.

297 Необходимо е да бъдат разгледани доводите на Ирландия и на ASI и AOE, с които се оспорва тезата на Комисията и съгласно които по същество вземането на стратегически решения в рамките на групата Apple е било централизирано в Купертино, като последните дружества са изпълнявали тези решения чрез своите органи на управление, без техните ирландски клонове реално да са вземали участие при вземането на тези решения.

1) По вземането на стратегически решения в рамките на групата Apple

298 Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че „центърът на тежестта“ на дейностите на групата Apple се намира в Купертино, а не в Ирландия. Всъщност всички стратегически решения, по-специално що се отнася до проектирането и разработването на продуктите на групата Apple, били вземани в Купертино в съответствие с изготвяна за цялата група глобална търговска стратегия. Тази централно замислена стратегия била привеждана в действие от дружествата от групата, по-конкретно ASI и AOE, които действали посредством своите органи на управление, както всяко друго дружество, в съответствие с нормите на приложимото дружествено право.

299 В това отношение следва да се отбележи по-специално че в рамките на административното производство и в подкрепа на писмените си изявления в жалбите по настоящото производство, ASI и AOE представят доказателства за централизирания характер на стратегическите решения в рамките на групата Apple, вземани от директори в Купертино, а след това привеждани в изпълнение надолу по веригата от отделните членове на групата, каквито са ASI и AOE. Тези централизирани процедури се отнасят по-специално до определяне на цените, до решенията, свързани със счетоводството, както и до финансирането или паричните потоци във връзка с всички международни дейности на групата Apple, които са били определяни централно под ръководството на дружеството майка Apple Inc.

300 По-специално, що се отнася до решенията в областта на НИРД, която е в основата в частност на ИС на групата Apple, ASI и AOE представят доказателства, от които се установява, че решенията относно подлежащите на разработване продукти, които впоследствие е трябвало да бъдат пускани в продажба по-конкретно от тях, и относно стратегията за НИРД, която по-конкретно те е трябвало да следват, са били вземани и привеждани в действие от ръководителите на групата, установени в Купертино. От тези доказателства се установява още че стратегиите за пускане на нови продукти, и по-специално организацията на разпространението на

европейските пазари месеци преди предвидената дата на пускане, са били определяни в Купертино на равнището на групата Apple, по-конкретно от ръководителите на групата (Executive Team) под ръководството на генералния директор на групата.

301 Освен това от преписката се установява, че споразуменията с производителите на оригинално оборудване трети лица (Original Equipment Manufacturers или OEM), които отговарят за производството на голяма част от продаваните от ASI продукти, са били договорени и подписани от дружеството майка Apple Inc. и от ASI чрез съответните директори пряко или чрез упълномощени лица. ASI и AOE са представили и доказателства относно преговорите и подписването на договори с клиенти, например телекомуникационните оператори, които осигуряват значителна част от продажбите на дребно на продуктите с марката „Apple“, и по-специално на мобилните телефони. От тези доказателства се установява, че въпросните преговори са били водени от директори на групата Apple, а договорите са били подписани за групата Apple от Apple Inc. и от ASI чрез съответните директори пряко или чрез упълномощени лица.

302 Ето защо, доколкото е доказано, по-специално що се отнася до разработването на продуктите на групата Apple, които са в основата на ИС на групата Apple, че стратегическите решения са били вземани за цялата група Apple в Купертино, Комисията погрешно е приела, че управлението на ИС на групата Apple, лицензите за която са били притежавани от ASI и AOE, непременно е било поето от техните ирландски клонове.

2) По вземането на решения от ASI и AOE

303 Що се отнася до способността на ASI и AOE да вземат засягащи техните основни функции решения посредством органите си на управление, следва да се посочи, че самата Комисия е отбелязала съществуването на съвети на директорите и техните редовни събрания през релевантния период и в таблици № 4 и № 5 от обжалваното решение е представила извадки от протоколите от посочените събрания, които потвърждават тези факти.

304 Фактът, че протоколите от събранията на съветите на директорите не дават подробности за решенията, отнасящи се до управлението на лицензите за ИС на групата Apple, до споразумението за подялба на разходите и до важните търговски решения, не означава, че тези решения не са били взети.

305 Обобщената информация в извадките от протоколите, възпроизведени от Комисията в таблици № 4 и № 5 от обжалваното решение, е достатъчна, за да се разбере как ключовите за дружеството решения в течение на всяка финансова година, като одобряването на годишните финансови отчети, са приемани и оформяни в протоколите от събранията на съответните съвети на директорите.

306 Така резолюциите на съветите на директорите, отразени в тези протоколи, редовно (и многократно в рамките на годината) са се отнасяли по-специално до изплащането на дивиденти, одобряването на докладите на директорите и до назначаването и освобождаването от длъжност на директори. Освен това в по-редки случаи тези резолюции са се отнасяли до създаване на дъщерни дружества и упълномощаване на определени директори да извършват различни дейности като управление на банкови сметки, взаимоотношения с правителства и държавни служби, одити, застраховки, наем, покупка и продажба на активи, приемане на доставки на стоки и търговски договори. В допълнение от тези протоколи се установява, че на еднолични администратори са били делегирани много широки правомощия за управление.

307 Освен това, що се отнася до споразумението за подялба на разходите, от представената от ASI и AOE информация се установява, че различните редакции на това споразумение в рамките на разглеждания период са били подписвани от членове на техните съвети на директорите, при това в Купертино.

308 От друга страна, съгласно подробната информация, предоставена от ASI и AOE, както в случая на ASI, така и в случая на AOE в Ирландия е бил установен само един директор от общо съответно четиринадесет и осем директори, които са участвали в съветите на директорите на ASI и AOE за всяка финансова година през периода на действие на оспорваните данъчни становища.

309 Ето защо Комисията погрешно е приела, че ASI и AOE не са били в състояние да упражняват съществените си функции чрез своите органи за управление, и по-специално своите съвети на директорите, евентуално чрез делегиране на правомощията им на еднолични ръководители извън служителите на ирландските клонове.

г) Заключение относно дейностите в рамките на групата Apple

310 От гореизложените съображения следва, че в случая Комисията не е успяла да докаже, че с оглед, от една страна, на дейностите и функциите, които действително са били извършвани от ирландските клонове на ASI и AOE, и от друга страна, на стратегическите решения, които са вземани и привеждани в действие извън тези клонове, на посочените ирландски клонове е трябвало да бъдат приписани лицензите за ИС на групата Apple за целите на определяне на годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия.

311 При тези обстоятелства следва да бъдат приети оплакванията на Ирландия в рамките на първото основание по дело T-778/16 и на ASI и AOE в рамките на третото и четвъртото основание по дело T-892/16, насочени срещу фактическите изводи на Комисията относно дейностите на ирландските клонове на ASI и AOE и дейностите извън тези клонове.

4. Заключение относно извода на Комисията за наличие на избирателно предимство въз основа на основната ѝ линия на разсъждение

312 С оглед на констатациите в точка 249 по-горе относно неправилните изводи на Комисията във връзка с обичайното данъчно облагане по силата на приложимото в случая ирландско данъчно право, както и на констатациите в точка 310 по-горе относно неправилните изводи на Комисията във връзка с дейностите в рамките на групата Apple, следва да бъдат приети основанията, по които се изтъква, че в рамките на основната си линия на разсъждение Комисията не е успяла да докаже, че с приемането на оспорваните данъчни становища ирландските данъчни органи са предоставили на ASI и AOE предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

313 Следователно не е необходимо да бъдат разглеждани основанията, с които се оспорват изводите на Комисията в рамките на основната линия на разсъждение относно избирателността на въпросните мерки и липсата на оправдание за тях.

314 Ето защо е необходимо по-нататък да бъдат разгледани изложените от Ирландия и от ASI и AOE основания, с които се оспорват изводите на Комисията в рамките на вторичната и алтернативната линия на разсъждение в обжалваното решение.

Д. По основанията, насочени срещу изводите на Комисията в рамките на вторичната линия на разсъждение (четвъртото основание по дело T-778/16 и осмото основание по дело T-892/16)

315 Във вторичната си линия на разсъждение в обжалваното решение (съображения 325—360) Комисията твърди, че дори ирландските данъчни органи основателно да са приели, че лицензите за ИС на групата Apple, притежавани от ASI и AOE, не е трябвало да бъдат приписани на техните ирландски клонове, методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, все пак са довели до резултат, който не се доближава надеждно до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, поради факта че с тези методи се подценява годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия.

316 По-точно, в частност в съображения 328—330 от обжалваното решение, Комисията твърди, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, са едностранни методи за разпределение на печалбата, които наподобяват метода на нетния марж по сделката (наричан по-нататък „МНМС“), предвиден в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване.

317 Според Комисията методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, са опорочени поради грешки, първо, в избора на ирландските клонове на ASI и AOE като фокус или „проверявана страна“ при едностранните методи за разпределение на печалбата (съображения 328—333 от обжалваното решение), второ, в избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата (съображения 334—345 от обжалваното решение) и трето, вследствие на приетите нива на възвръщаемост (съображения 346—359 от обжалваното решение). Според Комисията всяка от тези грешки е довела до намаление на данъчната тежест на тези дружества в Ирландия в сравнение с неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба отразява цени, договорени на пазара между несвързани лица (съображение 360 от обжалваното решение).

318 Ето защо следва да се констатира, че всички изводи, направени от Комисията във вторичната линия на разсъждение, имат за цел да докажат, че на ASI и AOE е предоставено предимство, поради това че при прилагане на одобрените с оспорваните данъчни становища методи за разпределение на печалбите не са изчислени печалби, съответстващи на принципа на сделката между несвързани лица.

319 В това отношение следва да се отбележи, че само неспазването на методическите указания, по-специално в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, не е достатъчно, за да обоснове извода, че изчислената печалба не е надеждно приближение до пазарноориентиран резултат, и още по-малко, че изчислената печалба е по-ниска от печалбата, която би била получена, ако методът за определяне на трансферните цени е бил правилно приложен. Ето защо констатацията за методическа грешка не е достатъчна сама по себе си, за да докаже, че спорните данъчни мерки са предоставили предимство на получателите по тях. Всъщност е необходимо Комисията също така да докаже, че установените методически грешки са довели до намаление на облагаемата печалба и следователно на понесената от тези получатели данъчна тежест в сравнение с тежестта, която те биха понесли при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане по националното право при липса на въпросните данъчни мерки.

320 Представените от Ирландия, ASI и AOE доводи срещу изводите на Комисията, предадени накратко в точки 315—317 по-горе, следва да бъдат разгледани именно през призмата на гореизложените съображения.

321 Ирландия, ASI и AOE излагат най-напред оплаквания срещу изводите на Комисията относно прилагането на МНМС и срещу факта, че тя се е основала на инструменти, разработени в рамките на ОИСР. По-нататък Ирландия, ASI и AOE оспорват трите методически грешки, специално отбелязани от Комисията, а именно относно избора на ирландските клонове на ASI и AOE за „проверявана страна“ при методите за разпределение на печалбата, относно избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата и относно нивата на възвръщаемост, приети в оспорваните данъчни становища.

1. По извода относно одобрените с оспорените данъчни становища методи за разпределение на печалбата през призмата на МНМС

322 По същество страните спорят по въпроса до каква степен Комисията е можела да се позове във вторичната си линия на разсъждение на принципа на сделката между несвързани лица, както е предвиден в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, към които препраща разрешеният подход на ОИСР. По-специално те спорят по въпроса дали Комисията е можела да използва МНМС, както е предвиден по-конкретно в посочените насоки, за да провери дали методът за разпределение на печалбата, одобрен с оспорваните данъчни становища, е довел до облагаема печалба на ASI и AOE, която е по-ниска от печалбата на дружество, намиращо се в сравнимо положение.

323 На първо място, що се отнася до прилагането на разрешения подход на ОИСР, следва да се припомнят съображенията, изложени в точки 233—245 по-горе. Така по същество, макар разрешеният подход на ОИСР да не е бил инкорпориран в ирландското данъчно право, начинът, по който член 25 от ЗКД 97 е прилаган от ирландските данъчни органи, се припокрива в основната си част с анализа, предложен от разрешения подход на ОИСР. Всъщност, от една страна, прилагането на член 25 от ЗКД 97, както е описано от Ирландия в жалбата ѝ и както е потвърдено в съдебното заседание, изисква най-напред анализ, за всеки един от клоновете, на изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове, което по същество съответства на първата стъпка от анализа, предложен в разрешения подход на ОИСР. От друга страна, що се отнася до втората стъпка от този анализ, следва да се припомни, че разрешеният подход на ОИСР препраща към Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване. В това отношение Ирландия, ASI и AOE не са оспорили твърдението на Комисията, изложено по-конкретно в съображение 265 от обжалваното решение, че методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, наподобяват на едностранните методи за трансферно ценообразуване, посочени в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, какъвто е МНМС.

324 На второ място, следва да се отбележи, че в рамките на административното производство Ирландия и Apple Inc. са представили ad hoc отчети, съставени от съответните им данъчни съветници, които се основават именно на МНМС с цел да докажат, че облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия, която е била действително декларирана в Ирландия въз основа на оспорваните данъчни становища, се вписва в диапазон, определен съгласно принципа на сделката между несвързани лица. Ирландия, ASI и AOE не биха могли да упрекват Комисията, че се е основала на разрешения подход на ОИСР и е използвала МНМС във вторичната си линия на разсъждение, след като те самите са се позовали на него в рамките на административното производство.

325 Предвид гореизложеното следва да бъдат отхвърлени оплакванията срещу използването от страна на Комисията на МНМС, както е предвиден по-конкретно в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, с цел да се провери дали методът за разпределение на печалбата, одобрен с оспорените данъчни становища, е довел до намаляване на данъчната тежест на ASI и AOE.

326 При тези обстоятелства по-нататък следва да бъдат разгледани доводите на Ирландия и на ASI и AOE, свързани с прилагането на МНМС от Комисията в рамките на вторичната линия на разсъждение, за да се провери дали тя е успяла да докаже, че оспорваните данъчни становища са предоставили предимство на ASI и AOE.

327 В това отношение между страните има спор във връзка с констатираните от Комисията три грешки в метода за разпределение на печалбата, одобрен с оспорваните данъчни становища, които се отнасят, първо, до избора на клоновете за проверявани страни, второ, до избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата, и трето, до нивата на приетата възвръщаемост.

2. По избора на ирландските клонове на ASI и AOE за „проверявани страни“ при прилагане на методите за разпределение на печалбата

328 Важно е да се припомни, че в съображения 328—333 от обжалваното решение Комисията изтъква, че дори да се предположи, че лицензите за ИС на групата Apple правилно са били приписани на централните управления на ASI и AOE, последните не са можели да изпълняват сложни функции без наличието на служители и физическо присъствие. Според Комисията за сметка на това ирландските клонове са изпълнявали функции, свързани с ИС, които са били от решаващо значение за изграждането на известна и разпознаваема марка в региона EMEIA. От това Комисията достига до извода, че ирландските клонове на ASI и AOE неправилно са били избрани за проверявани страни.

329 В това отношение следва да се отбележи, че МНМС представлява едностранен метод за трансферно ценообразуване. Той се изразява в това нетната печалба, реализирана от едно данъчнозадължено лице, наречено „проверявана страна“, в резултат от една контролирана сделка или от няколко тясно свързани или последователни контролирани сделки, да бъде определена на подходяща основа. За определяне на тази подходяща основа следва да се избере показател за нивото на печалбата, например разходи, продажби или активи. Показателят за нетна печалба, получен от данъчнозадълженото лице в резултат от контролирана сделка, трябва да бъде определен чрез съпоставка с показателя за нетна печалба, който същото данъчнозадължено лице или самостоятелно предприятие постига при сравними сделки на свободния пазар. Следователно МНМС предполага да бъде определена страна по сделката, за която да бъде проверен даден показател. Това е „проверяваната страна“.

330 Освен това съгласно Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване от 2010 г., към които Комисията препраща по-специално в съображения 94 и 255 от обжалваното решение като полезни насоки и на които се опират и ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc., изборът на проверявана страна трябва да е съвместим с функционалния анализ на сделката. От друга страна, е посочено, че като общо правило проверяваната страна е тази, за която даден метод на трансферно ценообразуване може да се приложи по най-надежден начин и за която могат да бъдат открити най-надеждни сравнителни данни. Най-често това би била страната, чийто функционален анализ е най-малко сложен.

331 Първо, следва да се подчертае, че в обжалваното решение, и по-специално в съображение 333 от него, Комисията се е ограничила до това да твърди, че грешката при определяне на подлежащата на проверка страна е довела до намаляване на облагаемата печалба на ASI и AOE.

332 Както обаче бе посочено в точка 319 по-горе, само неспазването на методическите указания при прилагане на метод за разпределение на печалбата не е достатъчно, за да се направи извод, че изчислената печалба не се приближава надеждно до пазарноориентиран резултат, и още по-малко, че изчислената печалба е по-ниска от печалбата, която би била получена, ако методът за трансферно ценообразуване е бил правилно приложен.

333 Ето защо, дори да се приеме, че е налице констатираната от Комисията методическа грешка при избора на проверявана страна в рамките на методите за разпределение на печалбата на ирландските клонове на ASI и AOE, одобрени с оспорваните данъчни становища, сама по себе си тази констатация не е достатъчна, за да се приеме за доказано, че посочените данъчни становища са предоставили предимство на ASI и AOE. Всъщност Комисията би трябвало също така да докаже, че такава грешка е довела до намаление на облагаемата печалба на тези две дружества, каквото те не биха получили, ако не бяха издадени тези становища. В случая обаче Комисията не е представила доказателства, които да удостоверяват, че изборът на ирландските клонове на ASI и AOE за проверявани страни е довел до намаляване на облагаемата печалба на тези дружества.

334 Второ и при всяко положение, следва да се отбележи, че в рамките на МНМС е необходимо предварително да бъде избрана проверявана страна по-специално в зависимост от изпълняваните от тази страна функции, за да може след това да бъде изчислено възнаграждението в рамките на сделка, свързана с тези функции. Обстоятелството, че обичайно бива избирана страната, която изпълнява най-малко сложните функции, не предопределя функциите, които действително се изпълняват от избраната страна, и определянето на възнаграждението за тези функции.

335 Всъщност Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване не предписват коя от страните по сделката да бъде избрана, а препоръчват да бъде избрано предприятието, за което могат да бъдат намерени надеждни данни за най-тясно съпоставимите сделки. По-нататък е уточнено, че това често означава да се избере свързаното предприятие, което е най-малко сложното от участващите в сделката предприятия и което не притежава ценни нематериални активи или уникални активи. От това следва, че посочените насоки не налагат непременно да бъде избрано най-малко сложното предприятие, а препоръчват единствено да бъде избрано предприятието, за което са налични най-много надеждни данни.

336 Така, стига функциите на проверяваната страна да са били правилно установени и възнаграждението за тези функции да е било правилно изчислено, обстоятелството дали една или друга страна е била избрана за проверявана страна, е без значение.

337 Трето, следва да се припомни, че Комисията е основала вторичната си линия на разсъждение върху предпоставката, че лицензите за ИС на групата Apple правилно са били приписани на централните управления на ASI и AOE.

338 В това отношение, както основателно подчертават Ирландия, ASI и AOE, следва да се отбележи, че ИС е ключов актив за предприятие като групата Apple, чийто икономически модел се основава главно на техническите нововъведения. Следователно тази ИС може в случая да бъде счетена за уникален актив с оглед на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване.

339 Както следва от разрешения подход на ОИСР, по принцип в случаите на предприятия като групата Apple самият факт, че една от страните притежава ИС, предполага осъществяване на значими човешки функции във връзка с този нематериален актив, като активно вземане на решения за въвеждане на развойна програма, от която води началото си тази ИС, и нейното активно управление. Следователно приписването на ИС на част от предприятието може да се счита за показател за извършваните от тази част сложни функции.

340 От това следва, че във вторичната си линия на разсъждение Комисията не може да претендира, че ИС на групата Apple е била правилно отредена на седалищата на ASI и AOE, и в същото време, че ирландските клонове на тези две дружества са изпълнявали най-сложните функции по отношение на тази ИС, без да представи никакви доказателства за действителното изпълнение на такива сложни функции от посочените клонове.

341 За сметка на това, както бе констатирано в точки 281 и 290 по-горе, в случая Комисията не е успяла да докаже, че тези клонове в действителност са изпълнявали функции и са вземали решения от определящо значение за ИС на групата Apple, по-специално що се отнася до нейното проектиране, създаване и разработване.

342 Четвърто, следва да се отбележи, че оспорваните данъчни становища се основават на описанието на функциите на ирландските клонове на ASI и AOE, дадено в исканията, отправени от групата Apple до ирландските данъчни органи. Както е видно от съображения 54—57 от обжалваното решение, тези функции, що се отнася до клона на ASI, се състоят в поръчка, продажба и разпространение на продукти с марката „Apple“ на свързани лица и на клиенти трети лица в региона EMEIA, а що се отнася до клона на AOE — в производство и сглобяване на специализирана гама компютърни продукти в Ирландия.

343 Налага се обаче изводът, че тези функции могат да се приемат на пръв поглед за лесноустановими и не особено сложни. Във всеки случай те не представляват функции, които са уникални или специфични и за които да е трудно да бъдат намерени сравнителни данни. Напротив, става въпрос за текущи и сравнително стандартни функции в търговските отношения между предприятия.

344 Наистина, информацията, предоставена от групата Apple на ирландските данъчни органи преди издаване на оспорваните данъчни становища, е била доста лаконична, що се отнася до функциите, активите и рисковете на ирландските клонове на ASI и AOE. Всъщност оспорваните данъчни становища са били издадени, след като данъчните съветници на групата Apple са изпратили на ирландските данъчни органи няколко кратки писма, в които лаконично са описали дейностите на клоновете на ASI и AOE и са предложили методика за изчисляване на облагаемата печалба на тези две дружества в Ирландия. Съдържанието на тази кореспонденция е доста неясно и от него е видно, че обсъжданията между ирландските данъчни органи и данъчните съветници на групата Apple по време на две срещи са били решаващи за определяне на облагаемата печалба на тези две дружества, без да е документиран обективен и подробен анализ на функциите на клоновете и оценка на тези функции.

345 Така, за разлика от ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc. постфактум в административното производство, преди издаването на оспорваните данъчни становища на ирландските данъчни органи не са били представени никакви доклади за разпределението на печалбата или допълнителна информация.

346 Освен това, както е потвърдено в съдебното заседание, информацията относно дейностите на ирландските клонове на ASI и AOE, предоставена преди данъчното становище от 1991 г., не е била съществено допълнена преди приемането на данъчното становище от 2007 г. и впоследствие не е била актуализирана.

347 Тази липса на представени пред ирландските данъчни органи доказателства относно действително изпълняваните от ирландските клонове функции и тяхната оценка за целите на определяне на печалбата, подлежаща на разпределение в полза на посочените клонове, може да бъде счетена за методически недостатък при прилагането на член 25 от ЗКД 97, при което поначало се изисква да бъде извършен анализ на изпълняваните функции, използваните активи и поеманите рискове от клоновете.

348 Въпреки това, колкото и да е укорим този методически недостатък, в рамките на осъществявания от нея контрол на държавните помощи на основание член 107 ДФЕС Комисията от своя страна не би могла да се ограничи до твърдението, че изборът на ирландските клонове на ASI и AOE за проверявани страни при прилагане на метода за разпределение на печалбата е бил погрешен, без да докаже, че действително изпълняваните от тези клонове функции са били особено сложни, уникални или трудни за установяване, поради

което сравнителните данни за прилагане на такъв едностранен метод за разпределение на печалбите не биха били установими или надеждни и следователно произтичащото от него разпределение непременно би било погрешно.

349 Освен това и във всеки случай, дори и да се предположи, че е налице такава грешка в методиката за разпределение на печалбите, както бе посочено в точки 319 и 332 по-горе, Комисията трябва да докаже, че въпросното разпределение на печалбата е довело до облекчаване на данъчната тежест на въпросните дружества в сравнение с тази, която биха понесли при липса на оспорваните данъчни становища, поради което действително е било предоставено предимство.

350 Комисията обаче не представя никакви доказателства във вторичната си линия на разсъждение, които да удостоверяват, че такъв методически недостатък, резултат от непредоставянето на информация на ирландските данъчни органи, е довел до намаляване на облагаемата основа на ASI и AOE вследствие на прилагането на оспорваните данъчни становища.

351 С оглед на гореизложените съображения следва да бъдат приети оплакванията на Ирландия, ASI и AOE срещу констатациите на Комисията за погрешния избор на ирландските клонове на ASI и AOE за проверявани страни при прилагане на методите за разпределение на печалбите, на които се основават оспорваните данъчни становища.

3. По избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата

352 Като начало следва да се припомни, че в рамките на оспорваните данъчни становища (вж. т. 12—21 по-горе) облагаемата печалба на ирландските клонове е била изчислена като надбавка върху оперативните разходи.

353 В съображения 334—345 от обжалваното решение Комисията изтъква, че дори да се предположи, че ирландските клонове може да бъдат считани за проверявани страни за целите на едностранния метод за разпределение на печалбата, изборът на оперативните разходи на посочените клонове за показател за нивото на печалбата е бил неправилен. Според Комисията показателят за нивото на печалбата в рамките на едностранен метод за разпределение на печалбата трябва да отразява функциите, изпълнявани от проверяваната страна, а в случая това не е така. Всъщност Комисията твърди, че продажбите на ASI, а не оперативните разходи на неговия ирландски клон, са били в състояние по-добре да отразят дейностите и рисковете, поети от ирландския клон, а оттам и неговия принос в оборота на ASI.

354 Вследствие от това Комисията (съображение 345 от обжалваното решение) е направила извода, че поради използването на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата в рамките на одобрения с оспорваните данъчни становища метод за разпределение на печалбата облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия не отразява надеждно приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Поради това според нея ирландските данъчни органи са предоставили на ASI и AOE избирателно предимство спрямо неинтегрираните дружества, чиято облагаема печалба отразява пазарни цени, договорени при условията на сделката между несвързани лица.

а) По избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата на ирландския клон на ASI

355 Що се отнася специално до ирландския клон на ASI (съображение 336 от обжалваното решение), Комисията приема, че използването на оперативните разходи, които „обикновено“ се избирали при анализиране на печалбите на нискорискови дистрибутори, е неадекватно. Тя твърди, че ирландският клон на ASI не е такъв дистрибутор, доколкото този клон е поемал рискове във връзка с оборота, гаранциите и изпълнителите трети лица.

356 Като начало следва да се отбележи, че Комисията не е посочила конкретно източника, на който се позовава, за да направи това твърдение. Освен това използването на думата „обикновено“ указва, че тя не изключва възможността оперативните разходи да бъдат използвани като показател за нивото на печалбата в някои случаи.

357 Следва да се отбележи, че поддържаната от Комисията теза не само е непрецизна, но и не съответства на Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, на които Комисията се основава във вторичната си линия на разсъждение, както основателно твърдят Ирландия, ASI и AOE. Всъщност от точка 2.87 от тези насоки следва, че показателят за нивото на печалбата трябва да бъде фокусиран върху стойността на функциите на проверяваната страна, като бъдат взети предвид нейните активи и нейните рискове. Ето защо съгласно тези насоки изборът на показател за нивото на печалбата не е фиксиран за определен вид функции, стига този показател да отразява стойността на въпросните функции.

358 Във всеки случай следва да се провери дали Комисията е успяла да докаже, че изборът на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата е бил неподходящ в случая, и доколкото поеманите от клоновете рискове следва да бъдат взети предвид, дали е правилен изводът ѝ, че ирландският клон на ASI е поемал рискове във връзка с оборота, гаранциите и изпълнителите, трети лица.

1) Подходящият показател за нивото на печалбата

359 В съображения 340 и 341 от обжалваното решение Комисията твърди, че изборът на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата е неподходящ, доколкото не отразява адекватно поеманите рискове и извършваните дейности от ирландския клон на ASI, и че продажбите биха били по-подходящ показател. Тя твърди, че по същите причини коефициентът на Бери, използван в ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc., не е подходящ за определяне на възнаграждение за функциите, изпълнявани от посочения клон, съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица.

360 На първо място, следва да се отбележи, че по същество Комисията обосновава своите констатации с тезата, че трябва да се счита, че ирландският клон на ASI е поемал рискове и е изпълнявал функции във връзка с дейностите на ASI, доколкото самото то не би могло да направи това поради липсата на служители и физическо присъствие.

361 В това отношение следва да се припомнят съображенията, изложени при разглеждането на основната линия на разсъждение в точка 259 по-горе, съгласно които разпределянето на функции, и следователно на печалби, на даден клон „по метода на изключването“ не съответства на ирландското право и на разрешения подход на ОИСР, доколкото такъв анализ не позволява да се докаже, че тези функции действително са били изпълнявани от ирландските клонове.

362 Ето защо, за да докаже, че изборът на оперативните разходи на ирландския клон на ASI за показател за неговото ниво на печалба е погрешен, Комисията не може да припише поетите от ASI функции и рискове на неговия ирландски клон, без да докаже, че последният действително е изпълнявал тези функции и е поемал тези рискове.

363 На второ място, следва да се отбележи, че в съображение 342 от обжалваното решение самата Комисия препраща към точка 2.87 от Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване. Както бе посочено в точка 357 по-горе обаче, тези насоки предвиждат, че подходящ показател за нивото на печалбата могат да бъдат както продажбите, така и оперативните разходи.

364 По-точно, в точка 2.87 от Насоките на ОИСР за трансферното ценообразуване е посочено, че изборът на показател за нивото на печалбата трябва да бъде релевантен за целите на доказване на стойността на функциите на проверяваната страна в разглежданата сделка, като бъдат взети предвид нейните активи и нейните рискове.

365 Като посочва в съображения 337 и 338 от обжалваното решение, че използването на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата не отразява рисковете, свързани с оборота, с гаранциите и с продуктите, обработвани от изпълнители, трети лица, и че оборотът би бил по-адекватен показател за нивото на печалбите, Комисията не дава отговор на въпроса дали оперативните разходи отразяват по подходящ начин стойността, за която допринася ирландският клон на ASI, с оглед на функциите, активите и рисковете, поети от този клон. Всъщност Комисията само посочва, че продажбите на ASI биха били подходящ показател за нивото на печалбата, без да докаже защо в случая оперативните разходи на неговия клон не са в състояние да отразят стойността, с която този клон е допринесъл за дейностите на дружеството чрез своите функции, рискове и активи, за които той действително е отговарял в рамките на посоченото дружество.

366 На трето място, що се отнася до коефициента на Бери, следва да се припомни, че в ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc., той е използван като показател за нивото на печалбата, за да се докаже постфактум, че разпределените на ASI и AOE печалби по силата на оспорваните данъчни становища са попадали в диапазоните, определени в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

367 В съображение 340 от обжалваното решение Комисията обаче отхвърля използването на този коефициент като финансов коефициент за изчисляване в случая на възнаграждението в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Комисията твърди, че съгласно Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване положенията, при които коефициентът на Бери може да бъде използван, не съответстват на положението на ирландския клон на ASI.

368 В това отношение следва да се отбележи, че в точка 2.101 от Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, към които Комисията препраща в съображение 342 от обжалваното решение, се посочва, че за да може коефициентът на Бери да е подходящ за проверка на възнаграждението по контролирана сделка, е необходимо, първо, стойността на функциите, изпълнявани в контролираната сделка, да е пропорционална на оперативните разходи, второ, стойността на функциите, изпълнявани в контролираната сделка, да не е съществено повлияна от стойността на разпространяваните продукти, с други думи, да не е пропорционална на продажбите, и трето, данъкоплатецът да не изпълнява в рамките на контролираните сделки друга значима функция (например производствена функция), която следва да бъде възнаградена въз основа на друг метод или финансов показател.

369 Най-напред следва да се отбележи, че в обжалваното решение Комисията не твърди, че стойността на оперативните разходи, които са взети предвид в оспорваните данъчни становища, не е пропорционална на стойността на изпълняваните от ирландския клон на ASI функции, описани в съображения 54 и 55 от обжалваното решение. Налага се изводът, че

Комисията не е изложила доводи и доказателства, които да имат за цел да докажат, че не са били взети предвид всички разходи, които би трябвало да се считат за оперативни, и че това е довело до избирателно предимство за ASI и AOE. Тя не се е опитала също така да докаже, че придадената стойност на разходите, които са били взети предвид, е била твърде ниска и това е довело до избирателно предимство. Всъщност се е ограничила до това да оспори по принцип вземането предвид на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата.

370 По-нататък следва да бъде подчертана липсата на връзка между оперативните разходи на ирландския клон на ASI и оборота на това дружество. Тази липса на корелация е призната от самата Комисия в съображение 337 от обжалваното решение.

371 Накрая, следва да се припомнят съображенията, изложени в точки 342 и 343 по-горе във връзка с несложния и лесно установим характер на функциите, изпълнявани от ирландския клон на ASI. Всъщност този клон е изпълнявал основно дистрибуторски функции. Той не е отговарял за производство или за други сложни функции, по-специално свързани с технологичното развитие или с ИС.

372 Ето защо, противно на твърденията на Комисията, условията за прилагане на коефициента на Бери, посочени в Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, са изпълнени за ирландския клон на ASI.

373 По гореизложените съображения следва да се приеме, че Комисията не е успяла да докаже, че изборът на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата на ирландския клон на ASI не е бил подходящ.

374 Във всеки случай, дори да се предположи, че може да се счита, както твърди Комисията в съображение 336 от обжалваното решение, че оперативните разходи могат да служат като показател за нивото на печалбата само при „нискорискови“ дистрибутори, следва да се провери дали ирландските данъчни органи са можели да приемат, че ирландският клон на ASI не е поемал рисковете, които според Комисията е следвало да му бъдат приписани.

2) Рискът, свързан с оборота

375 В съображение 337 от обжалваното решение Комисията изтъква, че ASI е носело риска, свързан с оборота, и че доколкото в централното му управление не е имало служители, които да управляват тези рискове, „трябва да се приеме“, че ирландският клон е поемал тези рискове. Тя добавя, че изборът на оперативните разходи не отразява този риск, което се потвърждава от факта, че оперативните разходи са останали относително стабилни през релевантния период, а в същото време оборотът се увеличил експоненциално.

376 Най-напред се налага изводът, че както се установява от самия текст на обжалваното решение, тезата на Комисията се основава на предположение.

377 По-нататък следва да се посочи, че Комисията не е била в състояние да обясни в обжалваното решение точно в какво се изразява рискът, свързан с оборота.

378 В отговор на въпрос в това отношение, който ѝ е поставен в хода на съдебното заседание, Комисията посочва, че се касае по-скоро за риск, свързан с материалните запаси, тоест риск продуктите, които са налични при ASI и за чиято дистрибуция отговаря ирландският клон, да останат непродадени.

379 За да подкрепи своята теза, че ирландският клон на ASI е носел риска, свързан с евентуалното намаляване на продажбите на ASI, Комисията се е ограничила до това да разпредели този риск по метода на изключването, което, както бе посочено в точки 361 и 362 по-горе, не е валидно основание за разпределение.

380 Освен това в съдебното заседание Комисията се позовава на фигура № 9 от обжалваното решение (изложена след съображение 122 от посоченото решение), в която е възпроизведена таблица от споразумението за подялба на разходи относно разпределението на рисковете между Apple Inc. от една страна, и ASI и AOE, от друга страна. Както обаче бе посочено в точки 263—268 и 271 по-горе, тази таблица представя списък на рисковете, които ASI по-специално е можело да се наложи да поеме, но не доказва, че тези рискове действително са били поети от ASI. Нещо повече, тази таблица се отнася до ASI, а не до неговия ирландски клон.

381 За сметка на това в административното производство и към жалбата по настоящото производство Apple Inc., ASI и AOE представят доказателства, от които се установява, че рамковите споразумения с производителите на продукти с марката „Apple“ (т.нар. OEM) са били сключвани централно за цялата група Apple от Apple Inc. и ASI в Съединените щати.

382 Освен това Apple Inc., ASI и AOE представят доказателства във връзка с други рамкови споразумения, сключени също централно за цялата група Apple, с основните купувачи на продукти с марката „Apple“, а именно телекомуникационните оператори, по-специално в региона EMEIA.

383 Apple Inc., ASI и AOE представят също така доказателства относно политиката за международно ценообразуване на продуктите с марката „Apple“, установена централизирано за цялата група Apple.

384 Налага се изводът, че представените доказателства показват, че ирландският клон на ASI не е участвал в преговорите и в подписването на рамковите споразумения, независимо дали става въпрос за споразуменията, сключени с доставчиците на продуктите, които той разпространява, а именно OEM, или с клиентите, на които разпространява продуктите с марката „Apple“, каквито са телекомуникационните оператори. Всъщност клонът дори не е споменат в тези споразумения.

385 Освен това представените доказателства сочат, че ирландският клон на ASI не е имал правомощия за вземане на решения във връзка с предлагането (тоест определянето на продуктите, които да бъдат произвеждани), търсенето (тоест определянето на клиентите, на които продуктите е трябвало да бъдат продавани) или цените, на които тези продукти с марката „Apple“ са били продавани, по-специално в региона EMEIA, доколкото тези елементи са били определяни по силата на рамковите споразумения.

386 Ето защо, както основателно твърдят ASI и AOE, на ирландския клон на ASI не биха могли да бъдат приписани рисковете във връзка с непродадените продукти или със спад на търсенето, доколкото и предлагането, и търсенето са определяни централизирано, извън посочения клон.

387 Представените доказателства потвърждават ролята на ирландския клон на ASI, както е представена в ad hoc отчетите на Ирландия и Apple Inc., съгласно които в качеството си на дистрибутор този клон е носел отговорността да гарантира стоковия поток между производителите и клиентите и да събира и предава на равнището на групата информация относно предвижданията за предлагането и търсенето в региона EMEIA, както и за нивата на материалните запаси. Всъщност изпълняваните от ирландския клон на ASI функции по „мониторинг“ за региона EMEIA не са основание да се приеме, че той е поел икономическия риск, който би могъл да произтече от намаляване на оборота на ASI в този регион.

388 Накрая, що се отнася до твърдението в съображение 337 от обжалваното решение, че продажбите на ASI са се увеличили експоненциално през релевантния период, а оперативните разходи на неговия ирландски клон са останали стабилни, следва да се констатира, че този факт по-скоро е показателен за ограниченото влияние на дейностите, изпълнявани от този клон, върху съвкупността от търговските дейности на ASI.

389 Освен това такова обстоятелство не е достатъчно само по себе си, за да бъде поставен под съмнение изборът на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата. Всъщност Комисията излага своите разсъждения, без да посочи причината, поради която увеличението на продажбите на дружеството ASI непременно би трябвало да предполага увеличение на печалбата, подлежаща на разпределение в полза на ирландския му клон.

390 Следователно трябва да се приеме, че Комисията не е доказала, че ирландският клон на ASI е бил отговорен за риска, свързан с оборота.

3) Рискът, свързан с гаранциите на продуктите

391 В съображение 338 от обжалваното решение Комисията посочва, че доколкото ASI е предоставяло гаранции за всички продукти, продавани в региона EMEIA, и тези гаранции са представлявали най-значителният му пасив, свързаните с него рискове не е можело да бъдат поети от ASI, което няма служители, а по необходимост — от неговия ирландски клон.

392 По-конкретно в съображение 338 от обжалваното решение Комисията твърди, че тези рискове са най-значителният пасив на ASI, който е прехвърлен на Apple Distribution International (ADI), свързано дружество от групата Apple. Във връзка с това Комисията препраща към съображение 135 от обжалваното решение, в което е обяснено, че ADI е поело дейностите по разпространение в региона EMEIA за сметка на ASI, и че за тази цел по силата на меморандум от 23 април 2012 г. ADI е поело задълженията на ASI, най-съществената позиция от които са провизиите за гаранции на продуктите.

393 Първо, тези факти, изтъкнати от Комисията, свидетелстват за това, че гаранциите на продуктите с марката „Apple“ в региона EMEIA са били поети от ASI и провизиите за тези гаранции са били част от пасивите на посоченото дружество до 2012 г. При все това тази информация сама по себе си не позволява да бъде установена връзка между рисковете, каквито представляват тези предоставени от ASI гаранции, материализирани в провизиите в пасива на баланса на последното, и неговия ирландски клон. Освен това теорията на Комисията не важи за периода след 2012 г., когато тези рискове са били прехвърлени на ADI. Комисията обаче не е ограничила разсъжденията си до периода преди 2012 г.

394 Второ, рискът, свързан с гаранциите на продуктите, не може да бъде приписан на ирландския клон на ASI, ако последният не отговаря от икономическа гледна точка за рекламациите, чрез които се предявяват такива гаранции. Комисията обаче не представя доказателства, че ирландският клон на ASI е поемал такава отговорност.

395 Трето, макар наистина да няма спор, че ирландският клон на ASI е управлявал следпродажбеното обслужване AppleCare, както бе посочено в точки 276—278 по-горе, функциите, изпълнявани от този клон в рамките на посоченото обслужване, все пак имат спомагателен характер спрямо самите гаранции.

396 Всъщност Ирландия, ASI и AOE оспорват довода на Комисията, като се позовават по-специално на представените от тях ad hoc отчети, с които се е обосновала и самата Комисия и в които са описани дейностите на ирландските клонове във връзка с гаранциите на продуктите с марката „Apple“. Съгласно тези отчети в рамките на услугата AppleCare ирландският клон на ASI е бил по същество отговорен за:

– събирането на данни за дефектните продукти,

– управлението на мрежата от одобрени ремонтни предприятия трети лица,

– дистрибуцията на резервни части за ремонт в рамките на тази мрежа,

– управлението на телефонния център за поддръжка за клиенти.

397 Предвид спомагателния характер на тези функции при липса на други доказателства не може да бъде направен извод, че ирландският клон на ASI е поемал икономическите последици, свързани с гаранциите на продуктите, което се потвърждава от ASI и AOE в съдебното заседание.

398 Освен това значителният брой служители, осъществяващи дейност във връзка с услугата AppleCare, сам по себе си не е определящ, предвид факта че тази услуга обхваща по-специално телефонния център за следпродажбено обслужване, който, естествено, е функция, изискваща голям персонал.

399 Освен това Комисията не представя други доказателства, от които да се установява, че служителите на ирландския клон на ASI са участвали активно при вземането на решения, които засягат значително рисковете, свързани с гаранциите на продуктите с марката „Apple“, продавани от ASI, и че този клон е носил крайната икономическа отговорност за това по силата на тези гаранции.

400 При това положение фактът, че ирландският клон на ASI управлява услугата AppleCare, не позволява да се заключи, че последният е поел рисковете, свързани с гаранциите на продуктите с марката „Apple“.

4) Рисковете, свързани с дейността на изпълнителите трети лица

401 В съображение 339 от обжалваното решение Комисията твърди, че доколкото ASI системно е възлагало на подизпълнители, трети лица извън Ирландия своите дистрибуторски функции, общият оборот би бил по-подходящ показател за нивото на печалбата предвид риска, поеман от ирландския клон по отношение на продуктите, които не се обработват в Ирландия.

402 Като начало следва да се посочи, че текстът на съображение 339 от обжалваното решение не позволява да се отговори ясно на въпроса в какво се е изразявал рискът, породен от обстоятелството, посочено в точка 401 по-горе, и по какъв начин този риск е бил поеман от ирландския клон на ASI. Такава преценка, която се поддава на разнопосочни тълкувания, не може да бъде възприета като валидна обосновка на вторичната линия на разсъждение на Комисията.

403 Във всеки случай в отговор на поставения в съдебното заседание въпрос във връзка с това Комисията посочва, че се касае за същия вид риск като посочения в съображение 337 от обжалваното решение, а именно риск, свързан с възможността за спад в търсенето и евентуалните непродадени продукти, когато ASI е възлагало своите дистрибуторски функции на изпълнители, трети лица, но в същото време е оставало собственик на посочените продукти.

404 Ето защо, ако се предположи, че рискът, който има предвид Комисията в съображение 339 от обжалваното решение, може да се счита за същия вид риск като този, свързан с оборота, посочен в съображение 337 от обжалваното решение, то същите съображения като изложените в точки 376—390 по-горе са приложими и към този вид риск, чието поемане от ирландския клон на ASI остава недоказано.

405 Освен това, дори да се предположи, че съществува такъв риск, самото обстоятелство, че някои от дистрибуторските дейности са изнесени към изпълнители, трети лица, извън Ирландия, не може при липса на други индикации да подкрепи тезата, че такъв риск е следвало да бъде отреден на ирландския клон на ASI.

406 Всъщност обстоятелството, че в резултат от сделки с доставчици и клиенти, договорени и организирани в Съединените щати, дистрибуцията на въпросните продукти се обработва извън Ирландия от изпълнители, трети лица, е по-скоро в подкрепа на тезата, че рисковете, които биха могли да произтекат от това, не се поемат от ирландския клон на ASI.

407 От гореизложените съображения следва, че Комисията не е успяла да докаже, че рисковете, посочени в съображения 336, 337 и 339 от обжалваното решение, действително са били поемани от ирландския клон на ASI.

б) По избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата на ирландския клон на AOE

408 Що се отнася до AOE, в съображения 343 и 344 от обжалваното решение Комисията изтъква, че тъй като AOE няма физическо присъствие или служители, които да са в състояние да управляват рисковете извън неговия ирландски клон, следва да се счита, че последният носи всички рискове, и по-специално свързаните с материалните запаси. При тези обстоятелства тя счита, че показател за нивото на печалбата, включващ общите разходи, би бил по-подходящ от оперативните разходи.

409 Комисията обосновава доводите си с Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване. Въпреки това следва да се отбележи, както бе посочено в точка 357 по-горе, че те не препоръчват да се използва конкретен показател за нивото на печалбата, като например общите разходи, и не се противопоставят оперативните разходи да бъдат използвани като показател за нивото на печалбата.

410 Освен това съгласно точка 2.93 от Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, към която Комисията препраща в съображение 343 от обжалваното решение, „[к]огато се прилага базиран на разходите [МНМС], често се използват пълните разходи“. От това следва, че по принцип не е изключена възможността оперативните разходи да са подходящ показател за нивото на печалбата.

411 Също така доводът на Комисията, че показател за нивото на печалбата, който включва общите разходи, е по-пригоден за производствено предприятие като AOE, в случая не може да бъде споделен. Всъщност, както бе посочено в точка 12 по-горе, именно AOE, а не неговият ирландски клон, притежава използваните материали, незавършеното производство и готовата продукция. Доколкото общите разходи вземат предвид разходите за всички тези елементи, противно на твърденията на Комисията, използването на общите разходи като показател за нивото на печалбата не изглежда по-пригодно да отрази стойността на действително изпълняваните от ирландския клон на AOE функции, като се имат предвид по-специално активите на последното.

412 При тези обстоятелства Комисията не е успяла да докаже, че препоръчаният от нея показател за нивото на печалбата, основан на общите разходи, би бил по-подходящ в случая за целите на определяне на печалбата на ирландския клон на AOE съгласно принципа на сделката между несвързани лица.

в) Заключение относно избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата

413 Предвид гореизложените съображения следва да се направи заключението, че в обжалваното решение Комисията не е успяла да докаже, че изборът на оперативните разходи на ирландските клонове на ASI и AOE като показател за нивото на печалбата при прилагане на едностранен метод за разпределение на печалбата е бил неподходящ.

414 Освен това и във всеки случай Комисията не е представила и доказателства, които да удостоверяват, че този избор сам по себе си непременно води до заключението, че оспорваните данъчни становища са намалили данъчната тежест на ASI и AOE в Ирландия.

415 Във връзка с това Общият съд констатира, че нито обмяната на информация, предхождаща издаването на оспорваните данъчни становища, нито Ирландия или ASI и AOE, на които този въпрос е поставен в рамките на настоящото производство, обясняват в достатъчна степен какво е оправданието за установената непоследователност в посочените становища по отношение на оперативните разходи, които са възприети като основа за изчисляване на облагаемата печалба на клоновете в данъчното становище от 1991 г., но вече не са включени като основа за изчисляване на облагаемата печалба на клоновете в данъчното становище от 2007 г.

416 Въпреки това, дори и при наличието на непоследователност, която сочи недостатъци в методиката за изчисляването на облагаемата печалба, извършено в оспорените данъчни становища, следва да се припомнят съображенията, изложени в точка 348 по-горе, че Комисията не би могла да се ограничи до това да посочи методическата грешка, а трябва да докаже, че предимство действително е било предоставено, доколкото тази грешка в действителност е довела до намаляване на данъчната тежест на въпросните дружества в сравнение с тази, която те биха понесли при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане. Необходимо е още да се уточни, че в обжалваното решение Комисията не твърди, че изключването на някои категории оперативни разходи, възприети като основа за изчисляване на печалбата, разпределена на ирландските клонове на ASI и AOE, е довело до предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

417 Ето защо следва да бъдат приети оплакванията на Ирландия, ASI и AOE срещу констатациите на Комисията във връзка с методическата грешка при избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата на ирландските клонове на ASI и AOE във вторичната линия на разсъждение.

4. По нивата на възвръщаемост, приети в оспорваните данъчни становища

418 В съображения 346—359 от обжалваното решение Комисията оспорва нивата на възвръщаемост на ирландските клонове на ASI и AOE, приети в оспорваните данъчни становища, като в същото време изтъква, че групата Apple не е представила на ирландските данъчни органи нито доклад за разпределението на печалбата, нито някакво друго обяснение в подкрепа на своите предложения, довели до оспорваните данъчни становища.

419 От една страна, що се отнася до ASI, в съображение 346 от обжалваното решение Комисията изтъква, че в данъчното становище от 1991 г. за облагаема печалба е приет марж в размер на 12,5 % върху оперативните разходи на ирландския клон, докато в данъчното становище от 2007 г. е приет марж в размер на [*поверително*].

420 От друга страна, що се отнася до AOE, в съображение 347 от обжалваното решение Комисията изтъква, че облагаемата печалба, одобрена от ирландските данъчни органи, съответства на [*поверително*] от оперативните разходи, процент, който се променя на [*поверително*], когато облагаемата печалба е над [*поверително*]. В данъчното становище от 2007 г. облагаемата печалба съответства на [*поверително*] от оперативните разходи на клона, увеличена с възвръщаемост от [*поверително*] от оборота от ИС, разработена от AOE. Освен това тя подчертава, че облагаемата печалба на AOE, изглежда, е била определена в резултат от преговори и е зависела от съображения, свързани със заетостта, което се доказвало от вземането предвид на необходимостта „да не се ограничава разширяването на ирландските операции“ в рамките на обсъжданията преди приемане на данъчното становище от 1991 г.

421 От съображения 348 и 349 от обжалваното решение се установява, че обясненията, дадени от Ирландия и от Apple Inc. в административното производство във връзка с изчисляването на облагаемата печалба на ASI и AOE, не са убедили Комисията. Тя смята, че приетата от ирландските данъчни органи възвръщаемост на ирландските клонове на ASI и AOE се е основавала на силно намалени маржове на печалбата, въпреки че нямало никаква икономическа логика едно дружество да се съгласи на толкова ниски печалби.

422 В частност, що се отнася до данъчното становище от 2007 г., в съображения 350—359 от обжалваното решение Комисията се фокусира върху съображенията постфактум, съдържащи се в ad hoc отчетите, изготвени от съответните данъчни съветници на Ирландия и на групата Apple, относно нивата на възвръщаемост, договорени за ирландските клонове на ASI и AOE. Според Комисията тези отчети са се основавали на проучване на съпоставимостта, чиято релевантност е оспорена, с мотива че предлаганите от избраните за целите на съпоставката дружества продукти не са били сравними с висококачествените маркови продукти, предлагани от групата Apple. Комисията изтъква по-конкретно че свързаните с гаранциите на високотехнологичните продукти рискове, поети от ASI, не са съпоставими с рисковете на избраните при проучването дружества за техните продукти. Освен това тя подчертава факта, че най-малко три от 52-те избрани дружества са се намирали в ликвидация.

423 Освен това в съображения 354 и 355 от обжалваното решение, с цел изчерпателност, Комисията все пак извършва собствена оценка на нивото на възвръщаемост, което би трябвало да се определи за ASI и AOE, като използва същите сравними дружества, взети предвид в представения от Ирландия ad hoc отчет, но възприема като показател за нивото на печалбата, в случая на ASI — оборота (от продажби), а в този на AOE — общите разходи. В резултат от този коригиран анализ Комисията достига до извода, че възприетите в оспорваните данъчни становища нива на възвръщаемост са били прекалено ниски.

424 Всъщност, що се отнася до ASI, в съображение 355 от обжалваното решение Комисията констатира, че като се вземат продажбите на избраните за проучването на съпоставимостта дружества като показател за нивото на печалбата, през 2012 г. средната възвръщаемост е била в размер на 3 % с интерквартилен диапазон от 1,3 % до 4,5 %. Комисията изтъква, че търговските приходи, разпределени на ирландския клон на ASI като облагаема печалба по силата на данъчното становище от 2007 г., през 2012 г. са били приблизително [*поверително*], тоест около [*поверително*] от оборота на ASI за 2012 г. Тази възвръщаемост била на практика 20 пъти по-ниска от получената от Комисията в нейния коригиран анализ.

425 Що се отнася до AOE, в съображение 357 от обжалваното решение Комисията изтъква, че неговата облагаема печалба през 2012 г. е била около [*поверително*] от общите разходи на ирландския клон. Този процент попадал в интерквартилния диапазон, представен в ad hoc отчетите на съответните данъчни съветници на Ирландия и на групата Apple, и се доближавал до 25-ия процентил, който бил считан от данъчните съветници за долния край на диапазон, определен съгласно принципа на сделката между несвързани лица. Така Комисията посочва, че съгласно ad hoc отчета, представен от Apple Inc., за периода 2009—2011 г. маржът на общите разходи за долния квартил бил [*поверително*] с медиана от [*поверително*], а съгласно ad hoc отчета, представен от Ирландия, през периода 2007—2011 г. маржът на общите разходи за долния квартил бил [*поверително*] (с медиана от [*поверително*]).

426 Въпреки това в съображения 358 и 359 от обжалваното решение Комисията уточнява, че тези отчети не могат да обосноват извод постфактум, че възнаграждението за изпълняваните от ирландския клон на AOE функции е съответствало на принципа на сделката между несвързани лица. Най-напред тя поставя под въпрос съпоставимостта на данните, доколкото не е бил представен подробен анализ на съпоставимостта на структурата на разходите и на дейностите на избраните дружества. След това тя посочва, че 25-ият процентил е бил приет като долен край на диапазона, което отговаряло на твърде широк подход, по-специално предвид проблемите със съпоставимостта, установени във въпросните ad hoc отчети. Накрая Комисията изтъква, че в ad hoc отчетите е било извършено сравнение само с производствени предприятия, докато ирландският клон на AOE е предоставял също така споделени услуги на другите предприятия от групата Apple в региона EMEIA, например в областта на финансите, информационните системи и технологии и човешките ресурси.

427 Въз основа на тези констатации в съображение 360 от обжалваното решение Комисията стига до извода, че с оспорваните данъчни становища е одобрено възнаграждение, което ирландските клонове не биха приели от гледна точка на тяхната собствена рентабилност, ако бяха отделни и независими дружества, осъществяващи същата или сходна дейност при същите или подобни условия.

428 Между страните има спор както относно наличието, така и относно влиянието на установените от Комисията грешки във връзка с нивата на възвръщаемост, приети с оспорваните данъчни становища, и относно валидирането постфактум на тази възвръщаемост, предложено в ad hoc отчетите, изготвени от съответните данъчни съветници на Ирландия и на групата Apple.

а) Възвръщаемост на ирландските клонове на ASI и AOE, одобрена с данъчното становище от 1991 г.

429 На първо място, Комисията упреква ирландските данъчни органи, че в оспорваните данъчни становища са приели нива на възвръщаемост на ирландските клонове на ASI и AOE, без тези нива на възвръщаемост да бъдат подкрепени от какъвто и да е доклад.

430 От една страна, следва да се отбележи, че Ирландия, ASI и AOE изтъкват, че по времето, когато са издадени оспорваните данъчни становища, представянето на доклад за разпределението на печалбата не се е изисквало съгласно приложимото ирландско данъчно право, което Комисията не оспорва.

431 От друга страна, следва да се отбележи, че възражението на Комисията се доближава до твърдение за методическа грешка (или липса на методика), доколкото се отнася до недостатъци в метода за изчисляване на облагаемата печалба, одобрен с оспорваните данъчни становища, в резултат от липсата на доклади за разпределение на печалбата.

432 Наистина, обясненията, които групата Apple дава пред ирландските данъчни органи, за да обоснове предлаганите нива на възвръщаемост, възпроизведени в съображение 64 от обжалваното решение, са лаконични. Всъщност групата Apple твърдяла, че предлаганите нива са над марж от 15 %, какъвто обичайно щял да бъде постигнат от един „cost center“, но под марж от 100 %, какъвто бил обичаен за фармацевтичната промишленост, която не била сравнима с компютърния сектор. Също така трябва да се припомни, че групата Apple е признала пред ирландските данъчни органи, че нейното предложение не почива на научна основа, но че тя счита, че такова предложение води до достатъчно голям размер на облагаемата печалба.

433 В това отношение Общият съд отбелязва, че нито обмяната на информация, предхождаща издаването на оспорваните данъчни становища, нито Ирландия, ASI и AOE, на които този въпрос е поставен в рамките на настоящото производство, обясняват в достатъчна степен каква е точната обосновка на показателите и на стойностите, възприети при изчисляване на облагаемата печалба на ASI и AOE. Следователно никакви конкретни доказателства от времето на приемане на становищата не обясняват причините, обосноваващи размера на процентите от оперативните разходи, възприети в оспорваните данъчни становища, и още по-малко тяхната промяна с течение на времето.

434 Все пак се налага изводът, че освен че поставя въпроса за липсата на доклади за разпределението на печалбата, Комисията не извежда до край своя анализ, за да докаже, че по силата на посочените изчисления действително платените от ASI и AOE данъци на основание оспорваните данъчни становища са били по-ниски от тези, които е трябвало да бъдат платени при липса на оспорваните данъчни становища и при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане.

435 Така, по същите съображения като изложените в точка 332 по-горе, само констатацията за грешка в методиката за изчисляване на печалбите, подлежащи на разпределение в полза на клоновете, не е достатъчна, за да се докаже, че оспорваните данъчни становища са предоставили предимство на ASI и AOE.

436 На второ място, Комисията упреква ирландските данъчни органи, че без обосновка са приели праг на облагаемата печалба на AOE, а именно [*поверително*], над който облагаемата печалба вече не съответства на 65 % от оперативните разходи на ирландския клон, а на [*поверително*] от тези разходи. Според Комисията един рационален икономически оператор не би приел по-ниска възвръщаемост и не би се отказал от част от печалбата си, когато оперативните му разходи се увеличават, което е показател за увеличение на обема на неговата дейност, при това дори когато тази възвръщаемост би била достатъчна, за да покрие разходите му и да формира известна печалба.

437 Комисията изтъква, че този праг представлява данъчно облекчение, което е било предоставено въз основа на критерии, които са чужди на системата на данъчно облагане, например съображения, свързани със заетостта, и следователно трябва да се счита, че то предоставя избирателно предимство.

438 В това отношение Apple Inc. изтъква в становището си по решението за откриване на процедурата, че такова отклонение е оправдано от факта, че допълнителните инвестиции в дълготрайни активи, необходими за разширяването, са по-съществени в началото, отколкото в течение на дейността. Освен това в отговорите на писмените въпроси на Общия съд ASI и AOE потвърждават, че прагът от [*поверително*] никога не е бил достиган и следователно вторият, намален процент никога не е бил използван при изчисляване на облагаемата печалба на AOE. Комисията не е оспорила тази информация.

439 На първо място, следва да се отбележи, че макар наистина да е прието, че когато компетентните органи разполагат с широка оперативна самостоятелност да определят по-специално условията на предоставяната мярка въз основа на критерии, чужди на данъчната система, като запазването на работните места, упражняването на оперативната самостоятелност може да се разглежда като водещо до селективна мярка (решение от 18 юли 2013 г., P, C-6/12, EU:C:2013:525, т. 27), това не променя факта, че за да се определи дали държавните мерки могат да съставляват държавни помощи, следва да се вземат предвид главно последиците от тези мерки по отношение на предприятията, които са получатели по тях (вж. решение от 13 септември 2010 г., Гърция и др./Комисия, T-415/05, T-416/05 и T-423/05, EU:T:2010:386, т. 212 и цитираната съдебна практика).

440 Във всеки случай само споменаването при предшестващата данъчното становище от 1991 г. обмяна на информация между ирландските данъчни органи и групата Apple на факта, че тя е един от най-големите работодатели в района, в който са били установени ирландските клонове на ASI и AOE, не доказва, че облагаемата печалба на ASI и AOE е била определена въз основа на въпроси, свързани със заетостта. Всъщност от доклада за проведената среща, възпроизведен в съображение 64 от обжалваното решение, се установява, че броят на наетите от групата Apple лица във въпросния район е посочен като информация за контекста и развитието на дейностите на групата в района, а не като компенсация за предложението за разпределение на печалбата на въпросните ирландски клонове.

441 Следователно при липса на други доказателства Комисията не би могла да твърди, че въпросното данъчно становище е било прието като компенсация за евентуалното създаване на работни места в района.

442 На второ място, следва да се отбележи, че въпросният праг никога не е бил достиган и че следователно печалбите на ирландския клон на AOE никога не са били разпределяни въз основа на намаления процент, предвиден в данъчното становище от 1991 г.

443 Всъщност оборотът на AOE е намалял значително в периода преди данъчното становище от 1991 г., а именно 751 милиона щатски долара през 1989 г., както е посочено в съображение 64 от обжалваното решение, до 2006 г., последната година, през която е прилагано данъчното становище от 1991 г., а именно 359 милиона щатски долара, както е посочено в съображение 97 от обжалваното решение.

444 Ето защо, дори да се предположи, че твърденията на Комисията за липса на икономическа обосновка на предвидения в това становище праг са основателни, тя не би могла да изтъква, че включването на праг в данъчното становище от 1991 г. е довело до предимство, след като този механизъм в действителност не е бил приведен в действие.

445 На трето място, дори и доводът на Комисията да трябва да се разбира в смисъл, че приетите от ирландските данъчни органи нива на възвръщаемост са твърде ниски за изпълняваните от клоновете функции, като се имат предвид активите и рисковете, свързани с тези функции, този довод не би могъл да бъде приет при липса на други доказателства.

446 Всъщност вторичната линия на разсъждение на Комисията се основава на предпоставката, че ирландските данъчни органи правилно са приписали лицензите за ИС на групата Apple на централните управления, което съгласно Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване е показател за извършването на сложни или уникални функции. Както обаче следва от заключението в точка 348 по-горе, Комисията не е успяла да докаже, че ирландските клонове на ASI и AOE са изпълнявали най-сложните функции.

447 Освен това, в частност доколкото става въпрос за ASI, Комисията базира своите разсъждения върху съображението, че ирландският клон е поел много важни рискове за дейностите на групата Apple. Както обаче следва от заключението в точка 407 по-горе, Комисията не е успяла да докаже, че тези рискове действително са били поети от ирландския клон на ASI.

448 Ето защо при липса на други доказателства следва да се приеме, че Комисията не е успяла да докаже, че нивата на възвръщаемост, определени в данъчното становище от 1991 г., са били твърде ниски като възнаграждение за действително изпълняваните от ирландските клонове на ASI и AOE функции, като се имат предвид техните активи и техните рискове.

б) Възвръщаемост на ирландските клонове на ASI и AOE, одобрена с данъчното становище от 2007 г.

449 Освен че възразява срещу липсата на доклад за разпределението на печалбата за обосноваване на данъчното становище от 2007 г. — възражение, отхвърлено по съображенията, изложени в точки 430—435 по-горе — Комисията оспорва възвръщаемостта на ирландските клонове на ASI и AOE под формата на разпределена на тези клонове печалба на основание на данъчното становище от 2007 г., като оспорва ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc. с цел постфактум да бъде обосновано обстоятелството, че тези печалби попадат в диапазон, определен в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. По-специално Комисията поставя под съмнение надеждността на ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc., поради това че дружествата, избрани за целите на проучването на съпоставимостта, на което се основават посочените отчети, не били сравними с ASI и AOE.

1) По избора на дружествата, използвани при анализите на съпоставимостта

450 В обжалваното решение Комисията изтъква по-специално две грешки, отнасящи се до сравнимостта на дружествата, избрани при проучването на съпоставимостта, с ирландския клон на ASI. От една страна, в съображение 350 от обжалваното решение Комисията посочва, че не е възможно да се идентифицират дружествата, избрани в ad hoc отчета, представен от Apple Inc. От друга страна, в съображение 351 от обжалваното решение Комисията подчертава, че при избора на сравними дружества за проучванията на съпоставимостта не е отчетен фактът, че за разлика от тези дружества групата Apple продава висококачествени маркови стоки и позиционира продуктите си на пазара като такива. В това отношение Комисията изтъква, че докато ASI е отговаряло за гаранциите на продаваните продукти, които в случая на качествени маркови стоки създават много висок риск, избраните сравними дружества не са били изложени на такъв риск.

451 Що се отнася до съпоставимостта с ирландския клон на AOE, Комисията изтъква (в съображение 359 от обжалваното решение), че ad hoc отчетът, представен от Ирландия, е взел предвид само производствени предприятия, докато AOE предоставя също така и споделени услуги на другите предприятия от групата Apple в региона EMEIA, например услуги в областта на финансите, информационните системи и технологии и човешките ресурси.

452 Като начало следва да се отбележи, че дори и да се предположи, че грешките, установени от Комисията във връзка с ad hoc отчетите, представени постфактум от Ирландия и Apple Inc., са доказани и оборват заключенията в тези отчети, от това Комисията не може да направи извод, че оспорваните данъчни становища са довели до намаление на данъчната тежест на ASI и AOE в Ирландия.

453 Всъщност тези отчети са представени от Ирландия и Apple Inc., за да се докаже постфактум, че печалбите, разпределени на ирландските клонове на ASI и AOE по силата на оспорваните данъчни становища, са попадали в диапазони, определени в съответствие с принципа на

сделката между несвързани лица. Представянето на тези ad hoc отчети от Ирландия и Apple Inc. обаче не би могло да размести доказателствената тежест за наличието на предимство в случая, която се носи от Комисията, както бе припомнено в точка 100 по-горе.

454 Във всеки случай следва да се провери дали установените от Комисията недостатъци в ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc., са доказани и позволяват да бъдат оборени заключенията в тези отчети.

455 Първо, важно е да се отбележи, както основателно твърдят Ирландия, ASI и AOE, че анализите в областта на трансферното ценообразуване не са точна наука и не могат да бъдат търсени точни резултати за нивото, считано за съответстващо на принципа на сделката между несвързани лица. В това отношение следва да се припомни точка 1.13 от Насоките на ОИСР за трансферно ценообразуване, в която се посочва, че целта на упражнението за определяне на трансферни цени е „да се намери разумно приближение до пазарния резултат на базата на надеждни данни“ и че „трансферното ценообразуване не е точна наука, а изисква преценка както от страна на данъчната администрация, така и на данъчнозадълженото лице“.

456 Второ, що се отнася до предприятията, избрани за целите на проучването на съпоставимостта, което е в основата на ad hoc отчета, представен от Apple Inc., ASI и AOE твърдят, че по време на административното производство Apple Inc. многократно е искало от Комисията становище по този ad hoc отчет, но не е било отправено никакво специално искане по данните от проучването на съпоставимостта. Комисията не оспорва тези доводи. Освен това към жалбата по настоящото производство ASI и AOE представят данните, които са били използвани за този ad hoc отчет, като посочват, че те са изведени от същата база данни, която е използвана в ad hoc отчета, представен от Ирландия. Комисията повече не повдига възражения конкретно срещу ad hoc отчета, представен от Apple Inc.

457 Трето, доколкото Комисията оспорва използването в двата ad hoc отчета, представени от Ирландия и Apple Inc., на проучване на съпоставимостта, основано на търсене в база от сравнителни данни, е необходимо да бъде посочено следното.

458 Най-напред, ако упреците на Комисията трябва да бъдат разбирани като възражение срещу използването на база сравнителни данни като такава, те не могат да бъдат приети. Всъщност без използването на база данни във втората стъпка от едностранния метод за разпределение на печалбата не би било възможно да се извърши проучване на съпоставимостта, което да позволи да се оцени печалбата, за която се счита, че съответства на принципа на сделката между несвързани лица, което предполага да е възможно да се извърши такава оценка при сравними предприятия.

459 Комисията не е представила доказателства, удостоверяващи, че трябва да се изключи самото използване на бази данни, съставени от специализирани независими дружества, каквато е използваната в ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc. Всъщност, както основателно твърдят Ирландия, ASI и AOE, тези бази данни са съставени въз основа на кодовете от общата класификация на икономическите дейности в Европейските общности (NACE) и при липса на доказателства за недостатъци, които да ги оборят, те представляват емпирична основа, на която могат да бъдат извършвани проучвания на съпоставимостта.

460 По-нататък, що се отнася до доводите на Комисията, насочени към оспорване на сравнимостта на дружествата, избрани за анализа на съпоставимостта с ирландския клон на ASI, следва да се отбележи, че Комисията се е ограничила до това да изложи същите доводи като повдигнатите от нея срещу избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата, а именно факта, че ASI е отговаряло за гаранциите на продадените продукти и че е поемало значителен риск за високотехнологичните продукти, обработвани от изпълнители, трети лица, докато

избраните дружества не са поемали този вид така важни рискове и следователно не са били сравними. По същите съображения като изложените в точки 391—402 по-горе тези доводи следва да бъдат отхвърлени.

461 Освен това следва да се отбележи, както правят Ирландия, ASI и AOE, че доколкото оперативните разходи не са можели да бъдат изключени като показател за нивото на печалбата в случая, какъвто извод беше направен в точка 413 по-горе, високото качество на марката не оказва значително влияние върху съпоставимостта в случая. Всъщност, както основателно твърдят ASI и AOE, обстоятелството, че дадено дружество разпространява висококачествени маркови продукти, не оказва непременно влияние върху неговите оперативни разходи спрямо оперативните разходи, които то би имало, ако разпространява продукти с по-ниско качество. Това съображение е доказано в случая от обстоятелството, признато от самата Комисия в съображение 337 от обжалваното решение, че оперативните разходи на ирландския клон на ASI са останали относително стабилни в сравнение с експоненциалното увеличение на продажбите на ASI.

462 Що се отнася до резервите към съпоставимостта на производствените предприятия, избрани при анализа на съпоставимостта с ирландския клон на AOE, поради спомагателния характер на функциите, които този клон е изпълнявал извън производствените дейности, следва да се отбележи, че тези спомагателни функции не са представителни за съвкупността от функции, изпълнявани от посочения клон, както основателно твърдят Ирландия, ASI и AOE. В това отношение последните се позовават по-специално на анализа на дейностите на ирландския клон на AOE, извършен в представените от тях ad hoc отчети, който не е бил оспорен специално по този въпрос от Комисията.

463 Накрая, що се отнася до изтъкнатото от Комисията обстоятелство, че три от 52-те дружества, избрани за анализа на съпоставимостта, са в ликвидация, тези резерви не биха могли да засегнат надеждността на този анализ като цяло. Освен това тези дружества са обявени в ликвидация след финансовите периоди, обхванати от анализа. В допълнение, противно на твърдяното от Комисията, като се имат предвид съображенията в точка 455 по-горе, броят на тези три дружества от 52-те, посочени във въпросния анализ, не изглежда да е значителен дял, от естество да изкриви резултата от проучването на съпоставимостта.

464 При тези обстоятелства следва да се направи извод, че Комисията не е успяла да обори надеждността на проучванията на съпоставимостта, на които се основават ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc., и съответно да докаже ненадеждността на посочените отчети.

2) По коригирания анализ на съпоставимостта, извършен от Комисията

465 Следва да се отбележи, че в съображения 353—356 от обжалваното решение Комисията е направила собствен анализ на съпоставимостта, който може да бъде означен като „коригирания анализ на съпоставимостта“.

466 В своя коригиран анализ на съпоставимостта Комисията се е опитала да изчисли дали възвръщаемостта на ирландските клонове на ASI и AOE, одобрена с оспорваните данъчни становища, влиза в диапазоните при сделки между несвързани лица.

467 На първо място, що се отнася до ирландския клон на ASI, Комисията е използвала данните за избраните дружества в представения от Ирландия ad hoc отчет, като е приела ирландския клон на ASI за проверявана страна, а продажбите — за показател за нивото на печалбата. Тези данни са възпроизведени във фигура № 13, включена в съображение 354 от обжалваното решение. Така

Комисията сравнява печалбата, разпределена на ирландския клон на ASI спрямо продажбите на ASI, със средната възвръщаемост на продажбите на избраните дружества в ad hoc отчета, представен от Ирландия, за периода 2007—2011 г.

468 Като начало следва да се отбележи, че наистина подходът на Комисията, който се изразява в сравняване, от една страна, на резултатите от нейния собствен анализ, и от друга, на облагаемите печалби на ASI от гледна точка на оспорваните данъчни становища, по принцип би могъл да ѝ позволи да докаже наличието на избирателно предимство.

469 Въпреки това заключенията от коригирания анализ на съпоставимостта, извършен от Комисията, не биха могли да оборят заключенията в ad hoc отчетите, представени от Ирландия и Apple Inc., че печалбите на ирландските клонове на ASI и AOE, определени при прилагане на оспорваните данъчни становища, попадат в диапазоните при сделки между несвързани лица.

470 Най-напред следва да се констатира, че коригираният анализ на съпоставимостта, извършен от Комисията, се основава на продажбите като показател за нивото на печалбата за целите на прилагане на МНМС. Както обаче се установява от съображенията, изложени в точки 402 и 412 по-горе, не е доказано, че в случая използването на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата е било неподходящо. Освен това не е доказано, че използването на продажбите би било по-подходящо.

471 След това е необходимо да се припомни, че извършеният от Комисията анализ във вторичната ѝ линия на разсъждение се основава на предпоставката, че по същество изпълняваните от ирландския клон на ASI функции са били сложни и определящи за успеха на марката „Apple“, а оттам и за търговските дейности на ASI. Освен това според Комисията този клон е поемал значителни рискове във връзка с дейностите на ASI. Както обаче бе прието в точки 348 и 407 по-горе, Комисията не е успяла да докаже, че клонът на ASI е изпълнявал сложни функции и е поемал тези значителни рискове.

472 Накрая, в съображения 353—355 от обжалваното решение Комисията се е опитала да сравни средната възвръщаемост от продажбите на сравнимите предприятия и средната възвръщаемост от продажбите на ASI съобразно разпределената на неговия ирландски клон печалба по силата на данъчното становище от 2007 г. Този подход обаче не съответства на разрешения подход на ОИСР, нито на член 25 от ЗКД 97, доколкото възвръщаемостта от продажбите на ASI не би могла да отразява в случая с ирландския му клон стойността на функциите, които този клон действително е изпълнявал, по изложените по-долу причини.

473 От една страна, както бе посочено в точки 384 и 385 по-горе, дистрибуторските функции, изпълнявани от ирландския клон на ASI, са се изразявали в поръчки, продажба и дистрибуция на продукти с марката „Apple“ по силата на рамкови споразумения, договорени извън посочения клон. Следователно добавената стойност, за която е допринесъл ирландският клон на ASI, не би могла да бъде установена от възвръщаемостта на продажбите на ASI.

474 От друга страна, действително изпълняваните от ирландския клон на ASI функции не са имали определящо влияние върху ИС на групата Apple или върху марката „Apple“, както бе посочено в точка 341 по-горе. Тези два фактора обаче са взаимообвързани и могат да бъдат обобщени под марката „Apple“, която се носи от висококачествени продукти и за която самата Комисия приема в съображение 351 от обжалваното решение, че има определящо значение за стойността на продажбите на ASI. По тази причина възвръщаемостта от продажбите на ASI не дава реална картина на действителния принос на неговия ирландски клон в посочените продажби.

475 При тези обстоятелства заключенията на коригирания анализ на съпоставимостта, извършен от Комисията по отношение на възвръщаемостта на ирландския клон на ASI, при който анализ продажбите са използвани като показател за нивото на печалбата, не биха могли да оборят заключенията на представените от Ирландия и Apple Inc. ad hoc отчети, които използват оперативните разходи като показател за нивото на печалбата.

476 На второ място, що се отнася до възвръщаемостта на AOE, както самата Комисия посочва в съображение 357 от обжалваното решение, резултатите от извършения от Комисията анализ на съпоставимостта, предадени накратко в точка 425 по-горе, сочат, че печалбата, разпределена на ирландския клон на AOE в Ирландия при прилагане на оспорваните данъчни становища, попада в диапазони, които могат да се считат за съответстващи на принципа на сделката между несвързани лица.

477 Ето защо резултатите от извършения от Комисията анализ по същество потвърждават заключенията от представените от Ирландия и Apple Inc. ad hoc отчети, съгласно които печалбата, разпределена на ирландския клон на AOE, е попадала в диапазони, определени съгласно принципа на сделката между несвързани лица. Във връзка с това, през призмата на съображенията в точка 455 по-горе относно анализите в областта на трансферното ценообразуване, следва да се изтъкне, че резултатите не могат да бъдат обезсилени само поради това че попадат по-скоро в долната част на диапазона, определен съгласно принципа на сделката между несвързани лица.

478 С оглед на гореизложените съображения следва да бъдат приети оплакванията на Ирландия, ASI и AOE срещу констатациите на Комисията за методическа грешка, свързана с приетите в оспорваните данъчни становища нива на възвръщаемост.

5. Заключение относно изводите на Комисията във вторичната линия на разсъждение

479 Направените по-горе констатации във връзка с недостатъците на методите за изчисляване на облагаемата печалба на ASI и AOE доказват, че оспорваните данъчни становища са непълни и понякога непоследователни. Въпреки това сами по себе си тези обстоятелства не са достатъчни, за да докажат наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

480 Всъщност Комисията не е успяла да докаже, че изтъкнатите от нея методически грешки в методите за разпределение на печалбата, одобрени с оспорваните данъчни становища, които грешки се отнасят до избора на ирландските клонове за проверявани страни (т. 351 по-горе), до избора на оперативните разходи за показател на нивото на печалбата (т. 417 по-горе) и до нивата на възвръщаемост, приети с оспорваните данъчни становища (т. 478 по-горе), са довели до намаляване на облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия. Следователно тя не е успяла да докаже, че тези становища са предоставили предимство на тези дружества.

481 При тези обстоятелства следва да се приеме, че са налице изложените от Ирландия и от ASI и AOE основания, а именно че във вторичната си линия на разсъждение Комисията не е успяла да докаже наличието в случая на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

Е. По основанията, с които се оспорват изводите на Комисията в алтернативната линия на разсъждение (петото основание по дело T-778/16 и деветото основание по дело T-892/16)

482 Комисията излага в съображения 369—403 от обжалваното решение своята алтернативна линия на разсъждение, която е разделена на две алтернативни части.

483 На първо място, в съображения 369—378 от обжалваното решение Комисията изтъква, че принципът на сделката между несвързани лица е присъщ на прилагането на член 25 от ЗКД 97 и че доколкото оспорваните данъчни становища дерогират посочения принцип, те предоставят избирателно предимство под формата на намаление на облагаемата основа на ASI и AOE.

484 На второ място, в съображения 379—403 от обжалваното решение Комисията изтъква, че дори и прилагането на член 25 от ЗКД 97 да не се ръководи от принципа на сделката между несвързани лица, все пак трябва да се счита, че оспорваните данъчни становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE, тъй като тези становища са последица от упражнени от ирландските данъчни органи дискреционни правомощия.

485 Ирландия, ASI и AOE оспорват по същество изводите на Комисията в двете части на алтернативната линия на разсъждение.

1. По първата част от алтернативната линия на разсъждение на Комисията

486 В първата част от алтернативната си линия на разсъждение Комисията приема, че оспорваните данъчни становища дерогират член 25 от ЗКД 97, с мотива че на посочения член е присъщ принципът на сделката между несвързани лица (съображение 377 от обжалваното решение). След това Комисията препраща към вторичната си линия на разсъждение, в която тя приема, че оспорваните данъчни становища не позволяват да се достигне надеждно приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, и поради това прави извода, че тези становища са предоставили избирателно предимство на ASI и AOE (съображение 378 от обжалваното решение).

487 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че доколкото първата част от алтернативната линия на разсъждение на Комисията се основава на констатациите, направени от нея във вторичната линия на разсъждение, и че както бе прието в точка 481 по-горе, Комисията не може да се обоснове с такова разсъждение, за да направи извод за наличие на предимство в случая, следва да се приеме, че Комисията не може също така да се обоснове с първата част от алтернативната си линия на разсъждение, за да направи извод за наличие на избирателно предимство в случая.

488 При тези обстоятелства следва да се заключи, че в първата част от алтернативната линия на разсъждение Комисията не е успяла да докаже, че оспорваните данъчни становища са предоставили избирателно предимство на ASI и AOE.

2. По втората част от алтернативната линия на разсъждение на Комисията

489 Във втората част от алтернативната линия на разсъждение Комисията изтъква, че дори да се предположи, че прилагането на член 25 от ЗКД 97 не се ръководи от принципа на сделката между несвързани лица, оспорваните данъчни становища все пак са предоставили избирателно предимство на ASI и AOE, доколкото са били издадени по дискреционна преценка на ирландските данъчни органи.

490 От една страна, Комисията твърди, че в своите основна и вторична линия на разсъждение е доказала, че с оспорваните данъчни становища са одобрени методи за разпределение на печалбата, водещи до намаление на облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия и предоставящи икономическо предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

491 От друга страна, тя твърди, че доколкото член 25 от ЗКД 97 не дефинира никакви обективни критерии за разпределение на печалбата между отделните части на едно и също чуждестранно дружество, дискреционните правомощия, с които разполагат ирландските данъчни органи при

прилагане на тази разпоредба, не се основават на обективни критерии, свързани с данъчната система, което води до презумпция за избирателност на оспорваните данъчни становища. Освен това Комисията е разгледала единадесет данъчни становища, които са ѝ предоставени от Ирландия, и е констатирала редица непоследователности, въз основа на които е приела, че в практиката си ирландските данъчни органи издават данъчни становища по дискреционна преценка, като не е бил прилаган никакъв последователен критерий за определяне на печалбата, която подлежи на разпределение в полза на ирландските клонове на чуждестранни дружества за целите на прилагане на член 25 от ЗКД 97.

492 От това Комисията стига до извода, че оспорваните данъчни становища са издадени по силата на дискреционните правомощия на ирландските данъчни органи при липса на обективни критерии, свързани с данъчната система, и следователно трябва да се счита, че тези становища предоставят избирателно предимство на ASI и AOE по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

493 Във връзка със съображенията на Комисията, първо, следва да се отбележи, че доколкото тя не е успяла да докаже наличието на предимство в своите главна и вторична линия на разсъждение, тя не би могла само чрез алтернативната си линия на разсъждение, описана по-горе, да докаже наличието на избирателно предимство в случая. Всъщност, дори да се приеме за установено, че данъчните органи имат дискреционни правомощия, наличието на дискреционни правомощия не предполага непременно, че те са били упражнени така, че да бъде намалена данъчната тежест на лицето, за което е издадено данъчното становище, в сравнение с тази, която той обичайно би трябвало да понесе.

494 Следователно алтернативната линия на разсъждение на Комисията не е достатъчна, за да бъде установено наличието на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

495 Второ и във всеки случай, Комисията не е успяла да докаже, че в случая ирландските органи са упражнили широки дискреционни правомощия.

496 Всъщност следва да се припомни съдебната практика, съгласно която, за да се приеме, че дадено данъчно предимство е избирателно, не е необходимо националните органи да разполагат с дискреционното правомощие да предоставят това предимство. Същевременно съществуването на такова дискреционно правомощие може да позволи на тези органи да поставят в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки в ущърб на други, по-специално когато компетентните органи разполагат с дискреционни правомощия да определят съобразно чужди на данъчната система критерии получателите и условията, при които се ползва мярката (решение от 25 юли 2018 г., Комисия/Испания и др., C-128/16 P, EU:C:2018:591, т. 55).

497 Налага се изводът, че в съображение 381 от обжалваното решение Комисията само твърди, че Ирландия не е посочила нито една обективна норма във връзка с разпределението на печалбата на чуждестранно дружество за целите на прилагане на член 25 от ЗКД 97. В същото съображение 381 тя пряко заключава от посоченото, че „това би означавало, че преценката на [ирландските данъчни органи] при прилагането на тази разпоредба не се основава на обективни критерии, свързани с данъчната система, което води до презумпция за избирателно предимство“.

498 Както обаче бе констатирано в точки 238 и 239 по-горе, прилагането на член 25 от ЗКД 97 изисква да бъде извършен обективен анализ на фактите, включващ, първо, установяване на дейностите, извършвани от клона, използваните от него активи за изпълнение на неговите функции и свързаните с тях рискове, които той поема, и второ, определяне на пазарната стойност на този вид дейности. Такъв анализ съответства по същество на предлагания в разрешения подход на ОИСР.

499 Следователно Комисията не би могла да твърди, че прилагането на член 25 от ЗКД 97 от страна на ирландските данъчни органи не предполага използването на последователен критерий за определяне на печалбата, която подлежи на разпределение на ирландските клонове на чуждестранни дружества.

500 Наистина, в случая прилагането на член 25 от ЗКД 97 от страна на ирландските данъчни органи в оспорваните данъчни становища не е достатъчно документирано. Всъщност, както бе констатирано в точки 347 и 433 по-горе, информацията и доказателствата в подкрепа на такова прилагане са много ограничени. Действително тази липса на документиран анализ е укорим методически недостатък при изчисляването на облагаемата печалба на ASI и AOE, одобрено с оспорваните данъчни становища. Въпреки това такъв недостатък сам по себе си не може да е доказателство, че оспорваните данъчни становища са издадени вследствие на упражняването на широки дискреционни правомощия от страна на ирландските данъчни органи.

501 Трето, единадесетте данъчни становища, свързани с разпределението на печалби на ирландски клонове на чуждестранни дружества, разгледани от Комисията в съображения 385—395 от обжалваното решение, не могат да докажат наличието на широки дискреционни правомощия на ирландските данъчни органи, които да водят до по-благоприятно третиране на дружествата получатели спрямо други дружества в сравнимо положение.

502 Всъщност, както се установява от съображения 385—395 от обжалваното решение, всяко от тези единадесет данъчни становища се отнася до дружества, които имат напълно различна дейност. Както отбелязва самата Комисия в съображение 88 от обжалваното решение, разпределението на печалбата между множество свързани дружества зависи от изпълняваните функции, поеманите рискове и използваните активи от всяко дружество. Следователно трябва да се констатира, че самото обстоятелство, че единадесетте данъчни становища одобряват различни методи за разпределение на печалбата, почива именно на факта, че положението на данъчнозадължените лица е различно. Така фактът, че тези различни положения са били взети предвид при приемане на въпросните становища, не доказва по никакъв начин наличието на дискреционни правомощия на ирландските данъчни органи.

503 От гореизложените съображения следва, че Комисията не би могла да се основава на втората част от алтернативната си линия на разсъждение, за да направи извод за наличие на избирателно предимство в случая.

504 Ето защо следва да се приеме, че са налице основанията, представени от Ирландия и от ASI и AOE и отнасящи се до факта, че в алтернативната си линия на разсъждение Комисията не е успяла да докаже наличието в случая на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, като не е необходимо да бъдат разглеждани оплакванията за съществени процесуални нарушения и нарушение на правото на изслушване, изложени от ASI и AOE във връзка с изводите на Комисията в посочената алтернативна линия на разсъждение.

Ж. Заключение относно извода на Комисията за наличие на избирателно предимство

505 Предвид заключенията в точки 312, 481 и 504 по-горе, че са налице основанията, изложени от Ирландия и от ASI и AOE във връзка с изводите на Комисията в основната, вторичната и алтернативната линия на разсъждение, трябва да бъде направено заключението, че в случая Комисията не е доказала, че с издаването на оспорваните данъчни становища ирландските данъчни органи са предоставили на ASI и AOE избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

506 В това отношение следва да се припомни, че макар съгласно постоянната съдебна практика, цитирана в точка 100 по-горе, Комисията да може да квалифицира данъчна мярка като държавна помощ, това може да бъде направено само ако са изпълнени условията за такава квалификация.

507 Тъй като в случая Комисията не е успяла да докаже надлежно наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, обжалваното решение трябва да бъде отменено в неговата цялост, без да е необходимо да се разглеждат останалите изложени от Ирландия и от ASI и AOE основания.

IV. По съдебните разноски

508 Съгласно член 134, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като е загубила делото, Комисията следва да бъде осъдена да понесе направените от нея съдебни разноски, както и разноските на Ирландия по дело T-778/16 и на ASI и AOE в съответствие с искането на последните.

509 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник Ирландия понася направените от нея съдебни разноски по дело T-892/16 и Великото херцогство Люксембург, Република Полша и Надзорният орган на ЕАСТ понасят направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (седми разширен състав)

реши:

1) Съединява дела T-778/16 и T-892/16 за целите на настоящото съдебно решение.

2) Отменя Решение (ЕС) 2017/1283 на Комисията от 30 август 2016 година относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на Apple.

3) Европейската комисия понася направените от нея съдебни разноски, както и разноските на Ирландия по дело T-778/16 и разноските на Apple Sales International и Apple Operations Europe.

4) Ирландия понася направените от нея съдебни разноски по дело T-892/16 и Великото херцогство Люксембург, Република Полша и Надзорният орган на ЕАСТ понасят направените от тях съдебни разноски.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Корнезов

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 15 юли 2020 година.

Подписи

Съдържание

I. Обстоятелствата по спора 2

А. Историята на групата Apple 2

1. Относно групата Apple 2

2. Относно ASI и AOE 3

а) Корпоративната структура 3

б) Споразумението за подялба на разходите 3

в) Споразумението за маркетингови услуги 4

3. Относно ирландските клонове 4

Б. Оспорваните данъчни становища 4

1. Относно данъчното становище от 1991 г. 5

а) Облагаемата основа на ACL, предшественик на AOE 5

б) Облагаемата основа на ACAL, предшественик на ASI 5

2. Относно данъчното становище от 2007 г. 6

В. Административното производство пред Комисията 6

Г. Обжалваното решение 7

1. По наличието на избирателно предимство 7

а) Референтната рамка 8

б) Принципът на сделката между несвързани лица 8

в) Избирателното предимство в резултат от неразпределянето в полза на ирландските клонове на печалбите от лицензите за ИС, притежавани от ASI и AOE (основна линия на разсъждение) 9

г) Избирателното предимство в резултат от неподходящия избор на метод за разпределение на печалбата в полза на ирландските клонове на ASI и AOE (вторична линия на разсъждение) 9

д) Избирателното предимство поради дерогацията с оспорваните данъчни становища, които не съответстват на принципа на сделката между несвързани лица, от референтната рамка, дори ако се предположи, че тя е съставена единствено от член 25 от ЗКД 97 (алтернативна линия на разсъждение) 10

е) Заключение относно избирателното предимство 10

2. По несъвместимостта, неправомерността и възстановяването на помощта 10

3. По разпоредителната част 11

II. Производство и искания на страните 12

А. По дело T-778/16 12

1. Съдебен състав и разглеждане с предимство 12

2. Встъпвания 12

3. Искания за поверително третиране 12

4. Искания на страните 13

Б. По дело T-892/16 13

1. Съдебен състав, разглеждане с предимство и съединяване 13

2. Встъпвания 14

3. Искания за поверително третиране 14

4. Искания на страните 14

В. По съединяването на делата и устната фаза на производството 15

III. От правна страна 16

А. По съединяването на дела T-778/16 и T-892/16 за целите на съдебния акт, с който се слага край на производството 16

Б. По изложените основания и по структурата на анализа на жалбите в настоящото производство 16

В. По основанията, отнасящи се до превишаване на пределите на правомощията на Комисията и до намеса от нейна страна в правомощията на държавите членки, по-специално в нарушение на принципа на данъчна автономия (осмото основание по дело T-778/16 и четиринадесетото основание по дело T-892/16) 18

Г. По основанията, отнасящи се до грешки, допуснати в основната линия на разсъждение на Комисията 21

1. По съвместното разглеждане на критериите за предимство и за избирателност (част от второто основание по дело T-778/16) 22

2. По определянето на референтната рамка и изводите относно обичайното облагане по силата на ирландското право (част от първото и от второто основание по дело T-778/16 и първото, второто и петото основание по дело T-892/16) 23

а) Референтната рамка 23

б) Изводите на Комисията относно обичайното облагане на печалбата съгласно ирландското данъчно право 26

1) По прилагането на член 25 от ЗКД 97 (част от второто основание по дело T-778/16 и част от първото основание по дело T-892/16) 27

2) По принципа на сделката между несвързани лица (част от първото основание, както и третото основание по дело T-778/16 и част от първото основание, както и второто основание по дело T-892/16) 29

i) По възможността Комисията да се основе на принципа на сделката между несвързани лица, за да провери дали е налице избирателно предимство 30

ii) По въпроса дали Комисията правилно е приложила принципа на сделката между несвързани лица в основната си линия на разсъждение 35

3) По разрешения подход на ОИСР (част от второто и от четвъртото основание по дело T-778/16 и петото основание по дело T-892/16) 35

i) По възможността Комисията да се основе на разрешения подход на ОИСР. 36

ii) По въпроса дали Комисията правилно е приложила разрешения подход на ОИСР в основната си линия на разсъждение 37

4) Заключение относно определянето на референтната рамка и изводите във връзка с обичайното данъчно облагане по ирландското право 38

3. По изводите на Комисията относно дейностите в рамките на групата Apple (първото основание по дело T-778/16 и третото и четвъртото основание по дело T-892/16) 38

а) Дейностите на ирландския клон на ASI 39

б) Дейностите на ирландския клон на AOE 43

в) Дейностите извън клоновете на ASI и AOE 45

1) По вземането на стратегически решения в рамките на групата Apple 45

2) По вземането на решения от ASI и AOE 46

г) Заключение относно дейностите в рамките на групата Apple 47

4. Заключение относно извода на Комисията за наличие на избирателно предимство въз основа на основната ѝ линия на разсъждение 47

Д. По основанията, насочени срещу изводите на Комисията в рамките на вторичната линия на разсъждение (четвъртото основание по дело T-778/16 и осмото основание по дело T-892/16) 48

1. По извода относно одобрените с оспорените данъчни становища методи за разпределение на печалбата през призмата на МНМС 49

2. По избора на ирландските клонове на ASI и AOE за „проверявани страни“ при прилагане на методите за разпределение на печалбата 50

3. По избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата 53

а) По избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата на ирландския клон на ASI 54

1) Подходящият показател за нивото на печалбата 54

2) Рискът, свързан с оборота 56

3) Рискът, свързан с гаранциите на продуктите 58

4) Рисковете, свързани с дейността на изпълнителите трети лица 59

б) По избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата на ирландския клон на AOE 60

в) Заключение относно избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата 61

4. По нивата на възвръщаемост, приети в оспорваните данъчни становища 61

а) Възвръщаемост на ирландските клонове на ASI и AOE, одобрена с данъчното становище от 1991 г. 63

б) Възвръщаемост на ирландските клонове на ASI и AOE, одобрена с данъчното становище от 2007 г. 66

1) По избора на дружествата, използвани при анализите на съпоставимостта 66

2) По коригирания анализ на съпоставимостта, извършен от Комисията 68

5. Заключение относно изводите на Комисията във вторичната линия на разсъждение ... 70

Е. По основанията, с които се оспорват изводите на Комисията в алтернативната линия на разсъждение (петото основание по дело T-778/16 и деветото основание по дело T-892/16) 70

1. По първата част от алтернативната линия на разсъждение на Комисията 71

2. По втората част от алтернативната линия на разсъждение на Комисията 71

Ж. Заключение относно извода на Комисията за наличие на избирателно предимство 73

IV. По съдебните разноски 74