Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (sedmo prošireno vijeće)

15. srpnja 2020.*

„Državne potpore – Potpora koju je provela Irska – Odluka kojom se potpora proglašava nespojivom s unutarnjim tržištem i nezakonitom te se nalaže njezin povrat – Prethodna porezna mišljenja (*tax ruling*) – Selektivne porezne prednosti – Načelo poslovanja po tržišnim uvjetima”

U predmetima T-778/16 i T-892/16,

Irska, koju zastupaju K. Duggan, M. Browne, J. Quaney i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju P. Gallaghera, M. Collinsa, *SC*, P. Bakera, *QC*, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman i B. Dohertyja, *barristers*,

tužitelj u predmetu T-778/16,

koju podupire

Veliko Vojvodstvo Luksemburg, koje zastupa T. Uri, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. Waelbroecka i S. Naudina, odvjetnika,

intervenijent u predmetu T-778/16,

Apple Sales International, sa sjedištem u Corku (Irska),

Apple Operations Europe, sa sjedištem u Corku,

koje zastupaju A. von Bonin i E. van der Stok, odvjetnici, te D. Beard, *QC*, A. Bates, L. Osepciu i J. Bourke, *barristers*,

tužitelji u predmetu T-892/16,

koje podupire

Irska, koju zastupaju K. Duggan, J. Quaney, M. Browne i A. Joyce, uz asistenciju P. Gallaghera, M. Collinsa, P. Bakera, S. Kingston, C. Donnelly i B. Dohertyja,

intervenijent u predmetu T-892/16,

protiv

Europske komisije, koju zastupaju P.-J. Loewenthal i R. Lyal, u svojstvu agenata,

tuženika,

* Jezik postupka: engleski

koju podupiru

Republika Poljska, koju zastupaju B. Majczyna, M. Rzotkiewicz i A. Kramarczyk-Szaładzińska, u svojstvu agenata,

intervenijent u predmetu T-778/16,

i

Nadzorno tijelo EFTA-e, koje zastupaju C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski i C. Simpson, u svojstvu agenata,

intervenijent u predmetu T-892/16,

povodom zahtjevâ na temelju članka 263. UFEU-a radi poništenja Odluke Komisije (EU) 2017/1283 od 30. kolovoza 2016. o državnoj potpori SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) koju je provela Irska za društvo Apple (SL 2017., L 187, str. 1.),

OPĆI SUD (sedmo prošireno vijeće),

u sastavu: M. van der Woude, predsjednik, V. Tomljenović (izvjestiteljica), A. Marcoulli, J. Passer i A. Kornezov, suci,

tajnik: S. Spyropoulos, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 17. i 18. rujna 2019.,

donosi sljedeću

Presudu

I. Okolnosti spora

A. Povijest grupe Apple

1. Glede grupe Apple

1 Grupa Apple, sa sjedištem u Cupertinu, Kalifornija (Sjedinjene Američke Države), osnovana je 1976. i sastoji se od društva Apple Inc. i svih društava pod njegovim nadzorom (u daljnjem tekstu nazvana zajedno: grupa Apple). Grupa Apple osmišljava, proizvodi i stavlja na tržište, među ostalim, uređaje za mobilnu komunikaciju i multimedijske uređaje, osobna računala kao i prijenosne digitalne uređaje za reprodukciju glazbe te prodaje softver, druge usluge, mrežna rješenja kao i digitalne sadržaje i aplikacije trećih osoba. Grupa Apple prodaje svoje proizvode i usluge potrošačima, poduzećima i vladama diljem svijeta u svojim maloprodajnim trgovinama, internetskim trgovinama i izravnom prodajom kao i preko trećih mobilnih mrežnih operatora, trgovaca u veleprodaji, trgovaca u maloprodaji i preprodavatelja. Poslovanje grupe Apple u svijetu organizirano je prema ključnim funkcionalnim područjima uz središnje upravljanje i usmjeravanje iz SAD-a, koje provode direktori koji se nalaze u Cupertinu.

2 Odluka Komisije (EU) 2017/1283 od 30. kolovoza 2016. o državnoj potpori SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) koju je provela Irska za društvo Apple (SL 2017., L 187, str. 1., u daljnjem tekstu: pobijana odluka) odnosi se na dva prethodna porezna mišljenja koja su irska porezna tijela donijela u odnosu na dva društva koja su dio grupe Apple.

2. Glede ASI-ja i AOE-a

a) Glede strukture društava

3 Unutar grupe Apple, Apple Operations International je društvo kći u stopostotnom vlasništvu društva Apple Inc. Društvo Apple Operations International stopostotni je vlasnik društva kćeri Apple Operations Europe (AOE), koje je pak stopostotni vlasnik društva kćeri Apple Sales International (ASI). ASI i AOE osnovani su kao društva irskog prava, ali nisu irski porezni rezidenti.

4 Kao što je to navedeno u uvodnim izjavama 113. do 115. pobijane odluke, znatan dio članova upravnih odbora AOE-a i ASI-ja bili su direktori koji su zaposleni u društvu Apple Inc. i nalazili su se u Cupertinu. U uvodnoj izjavi 115. (tablice 4. i 5.) navedene odluke reproducirani su izvaci iz odluka i zapisnika sa sjednica glavnih skupština i upravnih odbora ASI-ja i AOE-a. Odluke upravnih odbora redovito su se odnosile, među ostalim, na isplate dividendi, odobravanje izvješća direktora, imenovanje i ostavke direktora. Povremeno su se te odluke odnosile na osnivanje društava kćeri i davanje punomoći kojima se određeni direktori ovlašćuju za izvršavanje različitih aktivnosti poput upravljanja bankovnim računima, odnosa s vladama i javnim tijelima, revizija, osiguranja, najma, kupnje i prodaje imovine, isporuke robe i komercijalnih ugovora.

b) Glede sporazuma o podjeli troškova

5 Društvo Apple Inc., s jedne strane, te ASI i AOE, s druge strane, bili su povezani ugovorom o podjeli troškova (u daljnjem tekstu: ugovor o podjeli troškova). Podijeljeni troškovi odnosili su se osobito na istraživanje i razvoj tehnologija integriranih u proizvode grupe Apple. Ugovor o podjeli troškova prvotno je potpisan u prosincu 1980. Stranke tog ugovora bili su društvo Apple Inc. (tada Apple Computer Inc.) i AOE (tada Apple Computer Ltd (ACL)). ASI (tada Apple Computer International) postao je 1999. stranka tog ugovora. Tijekom razdoblja relevantnog za ispitivanje pobijane odluke izvršene su različite izmjene ugovora o podjeli troškova kako bi se, među ostalim, uzele u obzir izmjene mjerodavnih propisa.

6 Na temelju tog ugovora, s jedne strane, stranke su prihvatile dijeliti troškove i rizike povezane s istraživanjem i razvojem nematerijalne imovine povodom djelatnosti razvoja u vezi s proizvodima i uslugama grupe Apple. S druge strane, stranke su se sporazumjele o činjenici da društvo Apple Inc. ostaje službeni zakonski vlasnik nematerijalne imovine uz podijeljene troškove, uključujući prava intelektualnog vlasništva grupe Apple. Usto, društvo Apple Inc. dalo je ASI-ju i AOE-u besplatnu licencu koja im je omogućila, među ostalim, da proizvode i prodaju dotične proizvode na području koje im je dodijeljeno, to jest po cijelom svijetu osim na američkom kontinentu. Osim toga, stranke ugovora bile su dužne preuzeti rizike koji su proizlazili iz tog ugovora, pri čemu se glavni rizik sastojao od obveze plaćanja troškova za razvoj prava intelektualnog vlasništva grupe Apple.

c) Glede ugovora o marketinškim uslugama

7 ASI je 2008. sklopio s društvom Apple Inc. ugovor o marketinškim uslugama u okviru kojeg se ono obvezalo pružati ASI-ju marketinške usluge koje su obuhvaćale, među ostalim, stvaranje, razvoj i provedbu marketinških strategija, programa i promidžbenih kampanja. ASI se obvezao plaćati društvu Apple Inc. naknadu za te usluge koja je odgovarala postotku „opravdanih nastalih troškova" društva Apple Inc. za te usluge, uvećano za maržu.

3. Glede irskih podružnica

8 ASI i AOE osnovali su irske podružnice (označene na engleskom izrazom „branches”). AOE je također imao podružnicu u Singapuru, čije su aktivnosti prestale 2009.

9 ASI-jeva irska podružnica odgovorna je, među ostalim, za obavljanje djelatnosti nabave, prodaje i distribucije povezanih s prodajom proizvoda robne marke Apple povezanim osobama i trećim osobama u regijama koje obuhvaćaju Europu, Bliski istok, Indiju i Afriku (EMEIA) te Aziju i Pacifik (APAC). Ključne funkcije koje se obavljaju unutar te podružnice uključuju nabavu gotovih proizvoda robne marke Apple od trećih proizvođača i povezanih proizvođača, djelatnosti distribucije povezane s prodajom proizvoda povezanim osobama u regijama EMEIA i APAC te prodaju proizvoda trećim osobama diljem regije EMEIA, internetsku prodaju, logistiku i upravljanje uslugom podrške korisnicima nakon prodaje. Europska komisija utvrdila je (uvodna izjava 55. pobijane odluke) da mnoge djelatnosti povezane s distribucijom u regiji EMEIA provode povezane osobe na temelju ugovora o uslugama.

10 Irska podružnica AOE-a odgovorna je za proizvodnju i sastavljanje specijaliziranog asortimana računalnih proizvoda u Irskoj, uključujući stolna računala iMac, prijenosna računala MacBook i drugu računalnu opremu, koje ona isporučuje povezanim osobama za regiju EMEIA. Ključne funkcije u okviru te podružnice uključuju planiranje i određivanje vremenskog rasporeda proizvodnje, procesni inženjering, proizvodnju i poslovanje, osiguranje i kontrolu kvalitete te poslove dorade.

B. Sporna porezna rješenja

11 Irska porezna tijela donijela su prethodna porezna mišljenja nazvana „porezna rješenja” s obzirom na određene porezne obveznike koji su u tom pogledu podnijeli zahtjeve. U dopisima od 29. siječnja 1991. i 23. svibnja 2007. (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: sporna porezna rješenja) irska porezna tijela naznačila su svoju suglasnost s prijedlozima koje su postavili zastupnici grupe Apple u vezi s oporezivom dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj. Ta su rješenja opisana u uvodnim izjavama 59. do 62. pobijane odluke.

1. Glede poreznog rješenja iz 1991.

a) Porezna osnovica ACL-a, prednika AOE-a

12 Dopisom od 12. listopada 1990., upućenim irskim poreznim tijelima, porezni savjetnici grupe Apple opisali su djelatnosti ACL-a u Irskoj navevši funkcije koje je obavljala njegova irska podružnica sa sjedištem u Corku (Irska). Usto je pojašnjeno da je podružnica bila vlasnik imovine povezane s djelatnostima proizvodnje, ali da je AOE zadržao vlasništvo nad korištenim sirovinama, nedovršenom proizvodnjom i gotovim proizvodima.

13 Povodom dopisa zastupnika grupe Apple irskim poreznim tijelima od 16. siječnja 1991. i njihova odgovora od 24. siječnja 1991., ta su tijela dopisom od 29. siječnja 1991. potvrdila uvjete koje je grupa Apple predložila i kako su opisani u daljnjem tekstu. Tako je na temelju tih uvjeta, koje su potvrdila irska porezna tijela, ACL-ova oporeziva dobit u Irskoj, povezana s dohotkom njegove irske podružnice, bila izračunana na temelju sljedećih elemenata:

– 65 % operativnih troškova te podružnice do godišnjeg iznosa od [*povjerljivo*] [1] i 20 % njezinih operativnih troškova koji premašuju [*povjerljivo*];

1 Povjerljivi podaci su izostavljeni.

– ako je ukupna dobit irske podružnice ACL-a manja od iznosa koji proizlazi iz te formule, za određivanje neto dobiti podružnice upotrijebio bi se taj manji iznos;

– operativni troškovi uzeti u obzir za taj izračun obuhvaćaju sve operativne troškove, ne uključujući materijale za preprodaju i podjelu troškova za nematerijalnu imovinu plaćenih povezanim društvima grupe Apple;

– porezno priznati kapitalni odbitak iznad troška amortizacije mogao bi se zatražiti uz uvjet da ne premašuje amortizaciju obračunanu u relevantnim financijskim izvještajima za više od [*povjerljivo*].

b) Porezna osnovica ACAL-a, prednika ASI-ja

14 Dopisom od 2. siječnja 1991. porezni savjetnici grupe Apple obavijestili su irska porezna tijela o postojanju novog društva, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), čija je podružnica u Irskoj opisana kao odgovorna za nabavu proizvoda od irskih proizvođača koji su namijenjeni izvozu.

15 Dana 16. siječnja 1991. zastupnici grupe Apple poslali su dopis irskim poreznim tijelima u kojemu su sažeti uvjeti sporazuma koji je sklopljen prilikom sastanka između te grupe i navedenih tijela 3. siječnja 1991. glede oporezive dobiti ACAL-a. Prema tom dopisu, izračun dobiti podružnice treba se zasnivati na marži od 12,5 % operativnih troškova (isključujući materijal za preprodaju).

16 Dopisom od 29. siječnja 1991. irska porezna tijela potvrdila su uvjete sporazuma kako su izneseni u dopisu od 16. siječnja 1991.

2. Glede poreznog rješenja iz 2007.

17 U dopisu od 16. svibnja 2007. upućenom irskim poreznim tijelima porezni savjetnici grupe Apple saželi su svoj prijedlog za reviziju metode za određivanje porezne osnovice irskih podružnica ASI-ja i AOE-a.

18 Glede irske podružnice ASI-ja (koji je sljednik društva Apple Computer International koji je sljednik društva ACAL), predloženo je da oporeziva dobit koju treba raspodijeliti na nju odgovara [*povjerljivo*] njezinih operativnih troškova, isključujući troškove kao što su iznosi plaćeni povezanim društvima unutar grupe Apple i troškovi materijala.

19 Glede irske podružnice AOE-a, oporeziva dobit bila je jednaka sumi, s jedne strane, iznosa od [*povjerljivo*] operativnih troškova podružnice, isključujući troškove kao što su oni plaćeni povezanim društvima unutar grupe Apple i troškovi materijala, te, s druge strane, iznosa povrata od intelektualnog vlasništva s obzirom na prikupljenu procesnu tehnologiju proizvodnje te podružnice, to jest [*povjerljivo*] prometa navedene podružnice. Odbitak je odobren za porezno priznate kapitalne odbitke iznad troška amortizacije za postrojenja i zgrade „izračunane i priznate na uobičajeni način”.

20 Predloženo je da uvjeti budućeg sporazuma stupe na snagu od 1. listopada 2007. za obje podružnice, da se primjenjuju tijekom pet godina ako se okolnosti ne promijene te da se nakon toga obnavljaju na godišnjoj osnovi. Također je navedeno da se sporazum može primjenjivati na nove subjekte koji bi se mogli stvoriti ili preoblikovati unutar grupe Apple, pod uvjetom da njihove djelatnosti odgovaraju onima koje obavlja AOE, to jest proizvodnji u Irskoj, i ASI, to jest djelatnostima nepovezanima s proizvodnjom, poput prodaje i usluga općenito.

21 Dopisom od 23. svibnja 2007. irska porezna tijela potvrdila su svoj pristanak na sve prijedloge sadržane u dopisu od 16. svibnja 2007. Taj se sporazum primjenjivao do porezne godine 2014.

C. Upravni postupak pred Komisijom

22 Dopisom od 12. lipnja 2013. Komisija je od Irske zahtijevala da joj dostavi podatke u vezi s praksom poreznih rješenja na svojem državnom području, osobito u vezi s onima koja su izdana određenim subjektima grupe Apple, među kojima su ASI i AOE.

23 Odlukom od 11. lipnja 2014. Komisija je pokrenula službeni istražni postupak predviđen u članku 108. stavku 2. UFEU-a (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka) u vezi sa spornim poreznim rješenjima koja su irska porezna tijela donijela o oporezivoj dobiti raspodijeljenoj na irske podružnice ASI-ja i AOE-a, uz obrazloženje da ta rješenja mogu činiti državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Komisija je smatrala da se spornim poreznim rješenjima mogla dodijeliti prednost poduzetnicima kojima su izdana, ako su potvrdila sporazum o transfernim cijenama koji je odstupio od uvjeta koji bi bili utvrđeni među neovisnim subjektima na tržištu (načelo poslovanja po tržišnim uvjetima). Ta je odluka objavljena u Službenom listu 17. listopada 2014.

24 Dopisima od 5. rujna i 17. studenoga 2014. Irska i društvo Apple Inc. podnijeli su svoja očitovanja o odluci o pokretanju postupka.

25 Tijekom službenog istražnog postupka došlo je do većeg broja prepiski i sastanaka među Komisijom, irskim poreznim tijelima i društvom Apple Inc. (uvodne izjave 11. do 38. pobijane odluke). Usto su društvo Apple Inc. i Irska podnijeli dva *ad hoc* izvješća o raspodjeli dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a koja su sastavili njihovi porezni savjetnici.

D. Pobijana odluka

26 Komisija je 30. kolovoza 2016. donijela pobijanu odluku. Nakon što je opisala pravni i činjenični okvir (odjeljak 2.) i upravni postupak (odjeljci 3. do 7.), Komisija se usredotočila na analizu postojanja potpore (odjeljak 8.).

27 Kao prvo, Komisija je istaknula da je sporna porezna rješenja izdala irska porezna uprava te su se, dakle, mogla pripisati državi. Budući da su dovela do umanjenja porezne obveze ASI-ja i AOE-a, Irska se odrekla tih poreznih prihoda, iz čega je proizišao gubitak državnih sredstava (uvodna izjava 221. pobijane odluke).

28 Kao drugo, budući da su ASI i AOE dio grupe Apple koja posluje u svim državama članicama, sporna porezna rješenja mogla su zbog toga utjecati na trgovinu unutar Europske unije (uvodna izjava 222. pobijane odluke).

29 Kao treće, budući da su sporna porezna rješenja dovela do umanjenja porezne osnovice ASI-ja i AOE-a za potrebe utvrđivanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj, njima je dodijeljena prednost tim dvama društvima (uvodna izjava 223. pobijane odluke).

30 Usto, Komisija je smatrala da se selektivna priroda spornih poreznih rješenja može pretpostaviti jer su izdana samo ASI-ju i AOE-u. Međutim, radi iscrpnosti Komisija je tvrdila da se spornim poreznim rješenjima odstupa od referentnog okvira, to jest redovnih pravila o oporezivanju trgovačkih društava u Irskoj (uvodna izjava 224. pobijane odluke).

31 Kao četvrto, ako se pokaže da su sporna porezna rješenja dovela do umanjenja porezne obveze ASI-ja i AOE-a, ona bi, dakle, mogla ojačati konkurentski položaj tih dvaju društava i stoga narušiti ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (uvodna izjava 222. pobijane odluke).

1. Postojanje selektivne prednosti

32 U odjeljku 8.2. pobijane odluke Komisija je slijedila analizu u tri koraka izvedenu iz sudske prakse kako bi dokazala postojanje selektivne prednosti u konkretnom slučaju. Tako je ona, prije svega, odredila referentan okvir i opravdala primjenu načela poslovanja po tržišnim uvjetima u konkretnom slučaju. Potom je ispitala postojanje selektivne prednosti koja proizlazi iz odstupanja od referentnog okvira. U biti, oslonivši se na glavnu, podrednu i alternativnu argumentaciju, Komisija je zaključila da su sporna porezna rješenja omogućila ASI-ju i AOE-u da umanje svoju obvezu plaćanja poreza u Irskoj tijekom razdoblja u kojem su bila na snazi, to jest između 1991. i 2014. (u daljnjem tekstu: relevantno razdoblje), te da je to činilo prednost u odnosu na druga društva koja se nalaze u usporedivom položaju. Naposljetku, Komisija je utvrdila da ni Irska ni društvo Apple Inc. nisu iznijeli argumente u vezi s opravdanjem za tu selektivnu prednost.

a) Referentan okvir

33 U uvodnim izjavama 227. do 243. pobijane odluke Komisija je smatrala da su referentan okvir redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj čiji je cilj bio oporezivanje dobiti svih trgovačkih društava koja podliježu poreznoj obvezi u Irskoj. S obzirom na taj cilj, Komisija je smatrala da se integrirana društva i samostalna društva nalaze u usporedivom pravnom i činjeničnom položaju. Prema tome, članak 25. Taxes Consolidation Acta iz 1997. (u daljnjem tekstu: TCA iz 1997.), koji predviđa oporezivanje nerezidentnih društava na temelju dohotka od poslovne djelatnosti ostvarenog izravno ili neizravno preko podružnice koja posluje u Irskoj, treba se smatrati sastavnim dijelom referentnog okvira, a ne zasebnim referentnim okvirom.

b) Načelo poslovanja po tržišnim uvjetima

34 U uvodnim izjavama 244. do 263. pobijane odluke Komisija je navela da se, u skladu s člankom 25. TCA-a iz 1997. te s obzirom na njegovu svrhu, ta odredba mora primijeniti zajedno s metodom raspodjele dobiti. U tom je pogledu istaknula da članak 107. stavak 1. UFEU-a zahtijeva da se metoda raspodjele zasniva na načelu poslovanja po tržišnim uvjetima, neovisno o tome je li predmetna država članica ugradila načelo poslovanja po tržišnim uvjetima u svoj nacionalni pravni sustav. Komisija je taj zaključak utemeljila na dvjema pretpostavkama. S jedne strane, podsjetila je na to da sve fiskalne mjere koje donese država članica moraju biti u skladu s pravilima o državnim potporama. S druge strane, tvrdila je da iz presude od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) proizlazi da se umanjenjem porezne osnovice koje proizlazi iz porezne mjere kojom se poreznom obvezniku omogućuje upotreba transfernih cijena u transakcijama unutar grupe, u kojima se ne odražavaju cijene koje bi se naplatile u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja, tom poreznom obvezniku dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

35 Stoga je Komisija na temelju presude od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) tvrdila da je načelo poslovanja po tržišnim uvjetima mjerilo za utvrđivanje je li društvu integriranom u grupu dodijeljena selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a kao rezultat porezne mjere kojom se određuju njegove transferne cijene, a time i njegova porezna osnovica. Svrha je tog načela osigurati da se s unutargrupnim transakcijama za potrebe oporezivanja postupa na isti način kao s onima koje se provode među neintegriranim samostalnim društvima, kako bi se izbjeglo nejednako postupanje prema društvima koja su u sličnom činjeničnom i pravnom položaju s obzirom na cilj tih pravila, odnosno oporezivanje dobiti svih društava koja pripadaju području primjene poreza.

36 Glede načela koja su razvijena u okviru Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), Komisija je navela da su ona samo korisne smjernice za porezna tijela, kako bi se osiguralo da metode za raspodjelu dobiti i određivanje transfernih cijena ostvare rezultate koji su u skladu s tržišnim uvjetima.

c) Selektivna prednost jer na irske podružnice nije raspodijeljena dobit dobivena od licenci intelektualnog vlasništva koje drže ASI i AOE (glavna argumentacija)

37 Komisija je u uvodnim izjavama 265. do 321. pobijane odluke primarno tvrdila da je činjenica da su u spornim poreznim rješenjima irska porezna tijela prihvatila pretpostavku prema kojoj licence intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drže ASI i AOE treba raspodijeliti izvan Irske dovela do godišnje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu po tržišnim uvjetima.

38 U biti, Komisija je smatrala da su licence intelektualnog vlasništva koje drže ASI i AOE za nabavu, proizvodnju, prodaju i distribuciju proizvoda grupe Apple izvan američkog kontinenta i koje je ona odredila kao „licence intelektualnog vlasništva društva Apple" bile važan izvor dohotka tih dvaju društava.

39 Tako je Komisija prigovorila irskim tijelima da su na sjedišta ASI-ja i AOE-a pogrešno raspodijelila imovinu, funkcije i rizike, iako ta sjedišta nisu imala fizičku prisutnost ni zaposlenike. Što se konkretnije tiče funkcija povezanih s licencama intelektualnog vlasništva, Komisija je tvrdila da se zbog izostanka osoblja takve funkcije nisu mogle obavljati samo putem upravnih odbora ASI-ja i AOE-a, a što je dokazano nepostojanjem upućivanja na rasprave i odluke u tom pogledu u zapisnicima sa sjednica upravnih odbora dostavljenih Komisiji. Prema tome, Komisija je smatrala da se, zato što se iz sjedišta ASI-ja i AOE-a nije moglo nadzirati ni upravljati licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple, na ta sjedišta nije smjela, u kontekstu poslovanja po tržišnim uvjetima, raspodijeliti dobit ostvarena od korištenja tim licencama. Prema tome, ta se dobit morala raspodijeliti na podružnice ASI-ja i AOE-a, koje su jedine bile u mogućnosti stvarno obavljati funkcije povezane s intelektualnim vlasništvom grupe Apple i koje su bile ključne za poslovnu djelatnost ASI-ja i AOE-a.

40 Prema tome, budući da na podružnice ASI-ja i AOE-a nisu raspodijelila dobit ostvarenu od intelektualnog vlasništva grupe Apple, i to na način koji nije u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, irska porezna tijela dodijelila su ASI-ju i AOE-u prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a u obliku umanjenja njihove godišnje oporezive dobiti. Komisija smatra da je ta prednost selektivna jer je dovela do smanjenja obveze ASI-ja i AOE-a u pogledu plaćanja poreza u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva, u čijoj se oporezivoj dobiti odražavaju cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima.

d) Selektivna prednost zbog neodgovarajućeg odabira metoda za raspodjelu dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a (podredna argumentacija)

41 Komisija je podredno, u uvodnim izjavama 325. do 360. pobijane odluke, tvrdila da, čak i ako su irska porezna tijela imala razloga prihvatiti pretpostavku prema kojoj je licence intelektualnog vlasništva društva Apple koje drže ASI i AOE trebalo raspodijeliti izvan Irske, iz metoda za raspodjelu dobiti odobrenih spornim poreznim rješenjima svejedno je proizišla godišnja oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj koja odstupa od približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu po tržišnim uvjetima. Naime, Komisija je smatrala da se te metode temelje na neodgovarajućim odabirima metodologije, što je dovelo do umanjenja porezne obveze ASI-ja i AOE-a u odnosu na neintegrirana društva čija se oporeziva dobit u skladu s tim pravilima određuje cijenama dogovorenima na tržištu po tržišnim uvjetima. Prema tome, Komisija je smatrala da su zbog odobravanja tih metoda sporna porezna rješenja dodijelila ASI-ju i AOE-u selektivnu prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

e) Selektivna prednost zbog odstupanja od referentnog okvira, čak i pod pretpostavkom da se on sastoji samo od članka 25. TCA-a iz 1997., i to na temelju spornih poreznih rješenja koja nisu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima (alternativna argumentacija)

42 U okviru alternativne argumentacije, u uvodnim izjavama 369. do 403. pobijane odluke Komisija je istaknula da su, čak i u slučaju da bi se trebalo smatrati da se referentan okvir sastoji samo od članka 25. TCA-a iz 1997., sporna porezna rješenja dodijelila ASI-ju i AOE-u selektivnu prednost u obliku umanjenja njihove porezne osnovice u Irskoj. S jedne strane, Komisija je tvrdila da se primjena članka 25. TCA-a iz 1997. u Irskoj zasniva na načelu poslovanja po tržišnim uvjetima. U ovom je slučaju Komisija dokazala da su sporna porezna rješenja odstupila od približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, a što je ASI-ju i AOE-u dodijelio ekonomsku prednost. S druge strane i u svakom slučaju, Komisija je istaknula da, čak i ako bi se trebalo smatrati da primjena članka 25. TCA-a iz 1997. nije zasnovana na načelu poslovanja po tržišnim uvjetima, valja zaključiti da su irska porezna tijela diskrecijski donijela sporna porezna rješenja zbog izostanka objektivnih kriterija povezanih s irskim poreznim sustavom te da su zbog toga dodijelila ASI-ju i AOE-u selektivnu prednost.

f) Zaključak o selektivnoj prednosti

43 Komisija je zaključila da su sporna porezna rješenja dovela do smanjenja troška koji bi ASI i AOE inače morali snositi u svojim uobičajenim aktivnostima te da bi se, prema tome, trebalo smatrati da se njima dodjeljuje operativna potpora tim dvama društvima. Tvrdila je, međutim, da je – zato što su ASI i AOE dio grupe Apple s međunarodnim karakterom koju se mora smatrati jedinstvenom gospodarskom jedinicom u smislu sudske prakse – navedena grupa u cjelini imala koristi od državne potpore koju je Irska dodijelila putem spornih poreznih rješenja (odjeljak 8.3. pobijane odluke).

2. Nespojivost, nezakonitost i povrat potpore

44 Komisija je istaknula da su te mjere potpore nespojive s unutarnjim tržištem na temelju članka 107. stavka 3. točke (c) UFEU-a i da, zato što nisu prethodno prijavljene, one čine nezakonite državne potpore čija je primjena u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a (odjeljci 8.5. i 9. pobijane odluke).

45 Naposljetku (odjeljak 11. pobijane odluke), Komisija je navela da Irska mora izvršiti povrat potpore dodijeljene spornim poreznim rješenjima za razdoblje od 12. lipnja 2003. do 27. rujna 2014. Pojasnila je da bi se iznos koji treba vratiti trebao izračunati na temelju usporedbe poreza koji je stvarno plaćen i iznosa koji je, u slučaju da nije bilo tih rješenja, trebao biti plaćen da su se primijenila redovna pravila o oporezivanju.

46 S obzirom na argumente u vezi s povredom postupovnih prava Irske i društva Apple Inc. tijekom upravnog postupka, Komisija je navela da su njihova prava u cijelosti poštovana jer je područje primjene njezina istražnog postupka u pogledu postojanja državne potpore ostalo isto između odluke o pokretanju postupka i donošenja pobijane odluke (odjeljak 10. pobijane odluke).

3. Izreka

47 Izreka pobijane odluke glasi kako slijedi:

„Članak 1.

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

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

Članak 2.

1. Irska izvršava povrat potpore iz članka 1. stavka 1. od društva Apple Sales International.

2. Irska izvršava povrat potpore iz članka 1. stavka 2. od društva Apple Operations Europe.

3. Na iznose povrata obračunava se kamata od datuma kada su stavljeni na raspolaganje korisnicima do njihova stvarnog povrata.

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

Članak 3.

1. Povrat potpore iz članka 1. ima trenutačni učinak.

2. Irska osigurava provedbu ove Odluke u roku od četiri mjeseca od datuma obavijesti o ovoj Odluci.

Članak 4.

1. Irska u roku od dva mjeseca nakon obavijesti o ovoj Odluci Komisiji dostavlja informacije o metodi koju je upotrijebila za izračun točnog iznosa potpore.

2. Irska izvješćuje Komisiju o napretku nacionalnih mjera poduzetih radi provedbe ove Odluke do potpunog povrata potpore iz članka 1. Na jednostavan zahtjev Komisije odmah dostavlja informacije o već poduzetim mjerama i mjerama planiranima radi usklađivanja s ovom Odlukom.

Članak 5.

Ova je Odluka upućena Irskoj.”

II. Postupak i zahtjevi stranaka

A. Predmet T-778/16

48 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 9. studenoga 2016. Irska je pokrenula postupak u predmetu T-778/16.

1. Sastav suda i prednost pri odlučivanju

49 Odlukom od 29. studenoga 2016. predsjednik sedmog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev Irske da se predmetu T-778/16 da prednost pri odlučivanju na temelju članka 67. stavka 2. Poslovnika Općeg suda.

50 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 9. studenoga 2016. Irska je zatražila da o predmetu T-778/16 odlučuje prošireni sastav suda. Opći sud je 18. siječnja 2017., u skladu s člankom 28. stavkom 5. Poslovnika, utvrdio da je predmet T-778/16 upućen sedmom proširenom vijeću.

51 S obzirom na spriječenost dvaju članova sedmog proširenog vijeća Općeg suda, predsjednik Općeg suda odlukama od 21. veljače 2017. i 21. svibnja 2019. odredio je potpredsjednika Općeg suda i još jednog suca radi popunjavanja vijeća.

2. Intervencije

52 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 20. ožujka 2017. Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražilo je intervenciju u predmetu T-778/16 u potporu zahtjevu Irske.

53 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 30. ožujka 2017. Republika Poljska zatražila je intervenciju u predmetu T-778/16 u potporu Komisijinu zahtjevu.

54 Rješenjem od 19. srpnja 2017. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjeve za intervenciju Velikog Vojvodstva Luksemburga i Republike Poljske.

3. Zahtjevi za povjerljivo postupanje

55 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 26. travnja 2017. Irska je zatražila da se u pogledu Velikog Vojvodstva Luksemburga i Republike Poljske povjerljivo postupa s jednim dijelom njezine tužbe kao i s određenim ispravama koje su joj priložene, a osobito s pobijanom odlukom, te jednim dijelom odgovora na tužbu kao i s određenim ispravama koje su mu priložene.

56 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 31. svibnja 2017. Irska je zatražila da se u odnosu na javnost povjerljivo postupa s imenom poreznih savjetnika grupe Apple.

57 Aktima podnesenima tajništvu Općeg suda 26. i 29. studenoga 2018. Irska je djelomično povukla svoje zahtjeve za povjerljivo postupanje.

58 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Republika Poljska primili su verzije predmetnih isprava koje nisu povjerljive. Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije u odnosu na sebe istaknulo nikakav prigovor protiv zahtjeva za povjerljivo postupanje, dok je Republika Poljska osporila u odnosu na sebe zahtjeve za povjerljivo postupanje.

59 Rješenjem od 14. prosinca 2018., Irska/Komisija (T-778/16, neobjavljeno, EU:T:2018:1019) predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda djelomično je prihvatio zahtjeve za povjerljivo postupanje koji su podneseni u pogledu Republike Poljske i odbio ih u preostalom dijelu. U skladu s uvjetima iz navedenog rješenja, Republika Poljska primila je verzije predmetnih isprava koje nisu povjerljive.

4. Zahtjevi stranaka

60 Irska od Općeg suda zahtijeva da:

– poništi pobijanu odluku;

– naloži Komisiji snošenje troškova u predmetu T-778/16.

61 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu u predmetu T-778/16 kao neosnovanu;

– naloži Irskoj snošenje troškova u predmetu T-778/16.

62 Veliko Vojvodstvo Luksemburg zahtijeva od Općeg suda da poništi pobijanu odluku u skladu sa zahtjevom Irske.

63 Republika Poljska zahtijeva od Općeg suda, u biti, da odbije tužbu u predmetu T-778/16, u skladu s Komisijinim zahtjevom.

B. Predmet T-892/16

64 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 19. prosinca 2016. ASI i AOE pokrenuli su postupak u predmetu T-892/16.

1. Sastav suda, prednost pri odlučivanju i spajanje predmetâ

65 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 8. veljače 2017. ASI i AOE zahtijevali su da se, u smislu članka 67. stavka 2. Poslovnika, predmetu T-892/16 da prednost pri odlučivanju i da se on spoji s predmetom T-778/16 radi provođenja pisanih i usmenih dijelova postupka i donošenja odluke kojom se završava postupak.

66 Odlukom od 6. travnja 2017. predsjednik sedmog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev da se predmetu T-892/16 da prednost pri odlučivanju na temelju članka 67. stavka 2. Poslovnika.

67 Opći sud je 17. svibnja 2017., na prijedlog sedmog vijeća Općeg suda, odlučio, u skladu s člankom 28. Poslovnika, uputiti predmet proširenom sastavu suda.

68 S obzirom na spriječenost dvaju članova sedmog proširenog vijeća Općeg suda, predsjednik Općeg suda odlukama od 8. lipnja 2017. i 21. svibnja 2019. odredio je potpredsjednika Općeg suda i još jednog suca radi popunjavanja vijeća.

2. Intervencije

69 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 30. ožujka 2017. društvo IBEC Company Limited by Guarantee zatražilo je intervenciju u predmetu T-892/16 u potporu zahtjevu ASI-ja i AOE-a. Na temelju članka 19. stavka 2. Poslovnika, predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prepustio je odluku o tom zahtjevu, koja spada u njegove ovlasti, sedmom proširenom vijeću Općeg suda. Rješenjem od 15. prosinca 2017., Apple Sales International i Apple Operations Europe/Komisija (T-892/16, neobjavljeno, EU:T:2017:926) Opći sud je odbio zahtjev za intervenciju društva IBEC Company Limited by Guarantee.

70 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 31. ožujka 2017. Nadzorno tijelo EFTA-e zatražilo je intervenciju u predmetu T-892/16 u potporu Komisijinu zahtjevu. Rješenjem od 19. srpnja 2017. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev za intervenciju Nadzornog tijela EFTA-e.

71 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 31. ožujka 2017. Irska je zatražila intervenciju u predmetu T-892/16 u potporu zahtjevu ASI-ja i AOE-a. Odlukom od 28. lipnja 2017. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev Irske za intervenciju.

72 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 13. travnja 2017. SAD je zatražio intervenciju u predmetu T-892/16 u potporu zahtjevu ASI-ja i AOE-a. Na temelju članka 19. stavka 2. Poslovnika, predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prepustio je odluku o tom zahtjevu, koja spada u njegove ovlasti, sedmom proširenom vijeću Općeg suda. Rješenjem od 15. prosinca 2017., Apple Sales International i Apple Operations Europe/Komisija (T-892/16, neobjavljeno, EU:T:2017:925) Opći sud je odbio zahtjev SAD-a za intervenciju. SAD je podnio žalbu protiv tog rješenja. Rješenjem od 17. svibnja 2018., Sjedinjene Američke Države/Apple Sales International i dr. (C-12/18 P(I), neobjavljeno, EU:C:2018:330) ta je žalba odbijena.

3. Zahtjevi za povjerljivo postupanje

73 Tijekom postupka ASI i AOE zatražili su da se s određenim postupovnim ispravama postupa povjerljivo u pogledu Nadzornog tijela EFTA-e. Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 1. listopada 2018. oni su povukli taj zahtjev.

4. Zahtjevi stranaka

74 ASI i AOE od Općeg suda zahtijevaju da:

– poništi pobijanu odluku;

– podredno, djelomično poništi pobijanu odluku i

– naloži Komisiji snošenje troškova.

75 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu;

– naloži ASI-ju i AOE-u snošenje troškova.

76 Irska od Općeg suda zahtijeva da poništi pobijanu odluku u skladu sa zahtjevom ASI-ja i AOE-a.

77 Nadzorno tijelo EFTA-e od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu u predmetu T-892/16 kao neosnovanu;

– naloži ASI-ju i AOE-u snošenje troškova u predmetu T-892/16.

C. Spajanje predmetâ i usmeni dio postupka

78 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 8. veljače 2017. ASI i AOE zatražili su spajanje predmeta T-778/16 i T-892/16.

79 Odlukom od 21. lipnja 2017. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda odlučio je da u toj fazi postupka neće spojiti predmete T-778/16 i T-892/16.

80 Odlukom predsjednika sedmog proširenog vijeća Općeg suda od 9. srpnja 2019. predmeti T-778/16 i T-892/16 spojeni su u svrhu provođenja usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 68. Poslovnika.

81 Na prijedlog suca izvjestitelja, Opći sud odlučio je otvoriti usmeni dio postupka te je u okviru mjera upravljanja postupkom predviđenih u članku 89. Poslovnika zatražio od stranaka da odgovore na pisana pitanja. Stranke su na tu mjeru upravljanja postupkom odgovorile u zadanom roku.

82 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 23. kolovoza 2019. Komisija je zatražila da se u pogledu Velikog Vojvodstva Luksemburga i Republike Poljske povjerljivo postupa s određenim informacijama sadržanima u njezinu odgovoru na mjere upravljanja postupkom.

83 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Republika Poljska primili su verzije navedenog odgovora koje nisu povjerljive.

84 Izlaganja stranaka i njihovi odgovori na usmena pitanja koja je postavio Opći sud saslušani su na raspravi 17. i 18. rujna 2019. Na raspravi su ASI i AEO kao i Komisija podnijeli određena očitovanja o izvještaju za raspravu, što je Opći sud zabilježio u zapisniku s rasprave.

85 Usto, stranke su saslušane na raspravi u pogledu mogućeg spajanja predmeta T-778/16 i T-892/16 u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak, što je Opći sud zabilježio u zapisniku s rasprave.

III. Pravo

A. Spajanje predmeta T-778/16 i T-892/16 u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak

86 Na temelju članka 19. stavka 2. Poslovnika, predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prepustio je odluku o spajanju predmeta T-778/16 i T-892/16 u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak, koja spada u njegove ovlasti, sedmom proširenom vijeću Općeg suda.

87 Budući da su stranke na raspravi saslušane u pogledu eventualnog spajanja, u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak valja spojiti predmete T-778/16 i T-892/16 zbog povezanosti.

B. Istaknuti tužbeni razlozi i struktura ispitivanja ovih tužbi

88 Svojima tužbama, i to Irska u predmetu T-778/16 te ASI i AOE u predmetu T-892/16, traže poništenje pobijane odluke jer je utvrđeno da sporna porezna rješenja čine državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a te je naložen povrat iznosa koje Irska nije naplatila od njih po osnovi poreza na dobit trgovačkih društava.

89 U prilog svojim tužbama Irska te ASI i AOE ističu devet odnosno četrnaest tužbenih razloga, koji se većim dijelom preklapaju.

90 Na prvom mjestu, tim se tužbenim razlozima u biti nastoji osporiti Komisijina glavna argumentacija, osobito zbog pogrešaka u vezi s ocjenom o postojanju selektivne prednosti (prvi do trećeg tužbenog razloga u predmetu T-778/16 te prvi do šestog tužbenog razloga u predmetu T-892/16) i ocjenom o pojmu intervencije države (djelomično drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16).

91 Konkretnije, u sklopu osporavanja Komisijine glavne argumentacije, prigovara joj se, kao prvo, da je zajedno ispitala pojmove prednosti i selektivnosti (djelomično drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16). Kao drugo, Komisiji se predbacuje da je pogrešno odredila referentan okvir, osobito na temelju pogrešnih ocjena irskog prava (djelomično prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i prvi tužbeni razlog u predmetu T-892/16), pogrešne primjene načela poslovanja po tržišnim uvjetima (djelomično prvi i treći tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te djelomično prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-892/16) te neodgovarajuće primjene načela OECD-a (djelomično drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i peti tužbeni razlog u predmetu T-892/16). Kao treće, Irska te ASI i AOE osporavaju Komisijine ocjene o djelatnostima unutar grupe Apple (djelomično prvi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te treći do petog tužbenog razloga u predmetu T-892/16). Kao četvrto, oni osporavaju ocjene o selektivnosti spornih poreznih rješenja (djelomično drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i šesti tužbeni razlog u predmetu T-892/16).

92 Na drugom mjestu, Irska te ASI i AOE osporavaju ocjene koje je Komisija dala u okviru svoje podredne argumentacije (četvrti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i osmi tužbeni razlog u predmetu T-892/16).

93 Na trećem mjestu, Irska te ASI i AOE osporavaju ocjene koje je Komisija dala u okviru svoje alternativne argumentacije (peti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i deveti tužbeni razlog u predmetu T-892/16).

94 Na četvrtom mjestu, ASI i AOE osporavaju povrat potpora naložen u pobijanoj odluci zbog nemogućnosti da se na temelju Komisijine podredne i alternativne argumentacije izračuna iznos koji treba vratiti (deseti tužbeni razlog u predmetu T-892/16).

95 Na petom mjestu, Irska te ASI i AOE ističu da je u okviru upravnog postupka Komisija provela ispitivanje uz bitne povrede postupka, a osobito uz povredu prava na saslušanje (šesti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te sedmi i dvanaesti tužbeni razlog u predmetu T-892/16).

96 Na šestom mjestu, Irska te ASI i AOE osporavaju povrat koji je naložen pobijanom odlukom uz kršenje, među ostalim, načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja (sedmi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i jedanaesti tužbeni razlog u predmetu T-892/16).

97 Na sedmom mjestu, Irska te ASI i AOE predbacuju Komisiji njezino zadiranje u nadležnosti država članica ističući, među ostalim, načelo porezne autonomije (osmi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i četrnaesti tužbeni razlog u predmetu T-892/16).

98 Na osmom mjestu, Irska te ASI i AOE prigovaraju zbog nedostatnosti obrazloženja pobijane odluke (deveti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i trinaesti tužbeni razlog u predmetu T-892/16).

99 Prije svega valja analizirati tužbene razloge kojima se osporava Komisijina nadležnost za donošenje pobijane odluke, prije nego što se obrade drugi tužbeni razlozi, prema redoslijedu kojim su sažeti u točkama 90. do 96. i 98. ove presude.

100 Uvodno i u svrhu ispitivanja zakonitosti pobijane odluke koje slijedi, valja podsjetiti na to da je u okviru nadzora državnih potpora, radi ispitivanja jesu li sporna porezna rješenja činila takvu potporu, Komisija morala dokazati da su ispunjeni uvjeti za postojanje državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naime, iako Komisija može okvalificirati poreznu mjeru kao državnu potporu (vidjeti u tom smislu presude od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 28. i od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81.), ona to može učiniti samo ako su ispunjeni uvjeti za takvu kvalifikaciju (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 84.).

101 Tako je u načelu bilo na Komisiji da u pobijanoj odluci iznese dokaz o postojanju takve potpore (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2007., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, t. 34. i od 25. lipnja 2015., SACE i Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, t. 95.). Prema tome, Komisija je morala osobito dokazati da selektivna prednost postoji zbog donošenja spornih poreznih rješenja.

102 Stoga valja s obzirom na prethodna razmatranja analizirati tužbene razloge koje su istaknuli Irska te ASI i AOE kako bi osporili zakonitost pobijane odluke.

C. Tužbeni razlozi koji se temelje na Komisijinu prekoračenju vlastitih ovlasti i na njezinu zadiranju u nadležnosti država članica kršenjem, među ostalim, načela porezne autonomije (osmi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i četrnaesti tužbeni razlog u predmetu T-892/16)

103 U biti, Irska te ASI i AOE ističu da pobijana odluka čini povredu temeljnih ustavnih načela pravnog poretka Unije kojima je uređena podjela nadležnosti između Unije i država članica, kako su predviđene osobito u člancima 4. i 5. UEU-a, te povredu načela porezne autonomije država članica koje iz toga proizlazi. Naime, u trenutačnom stanju prava Unije područje izravnog oporezivanja u nadležnosti je država članica.

104 Komisija osporava te argumente. Ona u biti podsjeća na to da, iako države članice imaju porezni suverenitet, svaka porezna mjera koju država članica donese mora poštovati pravila Unije o državnim potporama. Stoga poreznim mjerama države članice ne mogu diskriminirati gospodarske subjekte koji se nalaze u sličnom položaju jer bi se inače dodijelile državne potpore kojima se narušava tržište. No, sporna porezna rješenja omogućila su ASI-ju i AOE-u da umanje svoju oporezivu dobit u odnosu na oporezivu dobit drugih društava koja su porezni obveznici i obuhvaćena su irskim redovnim pravilima oporezivanja dobiti trgovačkih društava, dodijelivši tako nezakonite i nespojive državne potpore.

105 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je izravno oporezivanje, prema trenutačnom stanju razvoja prava Unije, u nadležnosti država članica, one tu nadležnost ipak moraju izvršavati poštujući pravo Unije (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 47. i navedenu sudsku praksu). Stoga intervencije država članica u području izravnog oporezivanja, čak i ako se odnose na pitanja koja još nisu bila predmet usklađivanja na razini Unije, nisu isključene iz područja primjene propisa o nadzoru nad državnim potporama.

106 Iz toga proizlazi da Komisija može okvalificirati poreznu mjeru kao državnu potporu pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti za takvu kvalifikaciju (vidjeti u tom smislu presude od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 28. i od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81. i 84.). Naime, države članice svoju nadležnost u području oporezivanja moraju izvršavati u skladu s pravom Unije (presuda od 3. lipnja 2010.,

Komisija/Španjolska, C-487/08, EU:C:2010:310, t. 37.). Slijedom toga, one se moraju suzdržavati od poduzimanja u tom kontekstu svih mjera koje mogu predstavljati državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.

107 Međutim, što se tiče uvjeta prema kojem se predmetnom mjerom mora dodijeliti ekonomska prednost, valja podsjetiti na to da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, državnim potporama smatraju intervencije koje su, bez obzira na svoj oblik, takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati ekonomskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima (vidjeti presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, t. 40. i navedenu sudsku praksu; presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.).

108 Konkretnije, mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman, koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.; vidjeti i presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

109 Iz prethodno navedenog proizlazi da se, zato što je Komisija bila nadležna osigurati poštovanje članka 107. UFEU-a, ne može joj se predbaciti da je prekoračila svoje ovlasti kada je ispitala jesu li donijevši sporna porezna rješenja irska porezna tijela dodijelila ASI-ju i AOE-u povoljniji porezni tretman, tako što su im omogućila da umanje oporezivu dobit u odnosu na oporezivu dobit drugih društava koja su porezni obveznici i nalazila su se u usporedivom položaju.

110 U slučaju poreznih mjera sâmo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.). Stoga se takvom mjerom dodjeljuje ekonomska prednost njezinu korisniku kada se njome smanjuju troškovi koji inače opterećuju poduzetnikov proračun i koja je time, iako nije subvencija u strogom značenju riječi, iste prirode i ima istovjetne učinke (presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.).

111 Prema tome, kako bi se utvrdilo postoji li porezna pogodnost, valja usporediti korisnikov položaj nastao primjenom predmetne mjere s njegovom situacijom bez predmetne mjere (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., Cellnex Telecom i Telecom Castilla-La Mancha/Komisija, C-91/17 P i C-92/17 P, neobjavljenu, EU:C:2018:284, t. 114.) i u skladu s pravilima o normalnom oporezivanju.

112 Irska te ASI i AOE predbacuju Komisiji da je prekoračila svoje ovlasti jer se oslonila na jednostrano i pogrešno tumačenje irskog poreznog prava, osobito članka 25. TCA-a iz 1997. Ona je usto odredila postupovna pravila za ocjenu nacionalnog oporezivanja koja ne postoje u irskom pravu. Osim toga, Komisija je prekoračila svoje ovlasti time što je opravdala donošenje pobijane odluke utvrđenjem prema kojoj su ASI i AOE porezni apatridi.

113 U tom pogledu valja, kao prvo, istaknuti da se na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. nerezidentnim društvima koja obavljaju svoju poslovnu djelatnost u Irskoj preko podružnice oporezuje, glede njihova dohotka od poslovne djelatnosti, samo dobit koja je ostvarena od poslovnih djelatnosti koje se mogu izravno ili neizravno pripisati toj irskoj podružnici. Valja također istaknuti da je na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. nužno utvrditi dohodak od poslovne djelatnosti koji je doista ostvaren izravno ili neizravno preko irske podružnice i da tom odredbom nije predviđena nikakva posebna metoda na temelju koje bi se moglo utvrditi koja se dobit može pripisati irskim podružnicama nerezidentnih društava.

114 No, iz pismena Irske kao i usmenih izlaganja stranaka na raspravi proizlazi da radi primjene članka 25. TCA-a iz 1997. treba voditi računa o činjeničnom okviru i položaju podružnice u Irskoj, a osobito o funkcijama koje podružnica obavlja, imovini koju upotrebljava i rizicima koje preuzima.

115 U tim okolnostima i kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 111. ove presude, radi utvrđivanja postoji li prednost u konkretnom slučaju Komisija je morala biti u mogućnosti analizirati porezni tretman ASI-ja i AOE-a koji proizlazi iz primjene spornih poreznih rješenja u odnosu na porezni tretman koji bi, u slučaju da predmetnih rješenja nema, tim dvama društvima bio dodijeljen primjenom pravila o normalnom oporezivanju koja su primjenjiva u Irskoj.

116 Prema tome, Komisiji se ne može predbacivati da je jednostrano primijenila materijalnopravna porezna pravila i *de facto* provela porezno usklađivanje, kada je analizirala odgovara li oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a, izračunana na temelju spornih poreznih rješenja, dobiti koju su ostvarile njihove irske podružnice, vodeći računa o funkcijama koje navedene podružnice obavljaju, imovini koju upotrebljavaju i rizike koje preuzimaju, te koja bi dobit bila oporeziva primjenom članka 25. TCA-a iz 1997.

117 Kao drugo, glede argumenata prema kojima je Komisija odredila postupovna pravila za ocjenu nacionalnog oporezivanja preinačivši tako irsko porezno pravo, Irska osporava prigovore koje je Komisija istaknula protiv spornih poreznih rješenja, i to zbog toga što se nisu zasnivala na izvješćima o raspodjeli dobiti (uvodne izjave 262. i 363. pobijane odluke), što nisu bila redovito revidirana (uvodna izjava 368. pobijane odluke) i što prije donošenja navedenih rješenja irska porezna tijela nisu istražila druga društva unutar grupe Apple, neovisno o mjestu u kojem su ona poslovala (uvodna izjava 274. pobijane odluke).

118 U tom pogledu valja podsjetiti na to da iz pobijane odluke proizlazi da je Komisija utvrdila postojanje selektivne prednosti primarno zbog neraspodjele licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple na irske podružnice ASI-ja i AOE-a (uvodne izjave 265. do 321. pobijane odluke), podredno zbog činjenice neodgovarajućeg odabira metoda za raspodjelu dobiti navedenim irskim podružnicama (uvodne izjave 325. do 360. pobijane odluke) te alternativno zbog što su sporna porezna rješenja odstupila od članka 25. TCA-a iz 1997., i to na diskrecijski način (uvodne izjave 369. do 403. pobijane odluke).

119 Prema tome, ne može se smatrati da se Komisija oslonila na postupovne prigovore sažete u točki 117. ove presude kako bi zaključila da u konkretnom slučaju postoji selektivna prednost. U tim okolnostima prigovore koje je Irska istaknula treba odbiti kao bespredmetne.

120 Kao treće, glede utvrđenja da su ASI i AOE porezni apatridi, valja istaknuti da je, doduše, osobito u uvodnim izjavama 52., 276., 277. i 281. pobijane odluke, Komisija zapravo istaknula činjenicu da ASI i AOE smatra poreznim apatridima, i to u okviru svoje argumentacije koja je dovela do zaključka da ASI i AOE fizički ne postoje izvan Irske.

121 Međutim, činjenica da je u pobijanoj odluci Komisija naglasila da su ASI i AOE porezni apatridi ne znači da je svoj zaključak o postojanju selektivne prednosti zasnovala na tom utvrđenju.

122 U tim okolnostima, zbog istih razloga kao što su oni izloženi u točki 119. ove presude, valja kao bespredmetne odbiti prigovore koje su istaknuli Irska te ASI i AOE, a koji se odnose na prekoračenje Komisijinih ovlasti zbog toga što je smatrala da su ASI i AOE porezni apatridi.

123 S obzirom na prethodna razmatranja, valja odbiti osmi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i četrnaesti tužbeni razlog u predmetu T-892/16, koji se temelje na Komisijinu prekoračenju vlastitih ovlasti i na njezinu zadiranju u nadležnosti država članica.

124 Budući da je u okviru nadzora nad državnim potporama Komisija nadležna za ispitivanje jesu li sporna porezna rješenja činila takvu potporu, valja, dakle, potom analizirati tužbene razloge koje su Irska te ASI i AOE istaknuli radi osporavanja osnovanosti svakog smjera argumentacije koji je Komisija izložila u pobijanoj odluci kako bi dokazala postojanje selektivne prednosti u konkretnom slučaju.

D. Tužbeni razlozi koji se temelje na pogreškama počinjenima u sklopu Komisijine glavne argumentacije

125 Podsjeća se na to da je u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija u biti tvrdila da se, zato što se iz sjedišta ASI-ja i AOE-a nije moglo nadzirati ni upravljati licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple, na ta sjedišta nije smjelo, u kontekstu poslovanja po tržišnim uvjetima, raspodijeliti dobit ostvarenu od korištenja tim licencama. Prema tome, ta se dobit morala raspodijeliti na podružnice ASI-ja i AOE-a, koje su jedine bile u mogućnosti stvarno obavljati funkcije povezane s intelektualnim vlasništvom grupe Apple i koje su bile ključne za poslovnu djelatnost ASI-ja i AOE-a.

126 Usto, u odgovoru na pisana pitanja Općeg suda Komisija je pojasnila da se pod izrazom „dobit ostvarena od upotrebe licenci intelektualnog vlasništva društva Apple”, koji se nalazi, među ostalim, u uvodnoj izjavi 304. pobijane odluke, treba shvatiti korist koja proizlazi iz činjenice raspodjeljivanja ekonomskog vlasništva nad licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple na irske podružnice. Ta dobit koja proizlazi iz korištenja licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple odgovara, prema Komisijinu mišljenju, dobiti ostvarenoj od cjelokupne prodaje ASI-ja i AOE-a.

127 Irska te ASI i AOE osporavaju Komisijinu glavnu argumentaciju prigovarajući joj da je, u biti, pogrešno zaključila da postoji selektivna prednost.

128 Prije svega, Irska prigovara metodi koju je Komisija slijedila u svojoj analizi provedenoj u sklopu svoje glavne argumentacije, i to zato što nije zasebno analizirala kriterije prednosti i selektivnosti.

129 Irska te ASI i AOE potom osporavaju zaključke analize u sklopu Komisijine glavne argumentacije. S jedne strane, oni ističu pogreške koje se odnose na ocjene o referentnom okviru i o normalnom oporezivanju na temelju irskog poreznog prava, i to zbog Komisijine pogrešne primjene članka 25. TCA-a iz 1997., njezine primjene načela poslovanja po tržišnim uvjetima i njezine analize s obzirom na izvješće iz 2010. o raspodjeli dobiti na stalne poslovne jedinice koja je 22. srpnja 2010. odobrilo Vijeće OECD-a (u daljnjem tekstu: mjerodavan pristup OECD-a). S druge strane, Irska te ASI i AOE osporavaju Komisijine činjenične ocjene u vezi s djelatnostima unutar grupe Apple.

130 Irska te ASI i AOE naposljetku osporavaju Komisijine zaključke glede selektivnosti spornih poreznih rješenja, zato što se, s jedne strane, takva selektivnost u konkretnom slučaju ne može predmnijevati te zbog toga što, s druge strane, nije bilo odstupajućeg ili selektivnog postupanja prema ASI-ju i AOE-u u odnosu na druge poduzetnike koji se nalaze u usporedivom položaju. Irska ističe da je, u svakom slučaju i pod pretpostavkom da se dokaže, takvo postupanje opravdano prirodom i strukturom irskog poreznog sustava.

131 Komisija osporava argumente koje su istaknuli Irska te ASI i AOE.

132 Nadalje valja analizirati tužbene razloge kojima se nastoji osporiti Komisijina glavna argumentacija slijedeći redoslijed prigovora sažetih u točkama 128. do 130. ove presude.

1. Objedinjeno ispitivanje kriterija prednosti i selektivnosti (djelomično drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16)

133 Irska ističe da je Komisija zanemarila načela koja su vrlo ustaljena u sudskoj praksi pomiješavši kriterije prednosti i selektivnosti te joj predbacuje da nije zasebno ispitala ta dva pojma.

134 U tom pogledu valja podsjetiti na to da selektivnost i prednost čine dva zasebna kriterija. Naime, glede prednosti Komisija mora dokazati da mjera poboljšava korisnikov financijski položaj (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 33.). Glede selektivnosti, Komisija mora dokazati da s obzirom na cilj referentnog okvira prednost ne koristi drugim poduzetnicima u pravnom i činjeničnom položaju usporedivom s korisnikovim položajem (presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).

135 Međutim, ne može se isključiti da se ti kriteriji mogu ispitati zajedno, zato što iz Komisijina ispitivanja proizlazi, s jedne strane, da se predmetnom mjerom dodjeljuje ekonomska prednost njezinu korisniku te, s druge strane, da ta prednost ne koristi poduzetnicima stavljenima u usporediv pravni i činjenični položaj.

136 Povrh toga, što se konkretnije tiče poreznih mjera, kao što to Komisija pravilno tvrdi, ispitivanje prednosti i ispitivanje selektivnosti se preklapaju jer ta dva kriterija zahtijevaju da se dokaže da sporna porezna mjera dovodi do umanjenja porezne obveze korisnika predmetne mjere koju bi inače imao primjenom redovnog poreznog sustava, koji je, dakle, primjenjiv na druge porezne obveznike koji se nalaze u istom položaju. Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ta dva kriterija mogu ispitati zajedno kao „treća pretpostavka" predviđena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a koja se odnosi na postojanje „selektivne prednosti" (vidjeti u tom smislu presudu od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 32.).

137 Iz pobijane odluke proizlazi da je u okviru svoje analize o postojanju selektivne prednosti (odjeljak 8.2. pobijane odluke) Komisija ispitala u kojoj su mjeri sporna porezna rješenja dovela do umanjenja porezne obveze ASI-ja i AOE-a glede poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj, i to kako bi dokazala da je tim rješenjima dodijeljena ekonomska prednost tim društvima. Komisija je usto za referentan okvir odredila da se sastoji od redovnih pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj (odjeljak 8.2.1.1. pobijane odluke). Osim toga, u sklopu glavne, podredne i alternativne argumentacije (odjeljci 8.2.2.2. do 8.2.3.2. pobijane odluke) Komisija je ispitala jesu li, time što su umanjila godišnju oporezivu dobit tih poduzetnika, sporna porezna rješenja odstupila od tog referentnog okvira, i to kako bi utvrdila njihovu selektivnost.

138 Budući da je Komisija doista ispitala kako kriterij prednosti tako i kriterij selektivnosti, nebitno je to što su oba kriterija ispitana istodobno. Ne može se, dakle, zaključiti da je Komisija počinila povredu koja se tiče prava samo zbog činjenice da ih je ispitala zajedno.

139 Valja, dakle, odbiti kao neosnovan prigovor koji je istaknula Irska, a koji se temelji na takvom objedinjenom ispitivanju kriterija prednosti i selektivnosti.

2. Određivanje referentnog okvira i ocjene o normalnom oporezivanju na temelju irskog prava (djelomično prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te prvi, drugi i peti tužbeni razlog u predmetu T-892/16)

a) Referentan okvir

140 U uvodnim izjavama 227. do 243. pobijane odluke Komisija je navela da su referentan okvir, u sklopu njezine analize postojanja selektivne prednosti, redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava na temelju irskog sustava oporezivanja dobiti trgovačkih društava, čiji je suštinski cilj oporezivanje dobiti svih trgovačkih društava koja podliježu poreznoj obvezi u toj državi članici.

141 Komisija je smatrala da taj referentni okvir obuhvaća kao neintegrirana tako i integrirana društva jer se porezom na dobit trgovačkih društava u Irskoj između njih ne pravi razlika.

142 Usto, Komisija je smatrala da se, s obzirom na suštinski cilj tog sustava, to jest oporezivanje dobiti svih trgovačkih društava koja podliježu poreznoj obvezi u Irskoj, rezidentna i nerezidentna društva nalaze su usporedivom činjeničnom i pravnom položaju, iako se te dvije vrste društava oporezuju po različitim izvora dohotka. Prema tome, u taj je sustav bio ugrađen članak 25. TCA-a iz 1997., za koji se, dakle, nije moglo smatrati da sam za sebe čini zaseban referentan okvir.

143 Irska te ASI i AOE osporavaju tu definiciju referentnog okvira i tvrde, u biti, da se relevantan referentni okvir u konkretnom slučaju sastoji od članka 25. TCA-a iz 1997., koji je zasebna porezna odredba koja se primjenjuje posebno na nerezidentna društva koja se ne nalaze u položaju usporedivom s položajem rezidentnih društava. Usto, Irska te ASI i AOE smatraju da integriranost ili neintegriranost poduzetnika nije problematično pitanje u konkretnom slučaju, nego je problematično prije pitanje oporezivanja nerezidentnih društava.

144 Valja istaknuti da u sklopu analize poreznih mjera s aspekta članka 107. stavka 1. UFEU-a određivanje referentnog okvira jest relevantno kako za potrebe ispitivanja kriterija prednosti tako i za ispitivanje kriterija selektivnosti.

145 Naime, kao što je to istaknuto u točki 110. ove presude, u slučaju poreznih mjera sâmo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na takozvano „normalno” oporezivanje. Tako se upravo takozvano „normalno” oporezivanje utvrđuje na temelju referentnog okvira.

146 Usto, radi kvalifikacije nacionalne porezne mjere kao selektivne potrebno je, kao prvo, prethodno utvrditi i ispitati redovni ili uobičajeni porezni sustav koji je na snazi u dotičnoj državi članici (presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).

147 Osim toga, Sud je potvrdio svoju sudsku praksu prema kojoj je, kako bi se utvrdila selektivnost određene mjere koja odstupa od zajedničkog poreznog sustava, dovoljno dokazati da od nje određeni subjekti imaju koristi, a ostali nemaju, dok se svi subjekti nalaze u situaciji koja je objektivno usporediva s obzirom na cilj kojem teži redovni porezni sustav (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 76.).

148 Stoga, iako u svrhe utvrđivanja selektivnosti neke porezne mjere nije uvijek nužno da ona odstupa od redovnog poreznog sustava, okolnost da je ona takvog karaktera u ovom je slučaju itekako relevantna kada iz nje proizlazi razlikovanje dviju kategorija subjekata i *a priori* dolazi do različitog tretmana, odnosno da su jedni obuhvaćeni mjerom koja odstupa, a drugi su i dalje obuhvaćeni redovnim poreznim sustavom, iako se te dvije kategorije nalaze u situaciji koja je usporediva s obzirom na cilj kojem navedeni sustav teži (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 77.).

149 Usto, Sud je presudio da primijenjena regulatorna tehnika ne može biti odlučujući element u svrhu utvrđivanja referentnog okvira (presuda od 28. lipnja 2018., Lowell Financial Services/Komisija, C-219/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:508, t. 94. i 95.).

150 Iz sudske prakse proizlazi da se referentan okvir sastoji od pravila o oporezivanju kojima podliježe korisnik mjere za koju se smatra da čini državnu potporu. Usto, iz nje proizlazi da se materijalni referentan okvir može odrediti samo u vezi s mjerom za koju se smatra da čini državnu potporu. Stoga se predmet mjera o kojima je riječ i pravni okvir u koji su ugrađene moraju uzeti u obzir kako bi se odredio referentan okvir.

151 Osim toga, svoje tumačenje pojma referentnog okvira Komisija je pojasnila u Obavijesti o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a (SL 2016., C 262, str. 1.). Iako ne može obvezivati Opći sud, ta obavijest može biti koristan izvor inspiracije (vidjeti u tom smislu i po analogiji presudu od 26. srpnja 2017., Češka Republika/Komisija, C-696/15 P, EU:C:2017:595, t. 53.).

152 U točki 133. obavijesti spomenute u točki 151. ove presude navedeno je, među ostalim, da se referentan sustav sastoji od dosljednog skupa pravila koja se na temelju objektivnih kriterija općenito primjenjuju na sve poduzetnike koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene, kako je utvrđeno njegovim ciljem. Obično tim pravilima nije utvrđeno samo područje primjene tog sustava, nego i uvjeti u kojima se sustav primjenjuje, prava i obveze poduzetnika koji mu podliježu i tehnička pitanja povezana s funkcioniranjem sustava.

153 Stoga s obzirom na prethodna razmatranja valja provjeriti je li Komisija pravilno odredila referentan okvir koji je relevantan za ispitivanje selektivnosti spornih poreznih rješenja.

154 Tumačenjem spornih poreznih rješenja u konkretnom slučaju, kako su opisana u točkama 11. do 21. ove presude, može se utvrditi da su donesena kako bi se ASI-ju i AOE-u omogućilo da svoju oporezivu dobit u Irskoj utvrde za potrebe poreza na dobit trgovačkih društava u toj državi članici.

155 Iz toga proizlazi da su sporna porezna rješenja dio općeg irskog sustava poreza na dobit trgovačkih društava čiji je cilj oporezivati oporezivu dobit društava koja svoje djelatnosti obavljaju u Irskoj, bez obzira na to jesu li ona rezidentna ili nerezidentna, integrirana ili samostalna.

156 Naime, mora se utvrditi da se prema irskom općem sustavu, i to na temelju opisa koji stranke nisu osporile i nalazi se u uvodnoj izjavi 71. pobijane odluke, porez na dobit trgovačkih društava u Irskoj plaća na dobit društava (članak 21. stavak 1. TCA-a iz 1997.). Usto valja istaknuti da Irska primjenjuje drukčije porezne stope na dohodak od poslovne djelatnosti, dohodak koji nije ostvaren poslovnom djelatnošću i na kapitalne dobitke. Tako je člankom 21. TCA-a iz 1997. opća stopa poreza na dobit trgovačkih društava određena na 12,5 %. Ta se stopa primjenjuje na dohodak od poslovne djelatnosti društava koji se oporezuju na temelju TCA-a iz 1997., dok se dohodak koji nije ostvaren poslovnom djelatnošću oporezuje po stopi od 25 %, a kapitalni dobici po stopi od 33 %. Međutim, kapitalni dobici na temelju otuđenja određenih udjela podliježu izuzeću.

157 Osim toga, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 72. pobijane odluke, u skladu s člankom 26. TCA-a iz 1997., rezidentna društva podliježu porezu na dobit trgovačkih društava u pogledu dobiti i kapitalnih dobitaka ostvarenih diljem svijeta, isključujući većinu raspodjela dobiti primljenih od drugih društava rezidentnih u Irskoj.

158 Na temelju članka 25. TCA-a iz 1997., čiji se tekst nalazi u uvodnoj izjavi 73. pobijane odluke, nerezidentno društvo nije obuhvaćeno plaćanjem poreza na dobit trgovačkih društava osim ako obavlja poslovnu djelatnost u Irskoj preko podružnice ili agencije. U tom slučaju, tom se društvu oporezuje sav njegov dohodak od poslovne djelatnosti ostvaren izravno ili neizravno preko ili iz

podružnice odnosno agencije te imovina ili prava koje upotrebljava ili koje drži podružnica odnosno agencija ili koji se drže za nju kao i kapitalni dobici koji se mogu pripisati podružnici odnosno agenciji.

159 Tako se na temelju članka 25. stavka 1. TCA-a iz 1997. nerezidentna društva ne oporezuju u Irskoj osim ako ondje obavljaju poslovnu djelatnost preko podružnice ili agencije te u tom slučaju moraju plaćati porez na dobit trgovačkih društava na svu svoju oporezivu dobit. Članak 25. stavak 2. točka (a) TCA-a iz 1997. definira tu oporezivu dobit kao sav dohodak od poslovne djelatnosti ostvaren izravno ili neizravno preko podružnice ili agencije ili od nje te sav dohodak od imovine ili prava koje upotrebljava ili koje drži podružnica ili agencija ili koji se drže za nju.

160 Prema tome, iako bi se prvi dio prve rečenice iz članka 25. stavka 1. TCA-a iz 1997. mogao shvatiti na način da uvodi odstupanje od sustava normalnog oporezivanja za nerezidentna društva, drugi dio te rečenice čini taj sustav primjenjivim na nerezidentna društva koja svoje poslovne djelatnosti obavljaju u Irskoj preko podružnice i moraju na svu svoju oporezivu dobit platiti porez na dobit trgovačkih društava. Prema tome, na temelju te se odredbe pretpostavke za primjenu poreza na dobit trgovačkih društava primjenjuju i na ta društva.

161 S tog se aspekta rezidentna i nerezidentna društva koja obavljaju poslovne djelatnosti u Irskoj preko podružnice nalaze u usporedivom položaju s obzirom na cilj zadan navedenim sustavom, to jest oporezivanje oporezive dobiti. Činjenica da je oporeziva dobit ovih potonjih člankom 25. stavkom 2. točkom (a) TCA-a iz 1997. definirana na poseban način ne može ga izdignuti na razinu referentnog okvira, nego bi se prije svela na regulatornu tehniku korištenu za primjenu poreza na dobit trgovačkih društava na tu kategoriju društava. Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 148. i 149. ove presude, postojanje razlike u postupanju prema jednoj kategoriji društava u odnosu na druga društva zbog takve regulatorne tehnike ne bi značilo da se te dvije kategorije društava ne nalaze u usporedivom položaju glede cilja koji je zadan navedenim sustavom.

162 Prema tome, same odredbe o oporezivoj dobiti nerezidentnog društva u Irskoj koje su predviđene člankom 25. TCA-a iz 1997. ne mogu činiti poseban sustav koji je zaseban od redovnih pravila. Naime, ta odredba sama za sebe nije dovoljna za to da se porez na dobit trgovačkih društva dosljedno primjenjuje na navedena nerezidentna društva.

163 U tim okolnostima valja smatrati da Komisija nije počinila pogrešku kada je zaključila da su referentan okvir u konkretnom slučaju redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj, čiji je suštinski cilj oporezivanje dobiti svih trgovačkih društava koja podliježu poreznoj obvezi u toj državi članici, i, prema tome, da su u taj okvir ugrađene odredbe koje su primjenjive na nerezidentna društva i predviđene u članku 25. TCA-a iz 1997.

164 Prema tome, valja odbiti prigovore koje su istaknuli Irska te ASI i AOE, a koji se odnose na referentan okvir kako je određen u pobijanoj odluci.

165 Uzimajući u obzir referentan okvir kako je određen u pobijanoj odluci, to jest redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u koja su ugrađene osobito odredbe predviđene u članku 25. TCA-a iz 1997., valja analizirati prigovore koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv Komisijina tumačenja tih odredbi.

b) Komisijine ocjene o normalnom oporezivanju dobiti na temelju irskog poreznog prava

166 U pobijanoj odluci (osobito u njezinim uvodnim izjavama 319. do 321.) Komisija je u sklopu svoje glavne argumentacije tvrdila da je činjenica da se na irske podružnice ASI-ja i AOE-a nije raspodijelila dobit od licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drže ASI i AOE dovela do utvrđivanja

oporezive godišnje dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj koje je odstupilo od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu po tržišnim uvjetima, a što je umanjilo poreznu obvezu koju bi ASI i AOE inače imali po osnovi poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj.

167 Ta se Komisijina analiza oslanja na razmatranje koje je izloženo u uvodnim izjavama 244. do 263. pobijane odluke i prema kojem je za primjenu članka 25. TCA-a iz 1997. radi raspodjele dobiti na podružnicu nužno primijeniti metodu raspodjele dobiti koja se na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a treba zasnivati na načelu poslovanja po tržišnim uvjetima. Usto, u uvodnoj izjavi 272. pobijane odluke Komisija je uputila na mjerodavan pristup OECD-a kada je tvrdila da dobit koja se raspodjeljuje na podružnicu jest dobit koju bi ta podružnica ostvarila poslovanjem po tržišnim uvjetima da je ona odvojeno i neovisno poduzeće koje obavlja iste ili slične djelatnosti pod istim ili sličnim uvjetima, uzimajući u obzir funkcije koje društvo obavlja preko svoje podružnice, imovinu koju ono upotrebljava preko svoje podružnice i rizike koje ono preuzima preko svoje podružnice.

168 Irska te ASI i AOE osporavaju svaki od elemenata iz argumentacije opisane u točkama 166. i 167. ove presude.

169 Tako, kao prvo, Irska te ASI i AOE osporavaju Komisijinu primjenu članka 25. TCA-a iz 1997. u sklopu njezine glavne argumentacije, na temelju koje je ona prigovorila irskim poreznim tijelima da u biti nisu zahtijevala raspodjelu cjelokupne njihove dobiti na njihove irske podružnice.

170 Kao drugo, Irska te ASI i AOE osporavaju postojanje načela poslovanja po tržišnim uvjetima koje proizlazi iz članka 107. UFEU-a, kako se na njega Komisija pozvala u sklopu svoje argumentacije, te koje, prema tome, nije primjenjivo u Irskoj.

171 Kao treće, Irska te ASI i AOE ističu da mjerodavan pristup OECD-a nije primjenjiv u irskom poreznom pravu. U svakom slučaju i čak pod pretpostavkom da se mjerodavan pristup OECD-a može primijeniti u konkretnom slučaju, Irska te ASI i AOE ističu da je Komisija pogrešno zaključila, na temelju navedenog pristupa, da se dobit povezana s licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple, koje drže ovi potonji, morala raspodijeliti na njihove irske podružnice.

172 Stoga prije svega valja ispitati prigovore koje su istaknuli Irska te ASI i AOE, a koji se odnose na primjenu članka 25. TCA-a iz 1997., potom pitanje je li se Komisija mogla u sklopu svoje analize pravilno pozvati na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima koje proizlazi iz članka 107. UFEU-a te, naposljetku, primjenu mjerodavnog pristupa OECD-a u konkretnom slučaju.

1) Primjena članka 25. TCA-a iz 1997. (djelomično drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i djelomično prvi tužbeni razlog u predmetu T-892/16)

173 Među strankama je u ovom slučaju nesporno da:

– su ASI i AOE društva irskog prava, ali se ne smatraju poreznim rezidentima u Irskoj, kao što je to Komisija priznala u uvodnoj izjavi 50. pobijane odluke;

– članak 25. TCA-a iz 1997. sadržava odredbe koje se posebno primjenjuju na nerezidentna društva i na temelju kojih se, kada nerezidentno društvo obavlja poslovnu djelatnost u Irskoj preko podružnice, tom društvu oporezuje, među ostalim, sav njegov dohodak od poslovne djelatnosti koji je izravno ili neizravno ostvaren preko podružnice;

– su nerezidentna društva ASI i AOE obavljala poslovne djelatnosti u Irskoj preko svojih odnosnih podružnica.

174 Valja, dakle, analizirati je li Komisija utemeljeno smatrala da su primjenom članka 25. TCA-a iz 1997. i radi utvrđivanja dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj irska porezna tijela morala raspodijeliti licence intelektualnog vlasništva grupe Apple na irske podružnice tih dvaju društava.

175 Prema irskom poreznom pravu, a osobito članku 25. TCA-a iz 1997., u slučajevima nerezidentnih društava koja svoju poslovnu djelatnost obavljaju u Irskoj preko podružnice oporezuje se samo, s jedne strane, dobit ostvarena od poslovnih djelatnosti koje se mogu izravno ili neizravno pripisati toj irskoj podružnici te, s druge strane, sav dohodak od imovine ili prava koje upotrebljava ili koje drži podružnica ili koji se drže za nju.

176 Doduše, kao što to Komisija pravilno ističe te kao što to Irska te ASI i AOE priznaju, članak 25. TCA-a iz 1997. ne predviđa posebnu metodu na temelju koje se može utvrditi koja se dobit može izravno ili neizravno pripisati irskim podružnicama nerezidentnih društava i uopće ne spominje načelo poslovanja po tržišnim uvjetima radi takvog pripisivanja.

177 Međutim, mora se utvrditi da se članak 25. TCA-a iz 1997. odnosi samo na dobit od djelatnosti koje su same irske podružnice obavljale, isključujući dobit od djelatnosti koje su obavljali drugi dijelovi predmetnog nerezidentnog društva.

178 Irska te ASI i AOE smatraju da taj mehanizam oporezivanja isključuje, u načelu, pristup koji se sastoji od ispitivanja cjelokupne dobiti nerezidentnog društva te, ako se ta dobit ne može raspodijeliti na druge dijelove tog društva, od njezina automatskog pripisivanja irskim podružnicama (to jest pristup „isključivanjem”).

179 U tom se pogledu Irska te ASI i AOE oslanjaju na mišljenje stručnjaka za irsko pravo čiju relevantnost kao takvu Komisija nije osporila. Prema tom mišljenju, analiza relevantna za primjenu članka 25. TCA-a iz 1997. radi utvrđivanja oporezive dobiti nerezidentnih društava koja poslovne djelatnosti u Irskoj obavljaju preko svojih irskih podružnica mora se odnositi na stvarne djelatnosti tih irskih podružnica i na vrijednost djelatnosti koje same podružnice stvarno obavljaju. To se mišljenje oslanja osobito na presudu High Courta (Visoki sud, Irska) u predmetu S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 note 4507 (u daljnjem tekstu: presuda Dataproducts). Presuda Dataproducts također je istaknuta kao presedan kako u potporu argumentima Irske i društva Apple Inc. tijekom upravnog postupka tako i u potporu argumentima Irske te ASI-ja i AOE-a u okviru ovog spora.

180 Iz presude Dataproducts proizlazi da se za dobit od imovine koju nadzire nerezidentno društvo, čak i ako je stavljena na raspolaganje irskoj podružnici tog društva, ne može kao takvu smatrati da je dobit pripisiva podružnicama.

181 Naime, iz te presude proizlazi da se imovina koja pripada društvu koje nije rezident u Irskoj i koju nadziru direktori tog društva koji također nisu rezidenti u Irskoj ne može raspodijeliti na podružnicu tog društva u Irskoj, čak i ako joj je stavljena na raspolaganje. Budući da osoblje i direktori irske podružnice nisu nadzirali predmetnu imovinu, dohodak ostvaren od te imovine nije se mogao pripisati toj podružnici za potrebe poreza u Irskoj. Taj se zaključak ne bi izmijenio čak ni u situaciji u kojoj bi sama irska podružnica imala zaposlenike i materijalnu imovinu, dok nerezidentno društvo ne bi imalo materijalnu imovinu, zaposlenike ili poslovne djelatnosti različite od onih koji pripadaju irskoj podružnici. Za nerezidentno društvo bez zaposlenika smatralo se da ima nadzor nad tom imovinom putem svojih tijela upravljanja.

182 Stoga iz presude Dataproducts proizlazi da pitanje relevantno za utvrđivanje dobiti podružnice jest pitanje nadzire li irska podružnica navedenu imovinu.

183 U ovom slučaju, kao što je to navedeno u točkama 37. do 40. ove presude, u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija je tvrdila, u biti, da je dobit od poslovnih djelatnosti koja potječe od intelektualnog vlasništva grupe Apple, čije licence drže ASI i AOE, trebalo raspodijeliti na irske podružnice jer ta društva nemaju fizičku prisutnost niti zaposlenike izvan navedenih podružnica te stoga nisu mogla izvršavati nadzor nad tim licencama.

184 No, s obzirom na presudu Dataproducts, radi utvrđivanja dobiti koja se može pripisati irskoj podružnici društva koje nije porezni rezident, u smislu članka 25. TCA-a iz 1997., imovina koju ima to društvo ne može se raspodijeliti na irsku podružnicu ako nije utvrđeno da tu imovinu zapravo nadzire navedena podružnica. Usto, iz te presude proizlazi da činjenica da nerezidentno društvo nema zaposlenika ni fizičku prisutnost izvan irske podružnice nije sama po sebi odlučujući element zbog kojeg se ne može zaključiti da nadzor nad imovinom obavlja navedeno društvo.

185 Stoga, ako irske podružnice nisu nadzirale licence intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drže ASI i AOE, ne može se sav dohodak koji su društva ostvarila od tih licenci raspodijeliti na navedene podružnice na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. Naprotiv, samo bi se dobit ostvarena od poslovnih djelatnosti irskih podružnica, uključujući one koje su se obavljale na temelju licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drže ASI i AOE, trebala smatrati povezanom s djelatnostima podružnica.

186 Iz prethodno navedenog proizlazi da je, smatrajući da su licence intelektualnog vlasništva grupe Apple morale biti raspodijeljene na irske podružnice jer se za ASI i AOE smatralo da nemaju zaposlenika ni fizičku prisutnost kako bi osigurale upravljanje istima, Komisija raspodijelila dobit „isključivanjem”, što nije u skladu s člankom 25. TCA-a iz 1997. Naime, u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija nije nastojala dokazati da su irske podružnice ASI-ja i AOE-a stvarno nadzirale licence intelektualnog vlasništva grupe Apple, kada je zaključila da su irska porezna tijela morala na te podružnice raspodijeliti licence intelektualnog vlasništva grupe Apple i da se, slijedom toga i na temelju članka 25. TCA-a iz 1997., za sav dohodak ASI-ja i AOE-a od poslovne djelatnosti moralo smatrati da potječe od djelatnosti tih podružnica.

187 U tim okolnostima valja zaključiti, kao što to pravilno ističu Irska te ASI i AOE u svojim prigovorima istaknutima u sklopu drugog tužbenog razloga u predmetu T-778/16 i prvog tužbenog razloga u predmetu T-892/16, da je u okviru glavne argumentacije Komisija pogrešno ocijenila odredbe irskog poreznog prava u vezi s oporezivanjem dobiti trgovačkih društava koja nisu rezidenti u Irskoj, nego u njoj obavljaju poslovnu djelatnost preko podružnice.

188 Budući da se Komisijina glavna argumentacija oslanja na skup ocjena o normalnom oporezivanju dobiti na temelju irskog poreznog prava, valja potom ispitati argumente koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv drugih elemenata svojstvenih tim ocjenama.

2) Načelo poslovanja po tržišnim uvjetima (djelomično prvi i treći tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i djelomično prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-892/16)

189 U biti, Irska te ASI i AOE, koje u tom pogledu podupire Veliko Vojvodstvo Luksemburg, tvrde da načelo poslovanja po tržišnim uvjetima nije dio irskog poreznog prava i da samostalna obveza u obliku primjene tog načela ne proizlazi ni iz članka 107. UFEU-a ni iz ikoje druge odredbe prava Unije, a ni iz presude od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416). Irska ističe da je u svakom slučaju sama Komisija nedosljedno primijenila navedeno načelo jer nije uzela u obzir gospodarsku stvarnost, strukturu i osobitosti grupe Apple.

190 Komisija, koju u tom pogledu podupiru Republika Poljska i Nadzorno tijelo EFTA-e, osporava te argumente ističući, u biti, da metoda primijenjena za utvrđivanje oporezive dobiti na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. mora dovesti do pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu, i dakle, temeljenog na načelu poslovanja po tržišnim uvjetima, koje su irska porezna tijela primjenjivala u prošlosti u okviru primjene ugovora o dvostrukom oporezivanju.

191 Valja, dakle, ispitati, kao prvo, je li se Komisija mogla pravilno osloniti na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kako bi provjerila postojanje selektivne prednosti te, kao drugo i u slučaju potvrdnog odgovora, je li Komisija pravilno primijenila navedeno načelo u sklopu svoje glavne argumentacije.

i) Komisijina mogućnost da se osloni na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kako bi provjerila postojanje selektivne prednosti

192 Kao prvo valja podsjetiti na to da je u uvodnim izjavama 244. do 248. pobijane odluke Komisija tvrdila da se, zato što u članku 25. TCA-a iz 1997. nije navedeno na koji bi način trebalo utvrditi oporezivu dobit irske podružnice, ta odredba mora primijeniti korištenjem metode raspodjele dobiti.

193 Kao drugo, u uvodnoj izjavi 249. pobijane odluke Komisija je navela da se, prema presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), umanjenjem porezne osnovice koje proizlazi iz porezne mjere kojom se poreznom obvezniku omogućuje upotreba transfernih cijena u transakcijama unutar grupe u kojima se ne odražavaju cijene koje bi se naplatile u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja između neovisnih poduzetnika koji pregovaraju u usporedivim uvjetima u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, tom poreznom obvezniku dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

194 Usto, u uvodnim izjavama 251. i 252. pobijane odluke Komisija je pojasnila da se načelom poslovanja po tržišnim uvjetima nastoji zajamčiti da se transakcije između integriranih društava iste grupe za potrebe oporezivanja tretiraju s obzirom na iznos dobiti koja bi se ostvarila da su iste transakcije provela neintegrirana samostalna društva, a u suprotnom bi integrirana društva grupe imala koristi od povoljnijeg tretmana na temelju redovnih pravila o oporezivanju. Komisija smatra da je u presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) Sud odobrio načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kao mjerilo za utvrđivanje je li integriranom društvu grupe dodijeljena selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a kao rezultat porezne mjere kojom se određuju njegove transferne cijene, a time i njegova porezna osnovica.

195 Kao treće, u uvodnoj izjavi 255. pobijane odluke Komisija je navela da se isto načelo primjenjuje na interne transakcije različitih dijelova istog integriranog društva, kao što je podružnica koja provodi transakcije s drugim dijelovima društva kojem pripada. Prema Komisijinu stajalištu, kako bi se osiguralo da se metodom raspodjele dobiti odobrenom u poreznom rješenju ne daje selektivna prednost nerezidentnom društvu koje posluje preko podružnice u Irskoj, tom se metodom mora doći do oporezive dobiti koja čini pouzdano određenu približnu vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. U uvodnoj izjavi 256. pobijane odluke ona je dodala da načelo poslovanja po tržišnim uvjetima ne primjenjuje kao temelj za „uvođenje” poreza koji se inače ne bi trebalo platiti u skladu s referentnim sustavom, nego kao referentnu vrijednost za provjeru je li oporeziva dobit podružnice utvrđena na način kojim se osigurava da joj se ne dodijeli povlašten tretman u odnosu na neintegrirana društva čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima.

196 Kao četvrto, glede pravne osnove navedenog načela, Komisija je u uvodnoj izjavi 255. pobijane odluke navela da ne primjenjuje izravno članak 7. stavak 2. ili članak 9. predloška porezne konvencije OECD-a ili smjernice OECD-a o raspodjeli dobiti ili određivanju transfernih cijena, koje nisu obvezujući instrumenti, nego su korisne smjernice o načinu na koji se osigurava da metode za raspodjelu dobiti i određivanje transfernih cijena ostvare rezultate koji su u skladu s tržišnim uvjetima.

197 Usto, u uvodnoj izjavi 257. pobijane odluke Komisija je navela da načelo poslovanja po tržišnim uvjetima koje ona primjenjuje proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, kako ga je protumačio Sud te koji je obvezujući za države članice i iz čijeg područja primjene nisu izuzeta nacionalna porezna pravila. Pojasnila je da se to načelo primjenjuje neovisno o tome je li predmetna država članica ugradila navedeno načelo u svoj nacionalni pravni sustav.

198 U uvodnim izjavama 258. i 259. pobijane odluke Komisija je iz toga zaključila da, ako se može dokazati da iz metoda raspodjele dobiti koje su odobrene u spornim poreznim rješenjima proizlazi oporeziva dobit za ASI i AOE u Irskoj koja odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu po tržišnim uvjetima, za ta bi rješenja trebalo smatrati da se njima dodjeljuje selektivna prednost u mjeri u kojoj dovode do umanjenja obveze plaćanja poreza na dobit trgovačkih društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva čija se porezna osnovica određuje na temelju dobiti koju ostvaruju po tržišnim uvjetima.

199 Na početku, kao što to proizlazi osobito iz uvodnih izjava 258. i 259. pobijane odluke, navedenih u točki 198. ove presude, mora se naglasiti da se Komisija pozvala na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima za potrebe svoje analize o postojanju selektivne prednosti zbog spornih poreznih rješenja, osobito u sklopu svoje glavne argumentacije.

200 Usto, valja podsjetiti, kao što je to navedeno u točki 163. ove presude, na to da se referentan okvir relevantan za potrebe analize o kriteriju prednosti u konkretnom slučaju sastoji od redovnih pravila oporezivanja dobiti trgovačkih društava u Irskoj, čiji je suštinski cilj oporezivanje dobiti svih trgovačkih društava koja podliježu poreznoj obvezi u toj državi članici, i, prema tome, da su u taj okvir ugrađene odredbe koje su primjenjive na nerezidentna društva i predviđene u članku 25. TCA-a iz 1997.

201 Stoga valja ispitati je li s obzirom na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima Komisija mogla, osobito u sklopu svoje glavne argumentacije, analizirati je li se raspodjelom dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a, potvrđenom spornim poreznim rješenjima, tim društvima dodijelila selektivna prednost.

202 U slučaju poreznih mjera, sâmo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.). Stoga se takvom mjerom dodjeljuje ekonomska prednost njezinu korisniku kada se njome smanjuju troškovi koji inače opterećuju poduzetnikov proračun i koja je time, iako nije subvencija u strogom značenju riječi, iste prirode i ima istovjetne učinke (presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.).

203 Prema tome, kako bi se utvrdilo postoji li porezna pogodnost, valja usporediti korisnikov položaj nastao primjenom predmetne mjere s njegovom situacijom bez predmetne mjere (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., Cellnex Telecom i Telecom Castilla-La Mancha/Komisija, C-91/17 P i C-92/17 P, neobjavljenu, EU:C:2018:284, t. 114.) i u skladu s pravilima o normalnom oporezivanju.

204 Kao prvo, valja podsjetiti na to da se u konkretnom slučaju radi o pitanju oporezivanja društava koja nisu porezni rezidenti u Irskoj i u toj državi članici obavljaju poslovnu djelatnost preko svojih irskih podružnica. Radi se, dakle, o utvrđivanju dobiti koja se mora raspodijeliti na te podružnice za potrebe poreza na dobit trgovačkih društava, u okviru takozvanog „normalnog” oporezivanja, uzimajući u obzir normalna pravila o oporezivanju koja su primjenjiva u konkretnom slučaju, poput onih navedenih u točki 200. ove presude, i u koja su ugrađene odredbe koje su primjenjive na nerezidentna društva i predviđene u članku 25. TCA-a iz 1997.

205 Prema tome, relevantno pitanje u konkretnom slučaju nije pitanje povezano s transakcijama unutar grupe poduzetnika, poput onoga koje je postavljeno u predmetu povodom kojeg je donesena presuda od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Doduše, raspodjela dobiti na podružnicu unutar društva može dovesti do analogne primjene načela primjenjivih na cijene transakcija unutar grupe poduzetnika. Naime, isto kao što cijene unutargrupnih transakcija koje integrirana društva obavljaju unutar iste grupe poduzetnika nisu određene po tržišnim uvjetima, tako se ni raspodjela dobiti na podružnicu unutar istog društva ne obavlja po tržišnim uvjetima.

207 Međutim, kako bi takva primjena po analogiji bila moguća, iz nacionalnog poreznog prava treba proizlaziti da se dobit ostvarena iz djelatnosti podružnica nerezidentnih poduzetnika mora oporezivati kao da se ostvaruje od gospodarske djelatnosti samostalnih poduzetnika koji posluju po tržišnim uvjetima.

208 U tom pogledu i kao drugo, valja podsjetiti, kao što je to navedeno u točki 161. ove presude, na to da se s aspekta pretpostavki za primjenu poreznog sustava na trgovačka društva u Irskoj na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. rezidentna društva, s jedne strane, i nerezidentna društva koja obavljaju poslovne djelatnosti u Irskoj preko podružnice, s druge strane, nalaze u usporedivom položaju s obzirom na cilj koji je zadan tim sustavom, to jest oporezivanje oporezive dobiti tih društava, kako onih rezidentnih tako i nerezidentnih.

209 Usto, kao što je to istaknuto u točki 179. ove presude, analiza relevantna za primjenu članka 25. TCA-a iz 1997. radi utvrđivanja oporezive dobiti nerezidentnih društava koja poslovne djelatnosti u Irskoj obavljaju preko svojih irskih podružnica mora se odnositi na stvarne djelatnosti tih irskih podružnica i na vrijednost djelatnosti koje same te podružnice stvarno obavljaju.

210 Osim toga, valja istaknuti da je Irska, izričito upitana s tim u vezi na temelju pisanog pitanja Općeg suda i usmeno na raspravi, potvrdila da se radi primjene članka 25. TCA-a iz 1997., kako je navedena u točki 209. ove presude, vrijednost djelatnosti koje podružnice stvarno obavljaju utvrđuje prema vrijednosti te vrste djelatnosti na tržištu.

211 Iz toga proizlazi da dobit ostvarenu od poslovnih djelatnosti takve podružnice irsko porezno pravo namjerava oporezivati kao da je utvrđena po tržišnim uvjetima.

212 U tim okolnostima valja utvrditi da, kada u okviru nadležnosti koja joj je povjerena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a ispituje poreznu mjeru koja se odnosi na oporezivu dobit nerezidentnog društva koje poslovne djelatnosti u Irskoj obavlja preko podružnice, Komisija može porezno opterećenje takvog nerezidentnog društva koje je nastalo primjenom navedene porezne mjere usporediti s poreznim opterećenjem koje je nastalo primjenom pravila nacionalnog prava o normalnom oporezivanju na rezidentno društvo koje se nalazi u sličnom činjeničnom položaju i svoje djelatnosti obavlja u tržišnim uvjetima.

213 Ti su zaključci potkrijepljeni, *mutatis mutandis*, presudom od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), kao što je to Komisija pravilno istaknula u pobijanoj odluci. Predmet povodom kojeg je donesena ta presuda odnosio se na belgijsko porezno pravo kojim se predviđalo da se prema integriranim i samostalnim društvima postupa pod jednakim uvjetima. Naime, Sud je u točki 95. te presude priznao potrebu da se program potpora koji čini odstupanje usporedi s programom potpora „općeg prava koji se temelji na razlici između prihoda i rashoda poduzetnika koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja”.

214 Stoga, iako su putem porezne mjere koja se odnosi na oporezivu dobit nerezidentnog društva koje poslovne djelatnosti u Irskoj obavlja preko podružnice nacionalna tijela pristala na određenu razinu dobiti koja se može raspodijeliti na tu podružnicu, člankom 107. stavkom 1. UFEU-a Komisiji se omogućuje da nadzire odgovara li ta razina dobiti onoj koja bi se dobila obavljanjem tih poslovnih djelatnosti u tržišnim uvjetima, kako bi provjerila proizlazi li iz toga smanjenje troškova koji inače opterećuju proračun predmetnog poduzetnika, čime mu se tako dodjeljuje prednost u smislu

navedenog članka. Stoga je načelo poslovanja po tržišnim uvjetima, kako ga je Komisija opisala u pobijanoj odluci, sredstvo koje omogućuje provedbu te provjere u okviru izvršavanja njezinih nadležnosti na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a.

215 Komisija je inače u uvodnoj izjavi 256. pobijane odluke pravilno istaknula da načelo poslovanja po tržišnim uvjetima čini „referentnu vrijednost" za provjeru je li oporeziva dobit podružnice nerezidentnog društva za potrebe oporezivanja dobiti trgovačkih društava određena na način kojim se osigurava da se nerezidentnim društvima koja posluju preko podružnice u Irskoj ne dodijeli povlašten tretman u odnosu na samostalna rezidentna društva čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima.

216 Kao treće, valja usto pojasniti da, kada Komisija upotrebljava to sredstvo kako bi nadzirala odgovara li oporeziva dobit nerezidentnog društva koje svoje poslovne djelatnosti obavlja u Irskoj preko podružnice u skladu s poreznom mjerom pouzdanoj procjeni oporezive dobiti ostvarene u tržišnim uvjetima, ona može utvrditi postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a samo ako odstupanje između dvaju čimbenika usporedbe prekoračuje nepreciznosti svojstvene metodi primijenjenoj za dobivanje navedene procjene.

217 Kao četvrto, valja, doduše, istaknuti, kao što to ističu Irska te ASI i AOE, da, kada su sporna porezna rješenja donesena 1991. i 2007., načelo poslovanja po tržišnim uvjetima nije bilo ugrađeno u irsko porezno pravo, ni izravno, osobito uvrštavanjem Smjernica o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave, koje je 27. lipnja 1995. donio i 22. srpnja 2010. revidirao Odbor za porezna pitanja OECD-a (u daljnjem tekstu: Smjernice OECD-a o transfernim cijenama), ni uvrštavanjem mjerodavnog pristupa OECD-a radi raspodjele dobiti na podružnice nerezidentnih društava.

218 Međutim, čak i ako to načelo nije formalno ugrađeno u irsko pravo, kao što je to upravo utvrđeno u točkama 209. i 210. ove presude, Irska je potvrdila da je za primjenu njezinih poreznih tijela članka 25. TCA-a iz 1997. potrebno, s jedne strane, odrediti stvarne djelatnosti predmetnih irskih podružnica te, s druge strane, utvrditi vrijednost tih djelatnosti prema tržišnoj vrijednosti te vrste djelatnosti.

219 Usto, mora se utvrditi da iz presude High Courta (Visoki sud) u predmetu Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, na koju se Komisija pozvala u svojem pisanom odgovoru na pitanja Općeg suda i čiji su doseg stranke raspravile na raspravi, proizlazi da su već 1984. irska porezna tijela smatrala da se, u slučaju kada prijavljena vrijednost transakcije između povezanih poduzetnika ne odgovara vrijednosti koja bi proizišla iz poslovne prakse, ta vrijednost mora uskladiti na način da odgovara tržišnoj vrijednosti. No, taj pristup, koji je načelno potvrdio High Court (Visoki sud), podrazumijevao je usklađivanja koja su ekvivalentna onima koja se predlažu na temelju načela poslovanja po tržišnim uvjetima, osobito u okviru Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.

220 Osim toga, kao što je to Komisija pravilno istaknula, u okviru ugovora o dvostrukom oporezivanju koje je Irska potpisala s SAD-om i s Ujedinjenom Kraljevinom Velike Britanije i Sjeverne Irske načelo poslovanja po tržišnim uvjetima bilo je uvršteno radi rješavanja mogućih situacija dvostrukog oporezivanja. Tako se tim ugovorima utvrđuje dobit koju svaka država stranka navedenih ugovora može oporezivati kada društvo sa sjedištem u jednoj od tih država obavlja poslovne djelatnosti u drugoj državi preko stalne poslovne jedinice. Prema tome, valja zaključiti da je barem u okviru svojih dvostranih odnosa s tim državama Irska pristala primjenjivati načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kako bi izbjegla situacije dvostrukog oporezivanja.

221 Kao peto, Komisija ne može tvrditi, naprotiv, kao što to pravilno ističu Irska te ASI i AOE, da postoji samostalna obveza u vidu primjene načela poslovanja po tržišnim uvjetima koja proizlazi iz članka 107. UFEU-a i obvezuje države članice da to načelo primjenjuju horizontalno i u svim područjima svojeg nacionalnog poreznog prava.

222 Naime, ako ne postoji propis Unije u tom području, određivanje poreznih osnovica i raspodjela poreznog opterećenja na različite čimbenike proizvodnje i različite gospodarske sektore u nadležnosti je država članica (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 97.),

223 Iako to, doduše, ne znači da je svaka porezna mjera koja utječe, među ostalim, na poreznu osnovicu koju su porezna tijela uzela u obzir izvan područja primjene članka 107. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 103. i 104.), ostaje činjenica da Komisija u toj fazi razvoja prava Unije nema nadležnost koja joj omogućuje autonomno definiranje „normalnog" oporezivanja integriranog poduzetnika, ne uzimajući u obzir nacionalna porezna pravila.

224 Međutim, iako je „normalno" oporezivanje definirano nacionalnim poreznim pravilima i sâmo postojanje prednosti treba utvrditi s obzirom na ta pravila, ipak se – u slučaju da se tim nacionalnim pravilima predviđa da će se podružnice nerezidentnih društava glede dobiti ostvarene iz svojih poslovnih djelatnosti u Irskoj i rezidentna društva oporezivati pod istim uvjetima – člankom 107. stavkom 1. UFEU-a Komisiji omogućuje da nadzire odgovara li razina dobiti raspodijeljene na podružnice koju su nacionalna tijela prihvatila radi određivanja oporezive dobiti navedenih nerezidentnih društava onoj koja bi bila ostvarena obavljanjem tih poslovnih djelatnosti po tržišnim uvjetima.

225 U tim okolnostima valja odbiti argumente Irske te ASI-ja i AOE-a istaknute u okviru prvog tužbenog razloga u predmetu T-778/16 te u okviru prvog i drugog tužbenog razloga u predmetu T-892/16, u dijelu u kojem se osporava da je u konkretnom slučaju Komisija, vodeći računa o primjeni irskih poreznih tijela članka 25. TCA-a iz 1997., provjerila putem načela poslovanja po tržišnim uvjetima, kako je određeno u pobijanoj odluci kao sredstvo, je li razina dobiti raspodijeljene na podružnice za njihove poslovne djelatnosti u Irskoj, kako je prihvaćena u spornim poreznim rješenjima, odgovarala razini dobiti koja bi bila ostvarena obavljanjem tih poslovnih djelatnosti po tržišnim uvjetima.

ii) Pitanje je li u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija pravilno primijenila načelo poslovanja po tržišnim uvjetima

226 Irska u sklopu trećeg tužbenog razloga u predmetu T-778/16 ističe da je u okviru svoje glavne argumentacije sama Komisija nedosljedno primijenila načelo poslovanja po tržišnim uvjetima jer nije uzela u obzir gospodarsku stvarnost, strukturu i osobitosti grupe Apple.

227 U tom pogledu valja podsjetiti na ono što je istaknuto u točkama 209. i 210. ove presude, to jest da se analiza relevantna za primjenu članka 25. TCA-a iz 1997. radi utvrđivanja dobiti nerezidentnih društava koja preko svojih irskih podružnica obavljaju poslovnu djelatnost u Irskoj mora odnositi na stvarne djelatnosti tih podružnica i na tržišnu vrijednost djelatnosti koje same podružnice stvarno obavljaju.

228 No, u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija je zaključila da su se licence intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drže ASI i AOE morale raspodijeliti na irske podružnice zbog nepostojanja osoblja i fizičke prisutnosti tih dvaju društava a da nije nastojala dokazati da je takva raspodjela proizlazila iz djelatnosti koje su navedene irske podružnice stvarno obavljale. Usto, iz tog je utvrđenja Komisija zaključila da se za sav dohodak od poslovne djelatnosti ASI-ja i AOE-a moralo smatrati da potječe od djelatnosti irskih podružnica a da nije nastojala dokazati da taj dohodak čini vrijednost djelatnosti koje stvarno obavljaju same podružnice.

229 U tim okolnostima, valja smatrati osnovanima argumente koje je Irska istaknula u sklopu trećeg tužbenog razloga u predmetu T-778/16, u dijelu u kojem se osporavaju zaključci do kojih je na temelju načela poslovanja po tržišnim uvjetima Komisija došla u sklopu svoje glavne argumentacije.

230 Zbog razloga navedenih u točki 188. ove presude, valjat će potom ispitati argumente koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv Komisijinih ocjena u sklopu njezine glavne argumentacije o mjerodavnom pristupu OECD-a.

3) Mjerodavan pristup OECD-a (djelomično drugi i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te peti tužbeni razlog u predmetu T-892/16)

231 U biti, Irska te ASI i AOE ističu da mjerodavan pristup OECD-a nije dio irskog poreznog sustava, osobito glede oporezivanja nerezidentnih društava koje je predviđeno člankom 25. TCA-a iz 1997. Naime, ta se odredba ne zasniva na mjerodavnom pristupu OECD-a. Osim toga, Irska te ASI i AOE tvrde da, čak i pod pretpostavkom da se raspodjela oporezive dobiti na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. morala provesti u skladu s mjerodavnim pristupom OECD-a, Komisija ga je pogrešno primijenila jer nije ispitala funkcije koje se stvarno obavljaju unutar irskih podružnica ASI-ja i AOE-a.

232 Valja, dakle, kao prvo ispitati je li se Komisija mogla pravilno osloniti na mjerodavan pristup OECD-a kako bi provjerila postojanje selektivne prednosti te, kao drugo i u slučaju potvrdnog odgovora, je li Komisija pravilno primijenila navedeni pristup u sklopu svoje glavne argumentacije.

i) Mogućnost da se Komisija osloni na mjerodavan pristup OECD-a

233 Kao što je to navedeno u točki 202. ove presude, u slučaju poreznih mjera sâmo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje, kako bi se provjerilo dovode li navedene mjere do umanjenja poreznog opterećenja korisnika predmetne mjere u odnosu na porezno opterećenje koje bi ti korisnici inače morali snositi da nema navedenih mjera.

234 Iz toga proizlazi da Komisija mora u odnosu na irsko porezno pravo provjeriti jesu li sporna porezna rješenja dovela do stvaranja prednosti i je li ona bila selektivna.

235 No, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava navedenih u točki 196. ove presude, s jedne strane, Komisija je u uvodnoj izjavi 255. pobijane odluke izričito navela da ne primjenjuje izravno članak 7. stavak 2. ili članak 9. predloška porezne konvencije OECD-a ni smjernice OECD-a o raspodjeli dobiti ili određivanju transfernih cijena. S druge strane, kao što je to navedeno u točki 217. ove presude, mjerodavan pristup OECD-a nije bio ugrađen u irsko porezno pravo.

236 Međutim, iako je Komisija pravilno primijetila da ne može biti formalno vezana načelima razvijenima u OECD-u i konkretnije pristupom koji OECD odobrava, ostaje činjenica da se u sklopu svoje glavne argumentacije, a osobito u uvodnim izjavama 265. do 270. pobijane odluke, ona oslonila, u biti, na mjerodavan pristup koji OECD odobrava, kada je zaključila da raspodjela dobiti unutar društva uključuje raspodjelu imovine, funkcija i rizika između različitih dijelova tog društva. Osim toga, Komisija sama izravno upućuje na mjerodavan pristup OECD-a kako bi potkrijepila svoja razmatranja, primjerice u bilješci na dnu stranice 186. pobijane odluke.

237 U tom pogledu valja istaknuti da se mjerodavan pristup OECD-a temelji na radovima skupina stručnjaka, da odražava konsenzus postignut na međunarodnoj razini u pogledu raspodjele dobiti na stalne poslovne jedinice i da stoga ima određenu praktičnu važnost pri tumačenju pitanja o raspodjeli navedene dobiti, kao što je to Komisija priznala u uvodnoj izjavi 79. pobijane odluke.

238 Osim toga, valja podsjetiti, kao što to Irska sama priznaje u točki 123. svoje tužbe a da Komisija to ne osporava, na to da primjena članka 25. TCA-a iz 1997. zahtijeva da se u obzir uzme činjenični okvir i položaj podružnica u Irskoj, osobito funkcije koje podružnice obavljaju, imovinu koju upotrebljavaju i rizike koje preuzimaju. Usto, valja također podsjetiti na to da je, izričito upitana s tim u vezi na temelju pisanog pitanja Općeg suda i usmeno na raspravi, Irska potvrdila da radi utvrđivanja dobiti koja se može raspodijeliti na podružnice u smislu članka 25. TCA-a iz 1997. treba provesti objektivnu analizu činjenica koja obuhvaća, kao prvo, određivanje „djelatnosti" koje podružnica obavlja, imovine koju ona upotrebljava za svoje djelatnosti, osobito u odnosu na nematerijalnu imovinu poput intelektualnog vlasništva, i s time povezanih rizika koje ona preuzima te, kao drugo, određivanje vrijednosti te vrste djelatnosti na tržištu.

239 No, nasuprot onomu što Irska tvrdi u okviru svojih argumenata o razlikama koje postoje između članka 25. TCA-a iz 1997. i mjerodavnog pristupa OECD-a, mora se utvrditi da se, u biti, primjena članka 25. TCA-a iz 1997., kako ju je Irska opisala, podudara s funkcionalnom i činjeničnom analizom u okviru prvog koraka analize predložene mjerodavnim pristupom OECD-a.

240 U tim se okolnostima Komisiji ne može prigovoriti da se, u biti, oslonila na mjerodavan pristup OECD-a, kada je za potrebe primjene članka 25. TCA-a iz 1997. zaključila da prilikom raspodjele dobiti na irsku podružnicu nerezidentnog društva treba uzeti u obzir raspodjelu imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova tog društva.

ii) Pitanje je li u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija pravilno primijenila mjerodavan pristup OECD-a

241 Irska te ASI i AOE tvrde, u biti, da Komisijina glavna argumentacija nije u skladu s mjerodavnim pristupom OECD-a jer je Komisija smatrala da se dobit povezana s licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple nužno morala raspodijeliti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a jer direktori ASI-ja i AOE-a nisu obavljali aktivne ili ključne funkcije upravljanja tim licencama.

242 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se na temelju mjerodavnog pristupa OECD-a, kako je opisan osobito u uvodnim izjavama 88. i 89. pobijane odluke, analizom u prva dva koraka nastoji odrediti imovina, funkcije i rizici koji se moraju raspodijeliti na stalnu poslovnu jedinicu društva na osnovi djelatnosti koje ona stvarno obavlja. Doduše, analiza u tom prvom koraku ne provodi se na apstraktan način, zanemarujući djelatnosti i funkcije koje se obavljaju unutar društva kao cjeline. Međutim, okolnost da se u mjerodavnom pristupu OECD-a ustraje na analizi funkcija koje se stvarno obavljaju unutar stalne poslovne jedinice proturječi pristupu koji je Komisija zauzela i sastoji se, s jedne strane, od određivanja funkcija koje društvo obavlja kao cjelina, pri čemu se ne provodi podrobnija analiza funkcija koje podružnice stvarno obavljaju, te, s druge strane, od pretpostavke da je funkcije obavljala stalna poslovna jedinica kada se ne mogu raspodijeliti na sjedište samog društva.

243 Naime, na temelju svoje glavne argumentacije Komisija je zaključila, u biti, da se dobit ASI-ja i AOE-a povezana s intelektualnim vlasništvom grupe Apple (koja je prema Komisijinoj teoriji činila vrlo velik dio cjelokupne dobiti tih dvaju društava) mora raspodijeliti na irske podružnice zbog toga što izvan navedenih podružnica ASI i AOE nisu imali zaposlenika koji bi mogli upravljati tim intelektualnim vlasništvom a da ipak nije utvrdila da su irske podružnice obavljale te funkcije upravljanja.

244 Iz toga proizlazi, kao što to pravilno tvrde Irska te ASI i AOE, da pristup koji je Komisija slijedila u sklopu svoje glavne argumentacije nije u skladu s mjerodavnim pristupom OECD-a.

245 U tim okolnostima, kao što to pravilno ističu Irska te ASI i AOE u sklopu svojih prigovora istaknutih u okviru drugog i četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-778/16 i petog tužbenog razloga u predmetu T-892/16, valja zaključiti da je u sklopu glavne argumentacije Komisija pogrešno primijenila

funkcionalnu i činjeničnu analizu djelatnosti koje obavljaju podružnice ASI-ja i AOE-a, a na kojoj se zasniva primjena irskih poreznih tijela članka 25. TCA-a iz 1997. i koja, u biti, odgovara onoj koja je predviđena mjerodavnim pristupom OECD-a.

4) Zaključak o određivanju referentnog okvira i ocjenama o normalnom oporezivanju na temelju irskog prava

246 S obzirom na prethodna razmatranja, valja zaključiti da Komisija nije počinila pogrešku kada je kao referentan okvir u ovom slučaju odredila redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u koja su ugrađene, među ostalim, odredbe predviđene u članku 25. TCA-a iz 1997.

247 Usto, Komisija nije počinila pogrešku kada se pozvala na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kao sredstvo radi provjere je li prilikom primjene irskih poreznih tijela članka 25. TCA-a iz 1997. razina dobiti raspodijeljene na podružnice zbog njihovih poslovnih djelatnosti u Irskoj, kako je prihvaćena u spornim poreznim rješenjima, odgovarala razini dobiti koja bi bila ostvarena obavljanjem tih poslovnih djelatnosti po tržišnim uvjetima.

248 Osim toga, Komisiji se ne može prigovoriti da se, u biti, oslonila na mjerodavan pristup OECD-a, kada je za potrebe primjene članka 25. TCA-a iz 1997. zaključila da prilikom raspodjele dobiti na irsku podružnicu nerezidentnog društva treba uzeti u obzir raspodjelu imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova tog društva.

249 Naprotiv, valja istaknuti da je u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija počinila pogreške glede primjene članka 25. TCA-a iz 1997., kao što je to utvrđeno u točki 187. ove presude, glede načela poslovanja po tržišnim uvjetima, kao što je to istaknuto u točki 229. ove presude, te glede mjerodavnog pristupa OECD-a, kao što je to utvrđeno u točkama 244. i 245. ove presude. U tim okolnostima valja zaključiti da je Komisijina glavna argumentacija zasnovana na pogrešnim ocjenama o normalnom oporezivanju na temelju irskog poreznog prava koje je primjenjivo u konkretnom slučaju.

250 Radi iscrpnosti, trebat će, međutim, potom ispitati prigovore koje su Irska te ASI i AOE istaknuli u pogledu Komisijinih činjeničnih ocjena u vezi s djelatnostima unutar grupe Apple.

3. Komisijine ocjene u vezi s djelatnostima unutar grupe Apple (prvi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te treći i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-892/16)

251 Kao što je to utvrđeno u točki 177. ove presude, članak 25. TCA-a iz 1997. odnosi se na dobit ostvarenu od djelatnosti koje su same irske podružnice obavljale. Usto, valja podsjetiti, kao što je to istaknuto u točki 238. ove presude, na to da primjena članka 25. TCA-a iz 1997. zahtijeva da se u obzir uzme činjenični okvir i položaj podružnica u Irskoj, osobito funkcije koje one obavljaju, imovinu koju upotrebljavaju i rizike koje preuzimaju.

252 Usto, valja istaknuti da je sama Komisija u uvodnim izjavama 91. i 92. pobijane odluke naglasila da se mjerodavan pristup OECD-a, glede pitanja raspodjele nematerijalne imovine, poput intelektualnog vlasništva, na stalne poslovne jedinice, oslanja na pojam važnih funkcija zaposlenika povezanih s upravljanjem predmetnom imovinom i s donošenjem odluka, osobito glede razvoja nematerijalne imovine.

253 Valja, dakle, ispitati prigovore koje su Irska te ASI i AOE istaknuli u sklopu prvog tužbenog razloga u predmetu T-778/16 te trećeg i četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-892/16 protiv Komisijinih činjeničnih ocjena u vezi s djelatnostima unutar grupe Apple.

254 U biti, Irska te ASI i AOE ističu da su djelatnosti i funkcije koje su obavljale irske podružnice tih društava i koje je Komisija prepoznala činile tek vrlo malen dio njihove gospodarske aktivnosti i njihove dobiti te da u svakom slučaju te djelatnosti i funkcije nisu uključivale ni upravljanje ni donošenje strateških odluka u vezi s razvojem i marketingom glede intelektualnog vlasništva. S druge strane, Irska te ASI i AOE ističu da su sve strateške odluke, osobito glede osmišljavanja i razvoja proizvoda, donesene slijedeći opću poslovnu strategiju utvrđenu u Cupertinu te su ih oba predmetna društva provodila preko svojih tijela upravljanja, a u svakom slučaju izvan irskih podružnica. Prema tome, raspodjela licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple na irske podružnice nije opravdana.

a) Djelatnosti irske podružnice ASI-ja

255 Kao što je to navedeno u točki 9. ove presude, ASI-jeva irska podružnica odgovorna je, među ostalim, za obavljanje djelatnosti nabave, prodaje i distribucije, povezanih s prodajom proizvoda robne marke Apple povezanim osobama i trećim osobama u regijama koje obuhvaćaju regiju EMEIA i APAC.

256 U uvodnim izjavama 289. i 290. pobijane odluke Komisija je uputila na kontrolu kvalitete proizvoda, upravljanje objektima za istraživanje i razvoj te rizike poduzetnika kao na funkcije koje se nužno moraju raspodijeliti na irske podružnice, vodeći računa o činjenici da izvan navedenih podružnica ASI i AOE nisu imali osoblje koje bi moglo preuzeti takve funkcije.

257 Konkretnije, Komisija je naglasila da su, zato što je irska podružnica ASI-ja bila ovlaštena za distribuciju proizvoda robne marke Apple, njezine djelatnosti zahtijevale pristup navedenoj robnoj marki, koji je omogućen ASI-ju u cjelini u obliku licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple (uvodna izjava 296. pobijane odluke).

258 Komisija je potom istaknula da irska podružnica ASI-ja obavlja niz funkcija ključnih za razvoj i održavanje robne marke Apple na lokalnim tržištima i za osiguravanje vjernosti kupaca toj robnoj marki na tim tržištima. Primjera radi, ona ističe da je irska podružnica ASI-ja imala lokalne marketinške troškove izravno od trećih pružatelja marketinških usluga (uvodna izjava 297. pobijane odluke). Usto, irska podružnica ASI-ja bila je odgovorna za prikupljanje i analizu regionalnih podataka radi predviđanja očekivane potražnje za proizvodima robne marke Apple (uvodna izjava 298. pobijane odluke). Osim toga, Komisija je istaknula da je u Irskoj bilo [*povjerljivo*] zaposlenika zaposlenih u ekvivalentu punog radnog vremena (EPRV) u kategoriji razvoja i istraživanja (uvodna izjava 300. pobijane odluke).

259 Kao prvo, glede Komisijine raspodjele „isključivanjem” u uvodnim izjavama 289. do 295. pobijane odluke, koja se sastoji od pripisivanja irskim podružnicama ASI-ja i AOE-a funkcija kontrole kvalitete, upravljanja objektima za istraživanje i razvoj te upravljanja rizicima poduzetnika samo zbog činjenice da ASI i AOE nisu imali osoblje izvan svojih irskih podružnica, valja podsjetiti na razmatranja u točkama 243. i 244. ove presude, prema kojima takva metoda nije u skladu s irskim pravom ni s mjerodavnim pristupom OECD-a. Naime, tom argumentacijom Komisija nije uspjela dokazati da su irske podružnice stvarno izvršavale te funkcije.

260 Kako bi potkrijepila svoju ocjenu, Komisija se oslanja na prilog B ugovoru o podjeli troškova, kako je izmijenjen 2009., a koji sadržava dvije tablice, reproducirane u slikama br. 8 i 9 pobijane odluke (uvodna izjava 122. pobijane odluke), u vezi sa svim relevantnim funkcijama koje se odnose na nematerijalnu imovinu koja je predmet odnosnog sporazuma i na rizike povezane s time. Svaka od tih funkcija i svaki od tih rizika povezan je preko „x” s društvom Apple Inc. (označen kao „Apple”) i s ASI-jem i AOE-om (zajedno označeni kao „International Participant”), uz iznimku registracije i zaštite intelektualnog vlasništva, što je povezano samo s društvom Apple Inc.

261 Tako za nematerijalnu imovinu koja je predmet ugovora o podjeli troškova, to jest, u biti, cjelokupno intelektualno vlasništvo grupe Apple, funkcije navedene u prilogu B spomenutom ugovoru obuhvaćaju istraživanje i razvoj, kontrolu kvalitete, predviđanje, financijsko planiranje i analizu u pogledu djelatnosti razvoja, upravljanje objektima za istraživanje i razvoj, sklapanje ugovora s povezanim ili trećim osobama u pogledu djelatnosti razvoja, administrativno upravljanje ugovorima u pogledu djelatnosti razvoja, odabir, zapošljavanje i nadzor zaposlenikâ, ugovarateljâ i podugovarateljâ za obavljanje djelatnosti razvoja, registraciju i zaštitu intelektualnog vlasništva te razvoj tržišta.

262 Glede rizika navedenih u tom prilogu B ugovoru o podjeli troškova, oni obuhvaćaju za cjelokupno intelektualno vlasništvo grupe Apple osobito rizike razvoja proizvoda, kvalitete proizvoda, razvoja tržišta, odgovornosti koja proizlazi iz proizvoda, fiksne ili materijalne imovine, zaštite intelektualnog vlasništva i njegove povrede kao i razvoja i prepoznatljivosti robne marke te rizike promjena u regulatornim režimima.

263 Kao što je to društvo Apple Inc. istaknulo tijekom upravnog postupka, a ASI i AOE pred Općim sudom, iz predmetnog priloga proizlazi da se radi o funkcijama koje su stranke ugovora o podjeli troškova bile ovlaštene obavljati i s time povezanim rizicima koje su one mogle biti obvezane preuzeti. No, Komisija nije podnijela nikakav dokaz kako bi dokazala da su te funkcije ASI i AOE stvarno obavljali, a kamoli njihove irske podružnice.

264 Usto, Komisija s obzirom na te funkcije i te rizike ističe da je „očito” da ASI i AOE nisu mogli pratiti takve rizike bez zaposlenika izvan svojih podružnica. No, Komisija nije podnijela nikakav dokaz kojim bi dokazala da je osoblje predmetnih podružnica stvarno obavljalo te funkcije i upravljalo tim rizicima.

265 Osim toga, Irska je kako u okviru upravnog postupka s društvom Apple Inc. tako i pred Općim sudom s ASI-jem i AOE-om istaknula da podružnica ASI-ja nije imala osoblje do 2012. godine, prije koje je sve osoblje bilo zaposleno u irskoj podružnici AOE-a. Ta je informacija navedena u uvodnoj izjavi 109. pobijane odluke te je potvrđena tijekom rasprave. No, ako bi se slijedio Komisijin argument prema kojemu ASI nije mogao obavljati funkcije izvan svoje podružnice jer nije bilo osoblja, to bi značilo da se u velikom dijelu razdoblja obuhvaćenog Komisijinim ispitivanjem te funkcije nisu mogle obavljati ni preko irske podružnice ASI-ja, koja također nije imala osoblje.

266 Isto tako, Komisija se oslanja na činjenicu da upravni odbor ASI-ja nije bio u mogućnosti samo putem povremenih sjednica obavljati te funkcije ni preuzeti te rizike. No, Komisija nije nastojala dokazati da su tijela upravljanja irskih podružnica ASI-ja i AOE-a stvarno aktivno i svakodnevno upravljala svim funkcijama i rizicima povezanima s intelektualnim vlasništvom grupe Apple koji su navedeni u prilogu B ugovoru o podjeli troškova.

267 Naposljetku, s obzirom na djelatnosti i rizike navedene u prilogu B ugovoru o podjeli troškova i u točkama 261. i 262. ove presude, može se zaključiti da se, u biti, radi o svim funkcijama koje su u središtu ekonomskog modela (*business model*) grupe Apple, usredotočenog na razvoj tehnoloških proizvoda. Što se osobito tiče rizika navedenih u spomenutom prilogu, oni se mogu smatrati ključnim rizicima koji su svojstveni tom ekonomskom modelu. No, Komisija tvrdi, u biti, da je irska podružnica ASI-ja obavljala sve te funkcije i preuzela sve te rizike povezane s djelatnostima grupe Apple izvan američkog kontinenta a da nisu podneseni dokazi o obavljanju i konkretnom preuzimanju predmetne podružnice tih funkcija i tih rizika. Uzimajući u obzir obujam djelatnosti grupe Apple izvan američkog kontinenta, koji čini približno 60 % prometa grupe, takav Komisijin razlog nije razuman.

268 Kao drugo, glede djelatnosti i funkcija za koje je Komisija u uvodnim izjavama 296. do 300. pobijane odluke navela kao da ih je stvarno obavljala irska podružnica ASI-ja, valja istaknuti da u konkretnom slučaju nijedna od tih djelatnosti i tih funkcija, neovisno o tome razmatraju li se zasebno ili kao cjelina, ne opravdava raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple na to podružnicu.

269 Tako su glede kontrole kvalitete ASI i AOE istaknuli a da im Komisija s tim u vezi ne proturječi da su tisuće ljudi u cijelom svijetu zaposlene na funkciji kontrole kvalitete, dok je samo jedna osoba zaposlena na toj funkciji u Irskoj. Usto, oni su istaknuli da se te funkcije mogu čak i izdvojiti u okviru ugovora s trećim proizvođačima originalne opreme.

270 U tom pogledu mora se utvrditi da činjenica da je funkcija poput kontrole kvalitete ključna za ugled robne marke Apple, čiji se proizvodi distribuiraju preko irske podružnice ASI-ja, ne dopušta, zbog izostanka drugih dokaza, zaključak da se ona nužno obavljala preko te podružnice.

271 Glede upravljanja izloženošću rizicima u okviru redovne aktivnosti podružnica, Komisija je kao jedini argument istaknula da je „očito" da ASI ne može nadzirati i pratiti poslovne rizike jer nema zaposlenike. U tom je pogledu dovoljno uputiti na razmatranja izložena u točki 266. ove presude, prema kojima je na Komisiji bilo da konkretnim dokazima dokaže da su podružnice ASI-ja i AOE-a izvršavale funkcije i preuzimale rizike koji su im bili raspodijeljeni. Prema tome, Komisijina argumentacija ne dovodi do očitog rezultata i njome se ne može dokazati da se ta vrsta funkcija stvarno obavljala preko irske podružnice ASI-ja.

272 Glede upravljanja objektima za istraživanje i razvoj, ASI i AOE istaknuli su a da im Komisija pri tome nije proturječila da nijedna osoba zaposlena u irskim podružnicama nije zadužena za takve objekte.

273 Glede [*povjerljivo*] zaposlenika zaposlenih u EPRV-u na funkciji istraživanja i razvoja, ASI i AOE istaknuli su podrobna objašnjenja o zadaćama koje su obavljali ti zaposlenici, to jest osiguranje poštovanja standarda za sigurnost i zaštitu okoliša u regiji [*povjerljivo*], testiranje proizvoda kako bi se osigurala njihova sukladnost s tehničkim standardima primjenjivima u regiji [*povjerljivo*], pomoć timu sa sjedištem u Cupertinu prilikom isporuke softvera [*povjerljivo*], prevođenje softvera na različite jezike regije [*povjerljivo*] i administrativna podrška [*povjerljivo*]. No, te djelatnosti očito su po prirodi pomoćne te se s tolikim obujmom ne mogu smatrati ključnim funkcijama koje određuju raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple na predmetne irske podružnice.

274 Glede troškova lokalnog marketinga kod dobavljača marketinških usluga, činjenica da su oni nastali podružnici ASI-ja ne znači da je ta podružnica odgovorna za osmišljavanje same marketinške strategije. Naime, kao što to ASI i AOE ističu a da im Komisija ne proturječi, irska podružnica ASI-ja nije imala osoblje raspoređeno na funkciju marketinga.

275 Glede djelatnosti prikupljanja i analize regionalnih podataka, Irska te ASI i AOE ne osporavaju da su tijekom relevantnog razdoblja ta društva sudjelovala u takvim djelatnostima. Međutim, kao što to tvrde Irska te ASI i AOE a da im Komisija ne proturječi, čini se da su se te djelatnosti sastojale od pukog prikupljanja podataka koji su se trebali objedinjavati u općoj bazi podataka. No, izgleda da su te djelatnosti statističke obrade podataka prije pomoćne nego ključne djelatnosti za sve ASI-jeve poslovne djelatnosti. U svakom slučaju, odgovornost s obzirom na te djelatnosti koja se svodi na prikupljanje podataka ne može opravdati raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple na irske podružnice.

276 Glede djelatnosti koje se odnose na uslugu AppleCare, u uvodnoj izjavi 299. pobijane odluke Komisija je, oslonivši se na *ad hoc* izvješće koje je podnijela Irska, navela da se radi o uslugama podrške korisnicima nakon prodaje i uslugama povezanima s popravkom proizvoda robne marke Apple u cijelog regiji EMEIA, za koje je irska podružnica ASI-ja bila odgovorna. Komisija je smatrala da je ta funkcija izravno povezana s robnom markom Apple jer je njezin cilj osigurati zadovoljstvo kupaca.

277 U tom pogledu valja istaknuti da iz *ad hoc* izvješća koje je podnijela Irska i na koje se oslonila sama Komisija proizlazi da je irska podružnica ASI-ja obavljala više funkcija kvalificiranih kao „izvršavanje", slijedeći smjernice i strateški smjer koji su određeni u SAD-u i među kojima se nalazi i usluga AppleCare. U okviru te usluge odgovornosti podružnice ASI-ja bile su opisane kao povezane s programima jamstva i popravka proizvoda robne marke Apple, upravljanjem mrežom dobavljača

usluga popravaka i telefonskom podrškom klijentima. Za zadaće koje posebno obavlja podružnica ASI-ja opisano je da se sastoje od prikupljanja podataka o nepravilnostima na proizvodima kao i praćenja (*monitoringa*) tih nepravilnosti i vraćenih proizvoda koji su dostavljani timovima za analizu koji se nalaze u SAD-u. Usto je navedeno da je podružnica ASI-ja bila odgovorna za upravljanje pružateljima usluga popravka, koji su odobreni na centralizirani način unutar grupe Apple, te za distribuciju dijelova za popravke unutar mreže dobavljača. Taj opis odgovara onomu koji je iznesen u *ad hoc* izvješću koji je društvo Apple Inc. podnijelo. Komisija nije osporila taj opis zadaća koje je irska podružnica ASI-ja obavljala u okviru usluge AppleCare.

278 Na raspravi su ASI i AOE potvrdili da se Apple Care sastojao od usluge koju je obavljala irska podružnica koja je preuzela troškove u vezi s objektima i osobljem povezanima s tom uslugom. To je osoblje bilo zaduženo, među ostalim, za odgovaranje na pitanja korisnika proizvoda robne marke Apple putem telefonske podrške (*call centre*).

279 S obzirom na opis usluge AppleCare koji su dali Irska te ASI i AOE i na koji Komisija upućuje u pobijanoj odluci, valja zaključiti da se radi o usluzi podrške korisnicima nakon prodaje proizvoda robne marke Apple, među ostalim, putem preuzimanja neispravnih proizvoda na popravak ili njihove zamjene. Tako je priroda te usluge podrške koju obavlja irska podružnica prije pomoćna u odnosu na provedbu samog jamstva, za koju je odgovoran ASI. Osim toga, takva usluga za podršku korisnicima nakon prodaje nije povezana s osmišljavanjem, razvojem, proizvodnjom i prodajom samih proizvoda.

280 No, iako bi kvaliteta usluge podrške korisnicima nakon prodaje imala znatan utjecaj na doživljaj robne marke ili bi mogla dovesti do poboljšanja proizvoda, obavljanje tih djelatnosti preko irske podružnice ASI-ja ne može nužno podrazumijevati raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple. Naime, usluge podrške korisnicima nakon prodaje često se izdvajaju a da se intelektualno vlasništvo predmetnog društva ipak ne mora raspodijeliti na predmetnog vanjskog dobavljača.

281 Kao treće, iz analize djelatnosti irske podružnice ASI-ja, uključujući funkcije za koje je Komisija utvrdila da opravdavaju raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple na navedenu podružnicu, proizlazi da su rutinske funkcije u okviru izvršavanja uputa koje daju direktori, koji se nalaze u SAD-u, i koje značajno ne daju dodanu vrijednost djelatnostima ASI-ja razmatrane kao cjelina. U tom pogledu valja istaknuti da su, među ostalim, u *ad hoc* izvješćima koja su podnijeli društvo Apple Inc. i Irska podrobno analizirane djelatnosti podružnice ASI-ja. Tim dvama izvješćima zaključeno je da su te djelatnosti rutinske prirode, pri čemu su okarakterizirane kao djelatnosti opskrbe, prodaje i distribucije uz ograničen rizik. Iako Komisija osporava potonju kvalifikaciju, ona nije kao takav opovrgnula opis tih djelatnosti i funkcija koje obavljaju Irska i društvo Apple Inc.

282 Kao četvrto, Komisija je istaknula da je za te djelatnosti i te funkcije koje obavlja irska podružnica ASI-ja bio potreban pristup robnoj marki Apple. No, iako su djelatnosti irske podružnice ASI-ja možda imale utjecaj na imidž i prestiž robne marke Apple te iako je njihovo obavljanje možda čak i zahtijevalo korištenje intelektualnim vlasništvom grupe Apple, taj pristup robnoj marki i to korištenje njome preko podružnice moglo se osigurati licencama specifičnima za potrebe korištenja preko navedene podružnice, pri čemu nije potrebna raspodjela svih predmetnih licenci intelektualnog vlasništva. Prema tome, Komisija svojim argumentima nije uspjela dokazati da su se licence intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drži ASI morale raspodijeliti na njegovu podružnicu.

283 Nakon analize funkcija i djelatnosti koje obavlja irska podružnica ASI-ja i koje je Komisija prepoznala kao one koje opravdavaju raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drži ASI na navedenu podružnicu, valja zaključiti da se radi o pomoćnim djelatnostima i izvršavanju politika i strategija osmišljenih i usvojenih izvan te podružnice, osobito glede istraživanja, razvoja i marketinga u vezi s proizvodima robne marke Apple.

284 U tim okolnostima valja zaključiti, kao i Irska te ASI i AOE, da je Komisija pogrešno smatrala da funkcije i djelatnosti koje obavlja irska podružnica ASI-ja opravdavaju da se licence intelektualnog vlasništva grupe Apple i dohotka ostvarenog od njih raspodijele na tu podružnicu.

b) Djelatnosti irske podružnice AOE-a

285 Kao što je to navedeno u točki 10. ove presude, irska podružnica AOE-a odgovorna je za proizvodnju i sastavljanje stolnih računala iMac, prijenosnih računala MacBook i druge računalne opreme. Te se djelatnosti odvijaju u Irskoj. Ona isporučuje svoje proizvode povezanim partnerima unutar grupe Apple.

286 Glede irske podružnice AOE-a, u uvodnoj izjavi 301. pobijane odluke Komisija ističe da je ona razvijala specifične postupke i stručno znanje na području proizvodnje te je osiguravala funkcije za osiguranje i kontrolu kvalitete nužne za očuvanje vrijednosti robne marke Apple.

287 Usto je u uvodnim izjavama 301. i 302. pobijane odluke Komisija istaknula da su troškovi pokriveni ugovorom o podjeli troškova povezanih s tom podružnicom uzeti u obzir u okviru poreznog rješenja iz 1991. i da je u poreznom rješenju iz 2007. postotak od [*povjerljivo*] njezina prometa predviđen kao povrat za intelektualno vlasništvo. Na temelju tih elemenata Komisija je smatrala da su irska tijela morala zaključiti da irska podružnica AOE-a sudjeluje u razvoju intelektualnog vlasništva ili upravljanju licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple i nadzoru nad njima.

288 Kao prvo, razmatranja izložena u točkama 259. do 272. ove presude također se mogu primijeniti glede irske podružnice AOE-a jer u odnosu na irske podružnice ASI-ja i AOE-a Komisija ističe bez razlike svoje argumente u vezi s funkcijama kontrole kvalitete, upravljanjem objektima za istraživanje i razvoj i upravljanjem rizicima poduzetnika.

289 Kao drugo, što se konkretnije tiče specifičnih postupaka i stručnog znanja o proizvodnji, stranke ne osporavaju da je irska podružnica AOE-a stvarno obavljala te funkcije. Međutim, Irska te ASI i AOE osporavaju zaključke koje Komisija iz toga izvodi.

290 U tom pogledu valja istaknuti da se radi o specifičnim postupcima i stručnom znanju koje je razvila sama irska podružnica AOE-a u okviru svojih djelatnosti proizvodnje. Stoga, iako bi ti elementi mogli uživati zaštitu određenih prava intelektualnog vlasništva, radi se o području koje je ograničeno i svojstveno djelatnostima te irske podružnice. Prema tome, to ne opravdava raspodjelu svih licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple na tu podružnicu.

291 Kao treće i kao što to Irska te ASI i AOE ističu, a Komisija priznaje, u spornim poreznim rješenjima morali su se uzeti u obzir doprinosi irske podružnice AOE-a intelektualnom vlasništvu grupe Apple.

292 Stoga, s jedne strane, u slučaju poreznog rješenja iz 1991., kao što to Komisija navodi u uvodnoj izjavi 302. pobijane oduke, doprinos irske podružnice AOE-a troškovima povezanima s ugovorom o podjeli troškova bio je uključen među operativne troškove iz kojih je izračunana oporeziva dobit AOE-a. Prema tome, za dio oporezive dobiti AOE-a smatralo se da je izračunan uzimajući u obzir dio intelektualnog vlasništva grupe Apple. No, Komisija nije podnijela nikakav element kako bi potkrijepila svoj argument iznesen u uvodnoj izjavi 302. pobijane odluke, prema kojem su zbog toga što je dio troškova povezanih s intelektualnim vlasništvom grupe Apple uzet u obzir radi izračuna oporezive dobiti AOE-a irska porezna tijela morala raspodijeliti sve licence intelektualnog vlasništva grupe Apple na irsku podružnicu AOE-a.

293 S druge strane, u slučaju poreznog rješenja iz 2007. postojanje intelektualnog vlasništva svojstvenog djelatnostima proizvodnje irske podružnice AOE-a i odgovarajuća naknada izričito su priznati, tako što je u formulu za izračun oporezive dobiti AOE-a uključen povrat od intelektualnog vlasništva koje

je ta podružnica razvila. U tom pogledu Komisija nije podnijela nikakav element kako bi potkrijepila svoj argument iznesen u uvodnoj izjavi 303. prema kojem je zbog te naknade povezane s intelektualnim vlasništvom koje je razvila irska podružnica AOE-a ona sudjelovala u razvoju, upravljanju ili nadzoru licenci povezanih s cjelokupnim intelektualnim vlasništvom grupe Apple. No, činjenica da je naknada za intelektualno vlasništvo posebno razvijeno u okviru djelatnosti proizvodnje irske podružnice AOE-e bila na nju raspodijeljena ne znači da se na nju moraju raspodijeliti i licence koje se odnose na cjelokupno intelektualno vlasništvo grupe Apple.

294 Prema tome, Komisija se ne može osloniti samo na uključenost irske podružnice AOE-a u stvaranje specifičnih postupaka i razvoj stručnog znanja u proizvodnji proizvoda za koje je odgovorna, kako bi zaključila da se dobit povezana s cjelokupnim intelektualnim vlasništvom grupe Apple morala raspodijeliti na tu podružnicu.

295 U tim okolnostima valja zaključiti, kao i Irska te ASI i AOE, da je Komisija pogrešno smatrala da funkcije i djelatnosti koje obavlja irska podružnica AOE-a opravdavaju raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva grupe Apple i dohotka ostvarenog od njega na tu podružnicu.

c) Djelatnosti izvan podružnica ASI-ja i AOE-a

296 Kao što je to navedeno u točkama 37. do 40. ove presude, Komisijina glavna argumentacija u pobijanoj odluci zasniva se na pretpostavci da su se licence intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drže ASI i AOE morale raspodijeliti na njihove irske podružnice zbog toga što izvan tih podružnica ASI i AOE nisu imali fizičku prisutnost ni zaposlenike koji bi mogli osigurati ključne funkcije i upravljanje predmetnim licencama, pri čemu su njihove podružnice bile jedine koje imaju fizičku prisutnost i zaposlenike unutar ASI-ja i AOE-a.

297 Valja ispitati argumente Irske te ASI-ja i AOE-a kojima se nastoji osporiti Komisijina pretpostavka, a prema kojima je, u biti, donošenje strateške odluke unutar grupe Apple bilo centralizirano u Cupertinu te su ta društva, putem svojih tijela upravljanja, provodila te odluke a da njihove irske podružnice nisu aktivno sudjelovale u njihovu donošenju.

1) Donošenje strateških odluka unutar grupe Apple

298 Irska te ASI i AOE ističu da je „gravitacijsko središte” djelatnosti grupe Apple bilo u Cupertinu, a ne u Irskoj. Naime, sve strateške odluke, osobito one u vezi s osmišljavanjem i razvojem proizvoda grupe Apple, donesene su slijedeći opću poslovnu strategiju stvorenu u Cupertinu za cijelu grupu. Tu strategiju o kojoj se odlučuje centralizirano provela su društva grupe, među ostalim ASI i AOE, koja su djelovala preko svojih tijela upravljanja, kao svako drugo društvo, na temelju pravila mjerodavnog prava društava.

299 U tom pogledu valja osobito istaknuti da su u okviru upravnog postupka i u prilog svojim pismenima u ovim tužbama ASI i AOE iznijeli dokaze o centraliziranosti strateških odluka unutar grupe Apple koje donose direktori u Cupertinu, a potom se kaskadno izvršavaju preko različitih subjekata grupe, poput ASI-ja i AOE-a. Ti centralizirani postupci odnose se, među ostalim, na određivanje cijena, odluka o usklađenosti kao i na financiranje ili riznicu u vezi sa svim međunarodnim djelatnostima grupe Apple, koje su donesene centralizirano pod upravljanjem društva majke, Apple Inc.

300 Konkretnije, glede odluka na području razvoja i istraživanja, od kojeg osobito potječe intelektualno vlasništvo grupe Apple, ASI i AOE iznijeli su elemente koji dokazuju da su odluke o proizvodima koje treba razviti i koje su, među ostalim, oni potom morali staviti na tržište te o strategiji razvoja i istraživanja koju su, među ostalim, oni trebali slijediti donijeli i proveli direktori grupe koji se nalaze u Cupertinu. Iz tih dokaza također proizlazi da su strategije predstavljanja novih proizvoda, a osobito

organizacija distribucije na europskim tržištima više mjeseci prije predviđenog predstavljanja, bile utvrđene na razini grupe Apple, osobito od strane rukovodećeg osoblja grupe (*Executive Team*) pod upravljanjem glavnog direktora grupe u Cupertinu.

301 Usto, iz spisa proizlazi da su o ugovorima s trećim proizvođačima originalne opreme (*Original Equipment Manufacturers* ili OEM-ovi), odgovornima za proizvodnju velikog dijela proizvoda koje ASI prodaje, pregovarali i da su ih potpisali društvo majka Apple Inc. i ASI, i to preko svojih direktora, izravno ili putem punomoći. ASI i AOE također su podnijeli dokaze o pregovorima i potpisivanju ugovora s klijentima, poput telekomunikacijskih operatora koji osiguravaju značajan dio prodaje na malo za proizvode robne marke Apple, a osobito mobilne telefone. Iz tih dokaza proizlazi da su predmetne pregovore vodili direktori grupe Apple i da su za grupu Apple ugovore potpisali društvo Apple Inc. i ASI preko svojih direktora izravno ili putem punomoći.

302 Prema tome, budući da je dokazano da su se, osobito glede razvoja proizvoda grupe Apple od kojeg potječe intelektualno vlasništvo grupe Apple, strateške odluke za cijelu grupu Apple donosile u Cupertinu, Komisija je pogrešno zaključila da su upravljanje intelektualnim vlasništvom grupe Apple, čije licence drže ASI i AOE, nužno preuzele njihove irske podružnice.

2) Donošenje odluka ASI-ja i AOE-a

303 Glede sposobnosti ASI-ja i AOE-a da putem svojih tijela upravljanja donose odluke koje utječu na njihove ključne funkcije, valja istaknuti da je sama Komisija utvrdila postojanje upravnih odbora i njihovih redovitih sjednica tijekom relevantnog razdoblja te je u tablicama br. 4 i 5 pobijane odluke predočila izvatke iz zapisnika s navedenih sjednica koji potvrđuju te činjenice.

304 No, činjenica da zapisnici sa sjednica upravnih odbora ne pružaju pojedinosti o odlukama u vezi s upravljanjem licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple, o ugovoru o podjeli troškova i važnim poslovnim odlukama ne može isključiti postojanje samih tih odluka.

305 S obzirom na izvatke iz zapisnika koje je Komisija reproducirala u tablicama br. 4 i 5 pobijane odluke, njihova je sažetost dovoljna da bi se shvatilo kako su se odluke ključne za društvo tijekom svake porezne godine, poput odobravanja godišnjih financijskih izvještaja, donosile i bilježile u zapisnicima s relevantnih sjednica upravnih odbora.

306 Tako su se odluke upravnih odbora zabilježene u tim zapisnicima redovito (i u više navrata godišnje) odnosile, među ostalim, na isplatu dividendi, odobravanje izvještaja direktora te imenovanje i ostavke direktora. Usto su se te odluke povremeno odnosile na osnivanja društava kćeri i davanja punomoći, kojima se određeni direktori ovlašćuju za izvršavanje različitih aktivnosti poput upravljanja bankovnim računima, odnosa s vladama i javnim tijelima, revizije, ugovaranja osiguranja, najma, nabave i prodaje imovine, isporuke robe i komercijalnih ugovora. Usto, iz tih zapisnika proizlazi da su u korist pojedinih upravitelja prenesene vrlo široke ovlasti upravljanja.

307 Osim toga, glede ugovora o podjeli troškova, iz informacija koje su ASI i AOE podnijeli proizlazi da su tijekom relevantnog razdoblja članovi njihovih upravnih odbora potpisali različite verzije tog ugovora, i to u Cupertinu.

308 Osim toga, prema podrobnim informacijama koje su ASI i AOE pružili, kako u slučaju ASI-ja tako i u slučaju AOE-a, u Irskoj se nalazio samo jedan direktor, od ukupno četrnaest odnosno osam direktora koji su činili upravne odbore ASI-ja i AOE-a za svaku poreznu godinu, i to u razdoblju tijekom kojeg su sporna porezna rješenja bila na snazi.

309 Prema tome, Komisija je pogrešno smatrala da preko svojih tijela upravljanja, a osobito svojih upravnih odbora, ASI i AOE nisu imali sposobnost obavljati ključne funkcije predmetnih društava, tako da, ovisno o okolnostima, prenesu svoje ovlasti na pojedinačne direktore koji nisu bili osoblje irskih podružnica.

d) Zaključak o djelatnostima unutar grupe Apple

310 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da u konkretnom slučaju Komisija nije uspjela dokazati da su se, s jedne strane, glede djelatnosti i funkcija koje stvarno obavljaju irske podružnice ASI-ja i AOE-a te, s druge strane, glede strateških odluka koje se donose i provode izvan tih podružnica na navedene irske podružnice morale raspodijeliti licence intelektualnog vlasništva grupe Apple za potrebe utvrđivanja godišnje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj.

311 U tim okolnostima valja prihvatiti prigovore koje je Irska istaknula u sklopu prvog tužbenog razloga u predmetu T-778/16 te ASI i AOE u sklopu trećeg i četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-892/16 protiv Komisijinih činjeničnih ocjena o djelatnostima irskih podružnica ASI-ja i AOE-a i djelatnostima izvan navedenih podružnica.

4. Zaključak o Komisijinoj ocjeni o postojanju selektivne prednosti na temelju njezine glavne argumentacije

312 S obzirom na utvrđenja iznesena u točki 249. ove presude o Komisijinim pogrešnim ocjenama o normalnom oporezivanju na temelju irskog poreznog prava primjenjivog u konkretnom slučaju kao i na utvrđenja iznesena u točki 310. ove presude o Komisijinim pogrešnim ocjenama glede djelatnosti unutar grupe Apple, valja prihvatiti tužbene razloge koji se temelje na činjenici da u okviru svoje glavne argumentacije Komisija nije uspjela dokazati da su, donijevši sporna porezna rješenja, irska porezna tijela dodijelila ASI-ju i AOE-u prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

313 Stoga nije nužno ispitati tužbene razloge kojima se u sklopu glavne argumentacije nastoje osporiti Komisijine ocjene o selektivnosti predmetnih mjera i nepostojanju opravdanja za njih.

314 Tako valja potom ispitati tužbene razloge koje su istaknuli Irska te ASI i AOE, a kojima osporavaju ocjene koje je Komisija dala u sklopu podredne i alternativne argumentacije u pobijanoj odluci.

E. Tužbeni razlozi kojima se osporavaju ocjene koje je Komisija dala u sklopu podredne argumentacije (četvrti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i osmi tužbeni razlog u predmetu T-892/16)

315 U sklopu podredne argumentacije u pobijanoj odluci (uvodne izjave 325. do 360.) Komisija je tvrdila da su – iako su irska porezna tijela opravdano pristala da se licence intelektualnog vlasništva grupe Apple koje drže ASI i AOE nisu morale raspodijeliti na njihove irske podružnice – metode za raspodjelu dobiti odobrene u spornim poreznim rješenjima svejedno dovele do rezultata koji odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, zbog toga što su te metode umanjile godišnju oporezivu dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj.

316 Konkretnije, Komisija je, među ostalim, u uvodnim izjavama 328. do 330. tvrdila da metode za raspodjelu dobiti koje su odobrene u spornim poreznim rješenjima čine jednostrane metode za raspodjelu dobiti koje sliče transakcijskoj metodi neto marže (u daljnjem tekstu: TNMM), kako je predviđena Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama.

317 No, prema Komisijinu stajalištu, metode raspodjele dobiti koje su odobrene spornim poreznim rješenjima zahvaćene su pogreškama koje se temelje, kao prvo, na odabiru irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao središta ili „ispitane stranke” u jednostranim metodama za raspodjelu dobiti (uvodne izjave 328. do 333. pobijane odluke), kao drugo, na odabiru operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti (uvodne izjave 334. do 345. pobijane odluke) te, kao treće, na činjenici razine prihvaćenog povrata (uvodne izjave 346. do 359. pobijane odluke). Prema Komisijinu stajalištu, svaka od tih pogrešaka dovodi smanjenja poreznog opterećenja tih društava u Irskoj u odnosu na neintegrirana društva čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima (uvodna izjava 360. pobijane odluke).

318 Tako se mora utvrditi da se svim ocjenama koje je Komisija dala u sklopu svoje podredne argumentacije nastoji dokazati postojanje prednosti koja je dodijeljena ASI-ju i AOE-u zbog toga što metode za raspodjelu dobiti, potvrđene spornim poreznim rješenjima, nisu dovele do dobiti iz poslovanja po tržišnim uvjetima.

319 U tom pogledu valja istaknuti da samo nepoštovanje metodoloških zahtjeva, osobito u okviru Smjernica OECD-a o transfernim cijenama, nije dovoljno za zaključak da izračunana dobit nije pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu, a kamoli da je izračunana dobit niža od one koja bi se trebala ostvariti da je metoda za određivanje transfernih cijena bilo pravilno primijenjena. Stoga utvrđenje o metodološkoj pogrešci nije samo za sebe dovoljno da dokaže da je spornim poreznim mjerama dodijeljena prednost korisnicima navedenih mjera. Naime, Komisija mora još dokazati da su prepoznate metodološke pogreške dovele do umanjenja oporezive dobiti i, dakle, poreznog opterećenja koje su ti korisnici snosili, u odnosu na ono koje bi snosili primjenom pravila nacionalnog prava o normalnom oporezivanju da nije bilo predmetnih poreznih mjera.

320 S obzirom na prethodna razmatranja valja analizirati argumente koje su istaknuli Irska te ASI i AOE-a protiv Komisijinih ocjena sažetih u točkama 315. do 317. ove presude.

321 Irska te ASI i AOE ističu, prije svega, prigovore protiv Komisijinih ocjena o primjeni TNMM-a i o činjenici da se oslonila na instrumente razvijene unutar OECD-a. Potom Irska te ASI i AOE osporavaju tri metodološke pogreške koje je Komisija posebno istaknula, to jest one u vezi s odabirom irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao „ispitane stranke” u metodama za raspodjelu dobiti, odabirom operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti i razinama povrata koje su prihvaćene u spornim poreznim rješenjima.

1. Ocjena dana glede metoda za raspodjelu dobiti koje su odobrene spornim rješenjima s obzirom na TNMM

322 Stranke se spore, u biti, oko pitanja u kojoj se mjeri Komisija mogla za potrebe svoje podredne argumentacije pozvati na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima, kako je propisano Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, na koje upućuje mjerodavan pristup OECD-a. Konkretnije, one se spore oko pitanja je li se Komisija mogla koristiti TNMM-om, kako je osobito predviđen u navedenim smjernicama, a kako bi provjerila bi li metoda za raspodjelu dobiti, odobrena spornim poreznim rješenjima, dovela do oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a koja je niža od oporezive dobiti društva koje se nalazi u usporedivom položaju.

323 Kao prvo, glede primjene mjerodavnog pristupa OECD-a, valja podsjetiti na razmatranja navedena u točkama 233. do 245. ove presude. Tako, u biti, iako mjerodavan pristup OECD-a nije bio ugrađen u irsko porezno pravo, način na koji irska porezna tijela primjenjuju članak 25. TCA-a iz 1997. podudara se u bitnome s analizom koja je predložena u okviru mjerodavnog pristupa OECD-a. Naime, s jedne strane, primjena članka 25. TCA-a 1997., kako ju je Irska opisala u svojoj tužbi i potvrdila tijekom rasprave, zahtijeva ponajprije analizu funkcija koje podružnice obavljaju, imovine koju one upotrebljavaju i rizika koje preuzimaju, a što, u biti, odgovara prvom koraku analize koja se predlaže u

okviru mjerodavnog pristupa OECD-a. S druge strane, glede drugog koraka u toj analizi, valja podsjetiti na to da mjerodavan pristup OECD-a upućuje na Smjernice OECD-a o transfernim cijenama. U tom pogledu Irska te ASI i AOE nisu osporavali Komisijinu tvrdnju koja se nalazi, među ostalim, u uvodnoj izjavi 265. pobijane odluke i prema kojoj su metode za raspodjelu dobiti, potvrđene spornim poreznim rješenjima, sličile jednostranim metodama za određivanje transfernih cijena, koje su navedene u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, kao što je TNMM.

324 Kao drugo, valja istaknuti da su u okviru upravnog postupka Irska i društvo Apple Inc. podnijeli *ad hoc* izvješća koja su sastavili njihovi porezni savjetnici koji su se oslonili upravo na TNMM, kako bi dokazali da je oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj, koja je zapravo prijavljena u Irskoj na temelju spornih poreznih rješenja, bila obuhvaćena rasponom po tržišnim uvjetima. No, Irska te ASI i AOE ne mogu predbacivati Komisiji da se oslonila na mjerodavan pristup OECD-a i koristila TNMM-om u sklopu svoje podredne argumentacije, kada su se oni samo pozvali na njih u okviru upravnog postupka.

325 S obzirom na prethodno navedeno, valja odbiti prigovore protiv toga što se Komisija koristila TNMM-om, kako je predviđen, među ostalim, u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, kako bi provjerila je li metoda za raspodjelu dobiti, odobrena spornim poreznim rješenjima, dovela do smanjenja poreznog opterećenja ASI-ja i AOE-a.

326 U tim će okolnostima trebati potom ispitati argumente Irske te ASI-ja i AOE-a koji se temelje na Komisijinoj primjeni TNMM-a u sklopu njezine podredne argumentacije, kako bi se provjerilo je li ona uspjela dokazati da je spornim poreznim rješenjima dodijeljena prednost ASI-ju i AOE-u.

327 U tom pogledu stranke se spore glede Komisijina utvrđenja o trima pogreškama u metodi za raspodjelu dobiti, odobrenoj spornim poreznim rješenjima, a koje se odnose, prva, na odabir podružnica kao ispitanih stranaka, druga, na odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti te, treća, na prihvaćene razine povrata.

2. Odabir irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao „ispitanih stranaka” prilikom primjene metode za raspodjelu dobiti

328 Mora se podsjetiti na to da je u uvodnim izjavama 328. do 333. pobijane odluke Komisija istaknula da, pod pretpostavkom da su licence intelektualnog vlasništva grupe Apple bile pravilno raspodijeljene na sjedišta ASI-ja i AOE-a, iz njih se nisu mogle obavljati složene funkcije bez osoblja i fizičke prisutnosti. Naprotiv, Komisija smatra da su irske podružnice obavljale funkcije koje su povezane s intelektualnim vlasništvom i ključne za izgradnju svijesti o robnoj marki i njezinoj prepoznatljivosti u regiji EMEIA. Komisija je iz toga zaključila da su irske podružnice ASI-ja i AOE-a pogrešno odabrane kao ispitane stranke.

329 U tom pogledu valja istaknuti da TNMM čini jednostranu metodu za određivanje transfernih cijena. Njome se određuje, na odgovarajućoj osnovi, neto dobit koju porezni obveznik, to jest „ispitana stranka”, ostvari na temelju nadzirane transakcije ili na temelju nadziranih transakcija koje su usko povezane ili trajne. Kako bi se utvrdila ta odgovarajuća osnova, valja odabrati pokazatelj razine dobiti, kao što su troškovi, prodaja ili imovina. Pokazatelj neto dobiti koju porezni obveznik ostvari na temelju nadzirane transakcije treba odrediti upućivanjem na pokazatelj neto dobiti koju isti porezni obveznik ili nezavisan poduzetnik ostvari na temelju usporedivih nenadziranih transakcija. TNMM-om se, dakle, utvrđuje strana u transakciji za koju se ispituje pokazatelj. Radi se o „ispitanoj stranci”.

330 Usto, prema Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama iz 2010., na koje Komisija upućuje, među ostalim, u uvodnim izjavama 94. i 255. pobijane odluke kao na korisne smjernice i na koje se također oslanjaju *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc., odabir ispitane stranke treba biti u skladu s funkcionalnom analizom transakcije. Osim toga, navedeno je da ispitana stranka općenito

jest ona na koju se metoda za određivanje transfernih cijena može primijeniti na najpouzdaniji način i za koju se mogu utvrditi najpouzdanije usporedive vrijednosti. To će najčešće biti stranka koja ima manje složenu funkcionalnu analizu.

331 Kao prvo, valja naglasiti da se u pobijanoj odluci, osobito u njezinoj uvodnoj izjavi 333., Komisija ograničila na tvrdnju da je pogreška glede određivanja subjekta koji treba ispitati dovela do umanjenja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a.

332 No, kao što je to navedeno u točki 319. ove presude, samo nepoštovanje metodoloških zahtjeva prilikom primjene metode za raspodjelu dobiti nije dovoljno za zaključak da izračunana dobit nije pouzdano određena približna vrijednost rezultata temeljenog na tržištu, a kamoli da je izračunana dobit niža od dobiti koja bi se trebala ostvariti da je metoda za određivanje transfernih cijena bilo pravilno primijenjena.

333 Prema tome, Komisijino utvrđenje o metodološkoj pogrešci koje se temelji na odabiru ispitane stranke u okviru metoda za raspodjelu dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a, potvrđenih spornim poreznim rješenjima, čak i pod pretpostavkom da je dokazana, nije samo za sebe dovoljno da dokaže da je navedenim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodijeljena prednost. Naime, Komisija je još trebala dokazati da je takva pogreška dovela do umanjenja oporezive dobiti tih dvaju društava koju ona ne bi ostvarila da nije bilo tih rješenja. No, u ovom slučaju Komisija nije iznijela elemente radi dokazivanja da je odabir irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao ispitanih stranka doveo do umanjenja oporezive dobiti tih društava.

334 Kao drugo i u svakom slučaju valja istaknuti da je u okviru TNMM-a nužno prethodno odabrati stranku koju treba ispitati, osobito s obzirom na funkcije koju ona obavlja, kako bi se potom mogao izračunati povrat u okviru transakcije povezane s tim funkcijama. Činjenica da se redovito odabire stranka koja obavlja manje složene funkcije ne određuje unaprijed funkcije koje stvarno obavlja odabrana stranka ni način na koji se utvrđuje povrat glede tih funkcija.

335 Naime, Smjernice OECD-a o transfernim cijenama ne propisuju koju stranku u transakciji treba odabrati, nego preporučuju odabir poduzetnika za kojeg se mogu utvrditi pouzdani podaci o najusporedivijim transakcijama. Zatim je pojašnjeno da to često podrazumijeva odabir najmanje složenog povezanog poduzetnika od onih koji su uključeni u transakciju i koji ne posjeduje vrijednu nematerijalnu imovinu ili jedinstvenu imovinu. Iz toga proizlazi da se navedenim smjernicama ne nalaže nužno odabir najmanje složenog subjekta, nego se njima samo savjetuje odabir subjekta za koji postoje najpouzdaniji podaci.

336 Stoga, pod uvjetom da su funkcije ispitane stranke pravilno prepoznate i da je povrat glede tih funkcija pravilno izračunan, nije relevantna činjenica da je jedna ili druga stranka odabrana kao ispitana stranka.

337 Kao treće, valja podsjetiti na to da je svoju podrednu argumentaciju Komisija zasnovala na pretpostavci da su licence intelektualnog vlasništva pravilno raspodijeljene na sjedišta ASI-ja i AOE-a.

338 U tom pogledu, kao što to pravilno naglašavaju Irska te ASI i AOE, valja istaknuti da je intelektualno vlasništvo ključna imovina za poduzetnika poput grupe Apple, čiji se ekonomski model u bitnome zasniva na tehnološkim inovacijama. To se intelektualno vlasništvo može, dakle, u konkretnom slučaju smatrati jedinstvenom imovinom s obzirom na Smjernice OECD-a o transfernim cijenama.

339 No, kao što to proizlazi iz mjerodavnog pristupa OECD-a, u slučaju poduzetnika poput grupe Apple sama činjenica da je jedna od stranaka nositelj intelektualnog vlasništva u načelu podrazumijeva obavljanje važnih funkcija zaposlenika u odnosu na tu nematerijalnu imovinu, poput aktivnog donošenja odluka glede uspostave programa razvoja iz kojeg potječe to intelektualno vlasništvo i aktivnog upravljanja njime. Raspodjela intelektualnog vlasništva na dio poduzetnika može se, dakle, smatrati indicijom o tome da taj dio obavlja složene funkcije.

340 Iz toga proizlazi da u svojoj podrednoj argumentaciji Komisija ne može tvrditi da je intelektualno vlasništvo grupe Apple pravilno raspodijeljeno na sjedišta ASI-ja i AOE-a i u isto vrijeme da su irske podružnice tih dvaju društava obavljale najsloženije funkcije glede tog intelektualnog vlasništva a da nije podnijela nikakav dokaz o tome da su navedene podružnice stvarno obavljale takve složene funkcije.

341 Naprotiv, kao što je to utvrđeno u točkama 281. i 290. ove presude, Komisija nije u konkretnom slučaju uspjela dokazati da su te podružnice stvarno obavljale funkcije i donosile odluke ključne za intelektualno vlasništvo grupe Apple, osobito glede njegova osmišljavanja, stvaranja i razvoja.

342 Kao četvrto, valja istaknuti da su sporna porezna rješenja zasnovana na opisima funkcija irskih podružnica ASI-ja i AOE-a danima u zahtjevima koje je grupa Apple uputila irskim poreznim tijelima. Kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 54. do 57. pobijane odluke, te se funkcije sastoje, u slučaju podružnice ASI-ja, od nabave, prodaje i distribucije proizvoda robne marke Apple povezanim osobama i trećim osobama u regiji EMEIA te, u slučaju podružnice AOE-a, od proizvodnje i sastavljanja specijaliziranog asortimana računalnih proizvoda u Irskoj.

343 No, mora se utvrditi da se te funkcije mogu ponajprije smatrati lako odredivima i ne osobito složenima. One u svakom slučaju ne čine jedinstvene i posebne funkcije za koje se teško mogu utvrditi usporedive vrijednosti. Naprotiv, radi se o redovitim i relativno standardnim funkcijama u poslovnim odnosima među poduzetnicima.

344 Doduše, te informacije koje je grupa Apple predočila irskim poreznim tijelima prije donošenja spornih poreznih rješenja bile su vrlo šture glede funkcija, imovine i rizika irskih podružnica ASI-ja i AOE-a. Naime, sporna porezna rješenja donesena su nakon što su porezni savjetnici grupe Apple poslali irskim poreznim tijelima nekoliko kratkih dopisa u kojima su ukratko opisali djelatnosti podružnica ASI-ja i AOE-a te predložili metodologiju za izračun oporezive dobiti tih dvaju društava u Irskoj. Sadržaj te korespondencije prilično je nejasan te iz njega proizlazi da su rasprave između irskih poreznih tijela i poreznih savjetnika grupe Apple prilikom dvaju sastanaka bile odlučujuće za potrebe određivanja oporezive dobiti tih društava, pri čemu nije dokumentirana objektivna i podrobna analiza o funkcijama podružnica i o njihovoj ocjeni.

345 Tako, za razliku od *ad hoc* izvješća koja su Irska i društvo Apple Inc. podnijeli *ex post facto* u okviru upravnog postupka, nikakvo izvješće o raspodjeli dobiti ni nikakva dodatna informacija nisu dostavljeni irskim poreznim tijelima prije donošenja spornih poreznih rješenja.

346 Osim toga, kao što je to potvrđeno na raspravi, informacije u vezi s djelatnostima irskih podružnica ASI-ja i AOE-a dostavljene u očekivanju poreznog rješenja iz 1991. nisu bile znatno dopunjene prije donošenja poreznog rješenja iz 2007. i nisu potom ažurirane.

347 Okolnost da irskim poreznim tijelima nisu podneseni dokazi u vezi s funkcijama koje stvarno izvršavaju irske podružnice i njihovom ocjenom radi utvrđivanja dobiti koja se može raspodijeliti na navedene podružnice može se smatrati metodološkim nedostatkom u primjeni članka 25. TCA-a iz 1997., koji zahtijeva da se prvo provede analiza funkcija koje podružnice obavljaju, imovine koju one upotrebljavaju i rizika koje preuzimaju.

348 Međutim, koliko god je taj metodološki nedostatak vrijedan žaljenja, Komisija se u okviru svojeg nadzora nad državnim potporama na temelju članka 107. UFEU-a ne može zadovoljiti isticanjem da je odabir irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao ispitanih stranaka prilikom primjene metode za raspodjelu dobiti bio pogrešan a da ne dokaže da su funkcije koje te podružnice stvarno obavljaju činile osobito složene, jedinstvene ili teško odredive funkcije, tako da usporedive vrijednosti za provedbu takve jednostrane metode za raspodjelu dobiti ne bi bile odredive ni pouzdane i da bi stoga raspodjela koja iz toga proizlazi bila nužno pogrešna.

349 Osim toga i u svakom slučaju, čak i pod pretpostavkom da se dokaže takva pogreška u metodi za raspodjelu dobiti, kao što je to izloženo u točkama 319. i 332. ove presude, Komisija mora dokazati da je predmetna raspodjela dobiti dovela do ublažavanja poreznog opterećenja predmetnih društava u odnosu na ono koje bi ona snosila da nije bilo spornih poreznih rješenja, tako da je prednost stvarno bila dodijeljena.

350 No, Komisija nije podnijela nikakav dokaz u okviru svoje podredne argumentacije kojim bi se dokazalo da je takav metodološki nedostatak, koji se temelji na nepostojanju informacija podnesenih irskim poreznim tijelima, doveo do umanjenja porezne osnovice ASI-ja i AOE-a zbog primjene spornih poreznih rješenja.

351 S obzirom na prethodna razmatranja, valja prihvatiti prigovore koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv Komisijinih utvrđenja o pogrešnom odabiru irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao ispitanih stranaka prilikom primjene metoda za raspodjelu dobiti na kojima se zasnivaju sporna porezna rješenja.

3. Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti

352 Uvodno valja podsjetiti na to da je u okviru spornih poreznih rješenja (vidjeti točke 12. do 21. ove presude) oporeziva dobit irskih podružnica izračunana kao marža na operativne troškove.

353 U uvodnim izjavama 334. do 345. pobijane odluke Komisija je istaknula da, pod pretpostavkom da su se irske podružnice mogle smatrati ispitanim strankama za potrebe jednostrane metode za raspodjelu dobiti, odabir operativnih troškova navedenih podružnica kao pokazatelja razine dobiti bio je pogrešan. Komisija smatra da pokazatelj razine dobiti u okviru jednostrane metode za raspodjelu dobiti mora odražavati funkcije koje izvršava ispitana stranka, a što ovdje nije bio slučaj. Naime, Komisija je tvrdila da je ASI-jeva prodaja mogla bolje od operativnih troškova irske podružnice odražavati djelatnosti i rizike koje je irska podružnica preuzimala, a time i njezin doprinos ASI-jevu prometu.

354 Posljedično, Komisija (uvodna izjava 345. pobijane odluke) je zaključila da zbog primjene operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti u okviru metode za raspodjelu dobiti, koja je potvrđena spornim poreznim rješenjima, oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a u Irskoj ne odražava pouzdano određenu približnu vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Smatra da su zbog toga irska porezna tijela dodijelila ASI-ju i AOE-u selektivnu prednost u odnosu na neintegrirana društva čija oporeziva dobit odražava cijene dogovorene na tržištu po tržišnim uvjetima.

a) Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti irske podružnice ASI-ja

355 Što se konkretno tiče irske podružnice ASI-ja (uvodna izjava 336. pobijane odluke), Komisija je smatrala da je neprikladno osloniti se na operativne troškove koji su „općenito” navedeni radi analize dobiti distributera malog rizika. Tvrdila je da irska podružnica ASI-ja nije bila takav distributer jer je preuzimala rizike povezane s prometom, jamstvima i trećim izvođačima.

356 Na početku valja istaknuti da Komisija nije konkretno navela izvor na koji se oslonila radi takve tvrdnje. Usto, upotreba izraza „općenito” upućuje na to da nije isključila da se operativni troškovi koriste kao pokazatelj razine dobiti u određenim situacijama.

357 Osim nepreciznosti pretpostavke koju Komisija podupire, valja istaknuti da takva pretpostavka nije u skladu sa Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, na koje se Komisija oslonila u sklopu svoje podredne argumentacije, kao što to Irska te ASI i AOE pravilno tvrde. Naime, iz točke 2.87. tih smjernica proizlazi da pokazatelj razine dobiti mora biti usmjeren na vrijednost funkcija koje obavlja

ispitana stranka, uzimajući u obzir imovinu koju je upotrebljavala i rizike koje je preuzela. Prema tome, u skladu s tim smjernicama, odabir pokazatelja razine dobiti nije utvrđen za bilo koju vrstu funkcija, pod uvjetom da taj pokazatelj odražava vrijednost predmetnih funkcija.

358 U svakom slučaju valja ispitati je li Komisija uspjela dokazati da odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti u konkretnom slučaju nije bio odgovarajući te, ako se rizici koje su podružnice preuzele moraju uzeti u obzir, je li ona pravilno zaključila da je irska podružnica ASI-ja preuzimala rizike povezane s prometom, jamstvima i trećim izvođačima.

1) Odgovarajući pokazatelj razine dobiti

359 U uvodnim izjavama 340. i 341. pobijane odluke Komisija je tvrdila da odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti nije odgovarajući jer on ne odražava pravilno rizike koje je preuzela irska podružnica ASI-ja i djelatnosti koje je ona obavljala te jer je prodaja bila prikladniji pokazatelj. Tvrdila je da zbog istih razloga omjer Berry korišten u *ad hoc* izvješćima koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc. nije primjeren za određivanje naknade po tržišnim uvjetima za funkcije koje izvršava navedena podružnica.

360 Kao prvo, valja istaknuti da Komisija svoja utvrđenja zasniva, u biti, na pretpostavci prema kojoj se za irsku podružnicu ASI-ja mora smatrati da je preuzela rizike i obavljala funkcija povezane s djelatnostima ASI-ja jer on to nije mogao sam činiti zbog nepostojanja osoblja i fizičke prisutnosti.

361 U tom pogledu valja podsjetiti na razmatranja koja su u okviru ispitivanja glavne argumentacije izložena u točki 259. ove presude i prema kojima raspodjela funkcija „isključivanjem” i, dakle, dobiti na podružnicu nije u skladu s irskim pravom ni mjerodavnim pristupom OECD-a jer se na temelju takve analize ne može dokazati da su irske podružnice stvarno izvršavale te funkcije.

362 Prema tome, kako bi dokazala da je odabir operativnih troškova irske podružnice ASI-ja kao pokazatelja njegove razine dobiti bio pogrešan, Komisija nije mogla funkcije i rizike koje je ASI preuzeo raspodijeliti na njegovu irsku podružnicu a da ne dokaže da je ona stvarno obavljala te funkcije i preuzela te rizike.

363 Kao drugo, valja istaknuti da u uvodnoj izjavi 342. pobijane odluke sama Komisija upućuje na točku 2.87. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama. No, kao što je to istaknuto u točki 357. ove presude, tim je smjernicama predviđeno da i nabava i operativni troškovi mogu biti odgovarajući pokazatelj razine dobiti.

364 Konkretnije, u točki 2.87. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama navedeno je da odabir pokazatelja razine dobiti treba biti relevantan za potrebe dokazivanja vrijednosti funkcija koje obavlja ispitana stranka u transakciji koja se ispituje, uzimajući u obzir imovinu koju je upotrebljavala i rizike koje je preuzela.

365 No, navevši u uvodnim izjavama 337. i 338. pobijane odluke da primjena operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti ne odražava rizike povezane s prometom, jamstvima i proizvodima kojima rukuju treći izvođači te da je promet od prodaje primjereniji kao pokazatelj razine dobiti, Komisija ne odgovara na pitanje odražavaju li operativni troškovi na odgovarajući način vrijednost koju je stvorila irska podružnica ASI-ja uzimajući u obzir funkcije, imovinu i rizike koje je preuzela. Naime, Komisija se ograničava samo na navod da je ASI-jeva prodaja bila odgovarajući pokazatelj razine dobiti a da nije dokazala po čemu u konkretnom slučaju operativni troškovi njegove podružnice nisu mogli odražavati vrijednost koju je ta podružnica donijela djelatnostima društva preko funkcija, rizika i imovine za koju je stvarno bila odgovorna unutar navedenog društva.

366 Kao treće, glede omjera Berry, valja podsjetiti na to da se u okviru *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc. on koristio kao pokazatelj razine dobiti kako bi se dokazalo *ex post facto* da je dobit raspodijeljena na temelju spornih poreznih rješenja na ASI i AOE bila obuhvaćena rasponom po tržišnim uvjetima.

367 U uvodnoj izjavi 340. pobijane odluke Komisija je odbila korištenje tim omjerom kao financijskim omjerom za procjenu naknade po tržišnim uvjetima u konkretnom slučaju. Komisija je tvrdila da situacije u kojima se omjer Berry mogao koristiti prema Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama ne odgovaraju situaciji irske podružnice ASI-ja.

368 U tom pogledu valja istaknuti da je u točki 2.101. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama, na koje Komisija upućuje u uvodnoj izjavi 342. pobijane odluke, navedeno da je, kako bi omjer Berry bio primjeren za ispitivanje naknade za kontroliranu transakciju, potrebno, kao prvo, da je vrijednost funkcija koje se obavljaju u kontroliranoj transakciji razmjerna operativnim troškovima, kao drugo, da na vrijednost funkcija koje se obavljaju u kontroliranoj transakciji znatno ne utječe vrijednost distribuiranih proizvoda, drugim riječima da nije razmjerna prometu, te, kao treće, da porezni obveznik ne obavlja u kontroliranim transakcijama nijednu drugu važnu funkciju (npr. funkciju proizvodnje) za koju bi trebalo plaćati naknadu na temelju druge metode ili financijskog pokazatelja.

369 Prije svega se mora utvrditi da Komisija u pobijanoj odluci nije istaknula da vrijednost operativnih troškova uzetih u obzir u spornim poreznim rješenjima nije razmjerna vrijednosti funkcija koje obavlja irska podružnica ASI-ja, kako su opisane u uvodnim izjavama 54. i 55. pobijane odluke. Mora se utvrditi da Komisija nije iznijela argumente i dokaze kako bi dokazala da u obzir nisu uzeti svi troškovi koje se moralo smatrati operativnim troškovima i da je to neuzimanje u obzir dovelo do selektivne prednosti za ASI i AOE. Ona nije nastojala dokazati ni da je vrijednost pripisana troškovima koji su uzeti u obzir bila preniska i da je iz toga proizišla selektivna prednost. Naime, ona se ograničila na osporavanje samog načela uzimanja u obzir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti.

370 Potom valja istaknuti nepostojanje veze između operativnih troškova irske podružnice ASI-ja i prometa tog društva. Tu je nepovezanost sama Komisija priznala u uvodnoj izjavi 337. pobijane odluke.

371 Naposljetku valja podsjetiti na razmatranja izložena u točkama 342. i 343. ove presude glede jednostavnosti i lake odredivosti funkcija koje je obavljala irska podružnica ASI-ja. Naime, ta je podružnica zapravo obavljala funkcije distribucije. Ona nije bila odgovorna za funkcije proizvodnje ni druge složene funkcije, povezane osobito s tehnološkim razvojem ili intelektualnim vlasništvom.

372 Prema tome, nasuprot onome što Komisija tvrdi, uvjeti za primjenu omjera Berry, navedeni u Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, ispunjeni su u slučaju irske podružnice ASI-ja.

373 S obzirom na prethodna razmatranja, valja utvrditi da Komisija nije uspjela dokazati da odabir operativnih troškova nije bio primjeren kao pokazatelj razine dobiti za irsku podružnicu ASI-ja.

374 U svakom slučaju, pod pretpostavkom da se može smatrati, kao što to Komisija tvrdi u uvodnoj izjavi 336. pobijane odluke, da operativni troškovi mogu služiti kao pokazatelj razine dobiti samo za distributere „s malim rizikom”, valja ispitati jesu li irska porezna tijela mogla zaključiti da irska podružnica ASI-ja nije preuzela rizike koji su se prema Komisijinu stajalištu na nju morali raspodijeliti.

2) Rizik povezan s prometom

375 U uvodnoj izjavi 337. pobijane odluke Komisija je istaknula da je ASI preuzeo rizik povezan s prometom i da se, s obzirom na to da njegovo sjedište nema osoblja za upravljanje tim rizicima, „mora […] pretpostaviti” da je irska podružnica ASI-ja preuzela te rizike. Dodala je da odabir operativnih troškova ne odražava taj rizik, što je potkrijepila činjenicom da su operativni troškovi tijekom relevantnog razdoblja bili relativno stabilni, dok se promet eksponencijalno povećao.

376 Prije svega se mora utvrditi da se prema samom tekstu pobijane odluke Komisijina teza zasniva na pretpostavci.

377 Potom valja istaknuti da u pobijanoj odluci Komisija nije mogla objasniti od čega se točno sastojao rizik povezan s prometom.

378 Upitana u tom pogledu na raspravi Komisija je navela da se prije radi o riziku zaliha, to jest riziku da proizvodi koji se nalaze u ASI-jevoj zalihi, čiju distribuciju osigurava irska podružnica, ostanu neprodani.

379 Kako bi potkrijepila svoju tezu prema kojoj je irska podružnica ASI-ja preuzela rizik povezan s mogućim padom ASI-jeve prodaje, Komisija se ograničila na raspodjelu tog rizika isključivanjem, što nije valjana osnova za raspodjelu, kao što je to navedeno u točkama 361. i 362. ove presude.

380 Usto, Komisija se na raspravi pozvala na sliku br. 9 pobijane odluke (izložena u uvodnoj izjavi 122. navedene odluke), u kojoj je reproducirana tablica koja se nalazi u ugovoru o podjeli troškova u vezi s raspodjelom rizika između društva Apple Inc., s jedne strane, te ASI-ja i AOE-a, s druge strane. No, kao što je to utvrđeno u točkama 263. do 268. te 271. ove presude, u toj je tablici sastavljen popis rizika koje je ASI mogao biti pozvan da preuzme, ali ne dokazuje da ih je ASI doista preuzeo. Štoviše, ta se tablica odnosi na ASI, a ne na njegovu irsku podružnicu.

381 Naprotiv, društvo Apple Inc., ASI i AOE podnijeli su u okviru upravnog postupka i ove tužbe dokaze kojima dokazuju da su društvo Apple Inc. i ASI sklapali u SAD-u okvirne ugovore s proizvođačima proizvoda robne marke Apple (ili OEM-ovi), i to na centraliziran način za cijelu grupu Apple.

382 Usto, društvo Apple Inc., ASI i AOE podnijeli su dokaze u vezi s drugim okvirnim ugovorima koji su također sklopljeni na centraliziran način za cijelu grupu Apple s glavnim kupcima proizvoda robne marke Apple, to jest telekomunikacijskim operatorima, osobito u regiji EMEIA.

383 Osim toga, društvo Apple Inc., ASI i AOE podnijeli su dokaze u vezi s politikom međunarodnog određivanja cijena za proizvode robne marke Apple, koja se utvrđuje na centraliziran način za cijelu grupu Apple.

384 Mora se utvrditi da iz podnesenih dokaza proizlazi da irska podružnica ASI-ja nije sudjelovala u pregovorima i u potpisivanju okvirnih ugovora, bez obzira na to radi li se o onima sklopljenima s dobavljačima proizvoda koje ona distribuira, to jest OEM-ovima, ili s klijentima kojima ona distribuira proizvode robne marke Apple, poput telekomunikacijskih operatora. Naime, ta podružnica nije čak ni spomenuta u tim ugovorima.

385 Usto, iz podnesenih dokaza proizlazi da irska podružnica ASI-ja nije imala ovlast donošenja odluka glede ponuda (to jest određivanja proizvoda koje treba proizvoditi), potražnje (to jest određivanja klijenata kojima će se proizvodi prodavati) ni cijena kojima su ti proizvodi robne marke Apple prodavani, osobito u regiji EMEIA, jer su ti elementi utvrđeni na temelju okvirnih ugovora.

386 Prema tome, kao što to ASI i AOE pravilno tvrde, na irsku podružnicu ASI-ja ne mogu se raspodijeliti rizici svojstveni neprodanim proizvodima ili padu potražnje jer se i ponuda i potražnja određuju centralizirano, to jest izvan navedene podružnice.

387 Podneseni dokazi potvrđuju ulogu irske podružnice ASI-ja, kako proizlazi iz *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc. i prema kojima je ta podružnica, kao distributer, imala odgovornost osigurati protok proizvoda između proizvođača i klijenata te na razini grupe prikupljati i prenositi informacije o predviđanjima o ponudi i potražnji u regiji EMEIA kao i o razinama zaliha. Naime, to što je irska podružnica ASI-ja obavljala funkcije „monitoringa" za regiju EMEIA nije razlog da se za nju smatra da je preuzela ekonomski rizik koji je mogao proizlaziti iz smanjenja ASI-jeva prometa u toj regiji.

388 Naposljetku, glede tvrdnje u uvodnoj izjavi 337. pobijane odluke prema kojoj se ASI-jeva prodaja tijekom relevantnog razdoblja eksponencijalno povećala, dok su operativni troškovi njegove irske podružnice bili stabilni, valja utvrditi da je ta činjenica prije indicija o ograničenom utjecaju djelatnosti koje navedena podružnica obavlja na sve poslovne djelatnosti ASI-ja.

389 Usto, takva okolnost nije sama za sebe dovoljna da dovede u pitanje odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti. Naime, Komisija je utvrdila svoju argumentaciju a da nije navela razlog zbog kojeg bi rast prodaje društva ASI nužno morao podrazumijevati rast dobiti koja se može raspodijeliti na njegovu irsku podružnicu.

390 Slijedom toga, valja zaključiti da Komisija nije uspjela dokazati da je irska podružnica ASI-ja bila odgovorna za rizik povezan s prometom.

3) Rizik povezan s jamstvima za proizvode

391 U uvodnoj izjavi 338. pobijane odluke Komisija je navela da, zato što je ASI osiguravao jamstva za svu robu prodanu diljem regije EMEIA i zbog toga što su ta jamstva činila najvažniji dio njegovih obveza, rizike povezane s time nije mogao preuzeti ASI, koji nema zaposlenike, nego nužno njegova irska podružnica.

392 Konkretno, Komisija je u uvodnoj izjavi 338. pobijane odluke tvrdila da su ti rizici činili najvažniju obvezu ASI-ja koja je prenesena na Apple Distribution International (ADI), društvo povezano s grupom Apple. Komisija je u tom pogledu uputila na uvodnu izjavu 135. pobijane odluke, u kojoj je objašnjeno da je ADI preuzeo djelatnosti distribucije u regiji EMEIA za račun ASI-ja i da je u tu svrhu i na temelju memoranduma od 23. travnja 2012. ADI preuzeo ASI-jeve obveze čija se najveća stavka sastojala od obračunanih troškova jamstava za proizvode.

393 Kao prvo, ti činjenični elementi koje je Komisija istaknula dokazuju činjenicu da je jamstva za proizvode robne marke Apple u regiji EMEIA preuzeo ASI i da su do 2012. obračunani troškovi za ta jamstva činili dio obveza navedenog društva. No, na temelju samih tih informacija ne može se utvrditi veza između rizika koje čine ta jamstva koja je dao ASI, a koja su se ostvarila u obliku obračunanih troškova na strani obveza u njegovoj bilanci, i njegove irske podružnice. Usto, Komisijina teorija nije valjana za godine nakon 2012., kada su ti rizici preneseni na ADI. No, Komisija nije ograničila svoju argumentaciju na razdoblje do 2012.

394 Kao drugo, rizik povezan s jamstvima za proizvode ne može se raspodijeliti na irsku podružnicu ASI-ja ako on nije s gospodarskog aspekta odgovoran za reklamacije u okviru kojih se ostvaruje takvo jamstvo. No, Komisija nije podnijela dokaze kojima dokazuje da je irska podružnica ASI-ja preuzela takvu odgovornost.

395 Kao treće, iako je, doduše, nesporno da je irska podružnica ASI-ja upravljala uslugom podrške korisnicima nakon prodaje AppleCare, kao što je to istaknuto u točkama 276. do 278. ove presude, funkcije koje ta podružnica obavlja u okviru navedene usluge su, međutim, pomoćne u odnosu na sama jamstva.

396 Naime, Irska kao i ASI te AOE u svrhu osporavanja Komisijina argumenta oslanjaju se osobito na *ad hoc* izvješća koja su oni podnijeli i na koja se Komisija sama oslonila, a u kojima su opisane djelatnosti irskih podružnica povezanih s jamstvima za proizvode robne marke Apple. Prema tim izvješćima, irska podružnica ASI-ja bila je u sklopu usluge AppleCare odgovorna, u biti, za:

– prikupljanje podataka o neispravnim proizvodima;

– upravljanje mrežom ovlaštenih trećih servisa;

– distribuciju dijelova za popravak unutar te mreže;

– upravljanje pozivnim centrom.

397 S obzirom na pomoćnu prirodu tih funkcija, ne može se zbog izostanka drugih dokaza zaključiti da je irska podružnica ASI-ja snosila ekonomske posljedice povezane s jamstvima za proizvode, kao što su to ASI i AOE potvrdili tijekom rasprave.

398 Usto, okolnost glede znatnog broja zaposlenika vezanih uz uslugu AppleCare nije sama za sebe odlučujuća, uzimajući u obzir činjenicu da ta usluga obuhvaća, među ostalim, pozivni centar za usluge podrške korisnicima nakon prodaje, koji je, naravno, funkcija za koju je potrebno brojno osoblje.

399 Osim toga, Komisija nije podnijela druge dokaze kojima dokazuje da bi osoblje irske podružnice ASI-ja bilo aktivno uključeno u donošenje odluka koje su značajno utjecale na rizike povezane s jamstvom za proizvode robne marke Apple koje je ASI prodavao i da je na temelju tog jamstva ta podružnica bila u konačnici ekonomski odgovorna za te rizike.

400 U tim okolnostima, iz upravljanja irske podružnice ASI-ja uslugom AppleCare ne može se zaključiti da je ona preuzela rizike povezane s jamstvima za proizvode robne marke Apple.

4) Rizici povezani s djelatnostima trećih izvođača

401 U uvodnoj izjavi 339. pobijane odluke Komisija je tvrdila da bi, zato što je ASI sustavno povjeravao svoju funkciju distribucije trećim izvođačima izvan Irske, ukupna brojka prodaje bila primjereniji pokazatelj razine dobiti, vodeći računa o riziku koji je irska podružnica preuzela s obzirom na proizvode kojima se ne rukuje u Irskoj.

402 Na početku valja istaknuti da odgovor na pitanje od čega se sastojao rizik koji je nastao na temelju okolnosti kako je navedena u točki 401. ove presude i kako je taj rizik snosila irska podružnica ASI-ja ne proizlazi jasno iz čitanja uvodne izjave 339. pobijane odluke. No, takva ocjena, koja dovodi do različitih tumačenja, ne može se prihvatiti kao ona koja valjano podupire Komisijinu podrednu argumentaciju.

403 U svakom slučaju, upitana s tim u vezi na raspravi, Komisija je navela da se radi o istoj vrsti rizika poput onog navedenog u uvodnoj izjavi 337. pobijane odluke, to jest riziku povezanom s mogućnošću pada potražnje i mogućnošću neprodanih proizvoda, kada je ASI svoje funkcije distribucije povjerio trećim izvođačima ostajući pri tome vlasnik navedenih proizvoda.

404 Prema tome, pod pretpostavkom da se rizik koji Komisija navodi u uvodnoj izjavi 339. pobijane odluke može shvatiti kao ista vrsta poput rizika povezanog s prometom, koji je prepoznat u uvodnoj izjavi 337. pobijane odluke, ista se razmatranja poput onih izloženih u točkama 376. do 390. ove presude primjenjuju i na tu vrstu rizika čije je preuzimanje od strane irske podružnice ASI-ja i dalje nedokazano.

405 Osim toga, pod pretpostavkom da takav rizik postoji, sama okolnost izdvajanja određenih aktivnosti distribucije na treće izvođače izvan Irske ne može bez daljnjih naznaka potkrijepiti pretpostavku prema kojoj bi takav rizik trebalo raspodijeliti na irsku podružnicu ASI-ja.

406 Naime, činjenica da povodom transakcija s dobavljačima i klijentima koje su dogovorene i organizirane u SAD-u distribuciju predmetnih proizvoda obavljaju treći izvođači izvan Irske prije bi poduprla pretpostavku da rizike koji bi iz toga mogli proizići ne snosi irska podružnica ASI-ja.

407 Iz prethodnih razmatranja slijedi da Komisija nije uspjela dokazati da je rizike prepoznate u uvodnim izjavama 336., 337. i 339. pobijane odluke u stvari snosila irska podružnica ASI-ja.

b) Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti irske podružnice AOE-a

408 Glede AOE-a, u uvodnim izjavama 343. i 344. pobijane odluke Komisija je istaknula da se, uzimajući u obzir izostanak fizičke prisutnosti AOE-a ili zaposlenika koji bi mogli upravljati rizicima izvan njegove irske podružnice, za nju mora smatrati da preuzima sve rizike, osobito one u vezi sa zalihama. U tim okolnostima ona je zaključila da bi pokazatelj razine dobiti koji uključuje ukupne troškove bio primjereniji od operativnih troškova.

409 Svoje argumente Komisija zasniva na Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama. Međutim, mora se istaknuti, kao što je to navedeno u točki 357. ove presude, da se njima ne zagovara primjena bilo koje razine dobiti, kao što su to ukupni troškovi, i ne protivi im se primjena operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti.

410 Usto, prema točki 2.93. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama, na koju Komisija upućuje u uvodnoj izjavi 343. pobijane odluke, „u primjeni [TNMM-a] temeljen[og] na troškovima često se upotrebljavaju ukupni troškovi”. Iz toga proizlazi da načelno nije isključeno da operativni troškovi mogu činiti odgovarajući pokazatelj razine dobiti.

411 Osim toga, u konkretnom se slučaju ne može prihvatiti Komisijin argument da je pokazatelj dobiti koji uključuje ukupne troškove prilagođeniji društvu za proizvodnju poput AOE-a. Naime, kao što je to navedeno u točki 12. ove presude, vlasništvo nad korištenim sirovinama, nedovršenom proizvodnjom i gotovim proizvodima ima AOE, a ne njegova irska podružnica. Budući da se kod ukupnih troškova uzimaju u obzir troškovi svih tih elemenata, primjena ukupnih troškova kao pokazatelja razine dobiti ne čini se, nasuprot onomu što Komisija tvrdi, najprilagođenijom da odrazi vrijednost funkcija koje stvarno obavlja irska podružnica AOE-a, vodeći računa osobito o njezinoj imovini.

412 U tim okolnostima Komisija nije uspjela dokazati da bi pokazatelj razine dobit koji je zasnovan na ukupnim troškovima i koji je ona zagovarala u konkretnom slučaju bio primjereniji za potrebe utvrđivanja dobiti ostvarene po tržišnim uvjetima za irsku podružnicu AOE-a.

c) Zaključak o odabiru operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti

413 S obzirom na prethodna razmatranja, valja zaključiti da u pobijanoj odluci Komisija nije uspjela dokazati da je odabir operativnih troškova irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao pokazatelja razine dobiti prilikom primjene jednostrane metode za raspodjelu dobiti bio neprimjeren.

414 Usto i u svakom slučaju, Komisija nije podnijela dokaze ni radi dokazivanja da bi taj odabir kao takav nužno morao dovesti do zaključka da je spornim poreznim rješenjima umanjeno porezno opterećenje ASI-ja i AOE-a u Irskoj.

415 U tom pogledu Opći sud utvrđuje da ni korespondencija koja je prethodila spornim poreznim rješenjima ni Irska te ASI i AOE, upitani s tim u vezi u okviru ovog postupka, nisu uspjeli u dovoljnoj mjeri objasniti koje je bilo opravdanje za nedosljednosti otkrivene u navedenim rješenjima glede operativnih troškova koji su uzeti kao osnovica za izračun oporezive dobiti podružnica u poreznom rješenju iz 1991. i koji više nisu bili uključeni kao osnovica za izračun oporezive dobiti podružnica u porezno rješenje iz 2007.

416 Međutim, čak i u slučaju postojanja nedosljednosti koje upućuju na nedostatke u metodologiji za izračun oporezive dobiti primijenjenoj u okviru spornih poreznih rješenja, valja podsjetiti na razmatranja izložena u točki 348. ove presude, prema kojima se Komisija ne može zadovoljiti isticanjem metodološke pogreške, nego mora dokazati da je prednost doista dodijeljena jer je takva pogreška stvarno dovela do smanjenja poreznog opterećenja predmetnih društava u odnosu na ono koje bi ona morala snositi u slučaju pravila o normalnom oporezivanju. No, valja još pojasniti da u pobijanoj odluci Komisija nije tvrdila da je isključivanje određenih kategorija operativnih troškova, uzetih kao osnovica za izračun dobiti raspodijeljene na podružnice ASI-ja i AOE-a, dovelo do dodjele prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

417 Prema tome, valja prihvatiti prigovore koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv Komisijinih utvrđenja u sklopu podredne argumentacije u vezi s metodološkom pogreškom koja se odnosi na odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti irskih podružnica ASI-ja i AOE-a.

4. Razine povrata prihvaćene u spornim poreznim rješenjima

418 U uvodnim izjavama 346. do 359. pobijane odluke Komisija je osporila razine povrata irskih podružnica ASI-ja i AOE-a prihvaćene u spornim poreznim rješenjima, pri čemu je istaknula da grupa Apple nije irskim poreznim tijelima podnijela nikakvo izvješće o raspodjeli niti je pružila bilo kakvo drugo objašnjenje kako bi potkrijepila svoje prijedloge koji su doveli do spornih poreznih rješenja.

419 S jedne strane, glede ASI-ja Komisija je u uvodnoj izjavi 346. pobijane odluke istaknula da je poreznim rješenjem iz 1991. prihvaćena kao oporeziva dobit marža od 12,5 % na operativne troškove njegove irske podružnice, dok je poreznim rješenjem iz 2007. prihvaćena marža od [*povjerljivo*].

420 S druge strane, glede AOE-a Komisija je u uvodnoj izjavi 347. pobijane odluke istaknula da oporeziva dobit koju su odobrila irska porezna tijela odgovara [*povjerljivo*] operativnih troškova, što je postotak koji bi se umanjio na [*povjerljivo*] da je oporeziva dobit bila veća od [*povjerljivo*]. U poreznom rješenju iz 2007. oporeziva dobit odgovarala je [*povjerljivo*] operativnih troškova podružnice, uvećano za povrat [*povjerljivo*] prometa po osnovi intelektualnog vlasništva koje je razvio AOE. Usto je naglasila kako se čini da je oporeziva dobit AOE-a bila utvrđena na temelju pregovora i da je ovisila o mogućnostima zapošljavanja, što dokazuje uzimanje u obzir potrebe da se „ne onemogući širenje poslovanja u Irskoj” u okviru rasprava koje su prethodile donošenju poreznog rješenja iz 1991.

421 Iz uvodnih izjava 348. i 349. pobijane odluke proizlazi da Komisiju nisu uvjerila objašnjenja koja su tijekom upravnog postupka pružili Irska i društvo Apple Inc. u pogledu izračuna oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a. Smatrala je da se povrat koji su prihvatila irska porezna tijela za irske podružnice ASI-ja i AOE-a zasnivao na vrlo sniženim maržama dobiti, iako nije postojala nikakva ekonomska logika za to da društvo prihvati tako nisku dobit.

422 Konkretno, glede poreznog rješenja iz 2007. Komisija se u uvodnim izjavama 350. do 359. pobijane odluke usredotočila na *ex post* obrazloženje u *ad hoc* izvješćima koja su sastavili porezni savjetnici Irske i grupe Apple, a koje se odnosi na razine povrata dogovorene za irske podružnice ASI-ja i AOE-a. Komisija smatra da su se ta izvješća oslanjala na studiju usporedivosti čija je relevantnost osporena zato što proizvodi koje nude društva odabrana radi usporedivosti nisu bili usporedivi s kvalitetnim proizvodima robne marke koje nudi grupa Apple. Konkretnije, Komisija je istaknula da rizici povezani s jamstvima za proizvode velike vrijednosti koje snosi ASI nisu usporedivi s onima koje za svoje proizvode snose društva odabrana u studiji. Usto je istaknula činjenicu da su barem tri društva od pedeset i dvaju odabranih bila u položaju prisilne likvidacije.

423 Usto, u uvodnim izjavama 354. i 355. pobijane odluke Komisija je radi iscrpnosti svejedno dala vlastitu procjenu razine povrata koja bi se morala raspodijeliti na ASI i AOE, pri čemu je upotrijebila ista usporediva društva reproducirana u *ad hoc* izvješću koje je Irska podnijela, ali je kao pokazatelj razine dobiti uzela promet (od prodaje), u pogledu ASI-ja, i ukupne troškove, u pogledu AOE-a. Nakon te ispravljene analize Komisija je došla do zaključka da su razine povrata prihvaćene u spornim poreznim rješenjima neprimjereno niske.

424 Naime, glede ASI-ja, u uvodnoj izjavi 355. pobijane odluke Komisija je utvrdila da je, uzimajući prodaju društava odabranih u studiji usporedivosti kao pokazatelj razine dobiti 2012., medijan povrata iznosio 3 %, s interkvartilnim rasponom od 1,3 % do 4,5 %. No, Komisija je istaknula da je dohodak od poslovne djelatnosti irske podružnice ASI-ja za 2012., kao oporeziva dobit na temelju poreznog rješenja iz 2007., iznosio oko [*povjerljivo*], što čini oko [*povjerljivo*] % prometa ASI-ja za 2012. Taj je povrat gotovo dvadeset puta manji od iznosa koji je Komisija dobila u svojoj ispravljenoj analizi.

425 Glede AOE-a, u uvodnoj izjavi 357. pobijane odluke Komisija je istaknula da je njegova oporeziva dobit 2012. iznosila oko [*povjerljivo*] ukupnih troškova irske podružnice. Taj je postotak obuhvaćen interkvartilnim rasponom navedenim u *ad hoc* izvješćima poreznih savjetnika Irske i grupe Apple te je blizu 25. percentila, za koji su porezni savjetnici smatrali da čini donji kraj raspona po tržišnim uvjetima. Tako je Komisija istaknula da bi, prema *ad hoc* izvješćima koja je podnio Apple Inc. za razdoblje od 2009. do 2011., donji kvartil marže na ukupne troškove bio [*povjerljivo*] uz medijan od [*povjerljivo*], a, u skladu s *ad hoc* izvješćem koje je podnijela Irska za razdoblje od 2007. do 2011., donji kvartil marže na ukupne troškove bio bi [*povjerljivo*] (uz medijan od [*povjerljivo*]).

426 Međutim, u uvodnim izjavama 358. i 359. pobijane odluke Komisija je pojasnila da se ta izvješća ne mogu zasnivati na *ex post* zaključku prema kojem je naknada za funkcije koje obavlja irska podružnica AOE-e u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima. Ona je, prije svega, dovela u pitanje usporedivost podataka jer nije pružena nijedna podrobna analiza usporedivosti strukture troškova i poslovne strukture odabranih društava. Potom je navela da je 25. percentil prihvaćen kao donji kraj raspona, što je odgovaralo preširokom pristupu, osobito s obzirom na potrebe za usporedivošću prepoznate u predmetnim *ad hoc* izvješćima. Komisija je naposljetku istaknula da je u *ad hoc* izvješćima usporedba izvršena samo u odnosu na društva za proizvodnju, dok je irska podružnica AOE-a također pružala zajedničke usluge drugim društvima grupe Apple u regiji EMEIA, kao što su financijske usluge, usluge koje se odnose na informacijske sustave i tehnologije te usluge u vezi s ljudskim resursima.

427 Na temelju tih utvrđenja, Komisija je u uvodnoj izjavi 360. pobijane odluke zaključila da je u spornim poreznim rješenjima odobrena naknada koju irske podružnice ne bi prihvatile iz perspektive vlastite profitabilnosti da su zasebna i neovisna društva koja obavljaju iste ili slične djelatnosti u istim ili sličnim uvjetima.

428 Stranke se spore oko postojanja i utjecaja pogrešaka koje je Komisija prepoznala glede razina povrata prihvaćenih u spornim poreznim rješenjima te oko *ex post* odobravanja tih povrata predloženog u *ad hoc* izvješćima koja su sastavili porezni savjetnici Irske i grupe Apple.

a) Naknada irskih podružnica ASI-ja i AOE-a odobrena u poreznom rješenju iz 1991.

429 Kao prvo, Komisija prigovara irskim poreznim tijelima da su u spornim poreznim rješenjima prihvatila razine povrata za irske podružnice ASI-ja i AOE-a a da nijedno izvješće ne podupire takve razine povrata.

430 S druge strane, valja istaknuti da Irska te ASI i AOE navode da u vrijeme donošenja spornih poreznih rješenja podnošenje izvješća o raspodjeli dobiti nije bilo potrebno na temelju mjerodavnog irskog poreznog prava, a što Komisija nije osporavala.

431 S druge strane, valja istaknuti da se Komisijin prigovor tiče pogreške u metodologiji (ili nepostojanja metodologije) jer se odnosi na nedostatke u metodi za izračun oporezive dobiti koja je odobrena u spornim poreznim rješenjima, zbog izostanka izvješća o raspodjeli dobiti.

432 Doduše, objašnjenja koja je grupa Apple iznijela irskim poreznim tijelima o opravdanju za predložene razine povrata, kako su navedena u uvodnoj izjavi 64. pobijane odluke, bila su kratka. Naime, grupa Apple navela je da su predložene razine iznad marže od 15 %, što se redovno postiže „cost centerom”, ali ispod marže od 100 %, koja je mogla biti uobičajena u farmaceutskoj industriji, što nije usporedivo s informatičkim sektorom. Tako valja podsjetiti na to da je irskim poreznim tijelima grupa Apple priznala da njezin prijedlog ne počiva ni na kakvom znanstvenom temelju, nego da smatra da takav prijedlog dovodi do dovoljno velikog iznosa oporezive dobiti.

433 U tom pogledu Opći sud ističe da ni korespondencija koja je prethodila spornim poreznim rješenjima ni Irska te ASI i AOE, upitani s tim u vezi u okviru ovog postupka, nisu uspjeli u dovoljnoj mjeri objasniti koje je bilo točno objašnjenje za pokazatelje i brojke uzete za izračun oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a. Stoga nijedan konkretan dokaz iz odnosnog razdoblja ne objašnjava razloge koji opravdavaju visinu postotaka operativnih troškova utvrđenih u spornim poreznim rješenjima, a još manje njihovo kretanje s vremenom.

434 Međutim, mora se utvrditi da, osim činjenice da je istaknula nepostojanje izvješća o raspodjeli dobiti, Komisija nije do kraja provela svoju analizu kako bi dokazala da su na temelju navedenog izračuna porezi koje su ASI i AOE stvarno platili na temelju spornih poreznih rješenja bili niži od onih koje bi se primjenom pravila o normalnom oporezivanju moralo platiti da nije bilo spornih poreznih rješenja.

435 Stoga, zbog istih razloga kao što su oni izloženi u točki 332. ove presude, samo utvrđenje o pogrešci glede metodologije koja je dovela do izračuna dobiti koju treba raspodijeliti na podružnice nije dovoljno za dokazivanje da je spornim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodijeljena prednost.

436 Kao drugo, Komisija je prigovorila irskim poreznim tijelima činjenicu da su bez opravdanja prihvatila prag za oporezivu dobit AOE-a, to jest [*povjerljivo*], iznad kojeg oporeziva dobit više ne odgovara 65 % operativnih troškova irske podružnice, nego [*povjerljivo*] tih troškova. Komisija smatra da razborit gospodarski subjekt ne bi prihvatio manji povrat i odrekao se dijela svoje dobiti kada su se njegovi operativni troškovi povećali, a što je upućivalo na rast obujma njegovih djelatnosti, i to iako je taj povrat bio dovoljan za pokriće njegovih troškova i za ostvarivanje određene dobiti.

437 Komisija je istaknula da je taj prag porezna olakšica koja je dodijeljena na temelju kriterija koji nisu povezani s poreznim sustavom, kao što su mogućnosti zapošljavanja, te da se stoga mora smatrati da na temelju njega nastaje selektivna prednost.

438 U tom je pogledu društvo Apple Inc. u sklopu svojih očitovanja povodom odluke o pokretanju postupka istaknulo da je to odstupanje opravdano činjenicom da je dodatno fiksno ulaganje potrebno za širenje bilo veće na početku djelatnosti nego kada je ona bila u tijeku. Osim toga, u okviru

odgovora na pisana pitanja Općeg suda ASI i AOE potvrdili su da prag od [*povjerljivo*] nije nikada postignut i da stoga drugi, umanjeni postotak nikada nije upotrijebljen za izračun oporezive dobiti AOE-a. Komisija nije osporavala te informacije.

439 Kao prvo, valja istaknuti da – iako je, doduše, presuđeno da se, u slučaju da nadležna tijela raspolažu diskrecijskom ovlasti utvrđivanja, među ostalim, uvjeta za dodjelu mjere na temelju kriterija koji nisu povezani s poreznim sustavom, poput održavanja zaposlenosti, za izvršavanje te ovlasti može smatrati da dovodi do selektivne mjere (presuda od 18. srpnja 2013., P, C-6/12, EU:C:2013:525, t. 27.) – ostaje činjenica da za utvrđenje mogu li državne mjere biti državne potpore u obzir treba uzeti zapravo učinke tih mjera glede poduzetnika korisnika (vidjeti presudu od 13. rujna 2010., Grčka i dr./Komisija, T-415/05, T-416/05 i T-423/05, EU:T:2010:386, t. 212. i navedenu sudsku praksu).

440 U svakom slučaju, sama aluzija prilikom korespondencije koja je prethodila poreznom rješenju iz 1991. između irskih poreznih tijela i grupe Apple na činjenicu da je ona bila jedan od najvećih poslodavaca u regiji u kojoj su irske podružnice ASI-ja i AOE-a imale sjedište ne dokazuje da je oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a bila utvrđena na temelju pitanja povezanih sa zapošljavanjem. Naime, iz izvješća o predmetnoj korespondenciji, navedenoj u uvodnoj izjavi 64. pobijane odluke, proizlazi da je aluzija na zaposlenike grupe Apple u predmetnoj regiji iznesena kao informacija o kontekstu i razvoju djelatnosti grupe u regiji, a ne kao protučinidba za prijedlog glede raspodjele dobiti na predmetne irske podružnice.

441 Stoga, budući da nema drugih dokaza, Komisija ne može isticati da je predmetno porezno rješenje doneseno kao protučinidba za moguće stvaranje radnih mjesta u regiji.

442 Kao drugo, valja istaknuti da predmetni prag nikada nije dosegnut i da stoga dobit irske podružnice AOE-a nikada nije raspodijeljena na temelju još više sniženog postotka, predviđenog poreznim rješenjem iz 1991.

443 Naime, AOE-ov promet znatno se smanjio između razdoblja prije poreznog rješenja iz 1991., to jest 751 milijun USD 1989., kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 64. pobijane odluke, i 2006., kao zadnje godine tijekom koje se primjenjivalo porezno rješenje iz 1991., to jest 359 milijuna USD, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 97. pobijane odluke.

444 Prema tome, čak i pod pretpostavkom da se dokažu Komisijini navodi o nepostojanju ekonomskog opravdanja za prag predviđen tim rješenjem, ona ne može isticati da je prednost dodijeljena zbog uključivanja praga u porezno rješenje iz 1991. kad takav mehanizam nije proveden u stvarnosti.

445 Kao treće, ako bi se Komisijin argument shvatio na način da su razine povrata koje su prihvatila irska porezna tijela bile preniske za funkcije koje podružnice obavljaju, uzimajući u obzir imovinu i rizike povezane s tim funkcijama, taj se argument ne može prihvatiti zbog nepostojanja drugih dokaza.

446 Naime, Komisijina podredna argumentacija zasniva se na pretpostavci prema kojoj su irska porezna tijela mogla pravilno raspodijeliti licence intelektualnog vlasništva grupe Apple na sjedišta, a što prema Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama upućuje na obavljanje složenih ili jedinstvenih funkcija. No, kao što to proizlazi iz zaključaka iznesenih u točki 348. ove presude, Komisija nije uspjela dokazati da su irske podružnice ASI-ja i AOE-a obavljale najsloženije funkcije.

447 Usto, što se konkretno tiče ASI-ja, Komisija je svoju argumentaciju zasnovala na razlogu prema kojem je irska podružnica preuzela vrlo velike rizike za djelatnosti grupe Apple. No, kao što to proizlazi iz zaključaka iznesenih u točki 407. ove presude, Komisija nije uspjela dokazati da je irska podružnica ASI-ja stvarno snosila te rizike.

448 Prema tome, zbog izostanka drugih dokaza, Komisija nije uspjela dokazati da su razine povrata utvrđene na temelju poreznog rješenja iz 1991. bile preniske za plaćanje naknade za funkcije koje stvarno obavljaju irske podružnice ASI-ja i AOE-a, uzimajući u obzir njihovu imovinu i njihove rizike.

b) Naknada irskih podružnica ASI-ja i AOE-a odobrena poreznim rješenjem iz 2007.

449 Osim prigovora o nepostojanju izvješća o raspodjeli dobiti u prilog poreznom rješenju iz 2007., koji je odbijen zbog razloga navedenih u točkama 430. do 435. ove presude, Komisija je osporavala naknadu irskih podružnica ASI-ja i AOE-a u obliku dobiti raspodijeljene na te podružnice na temelju poreznog rješenja iz 2007., pobijajući *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc., kako bi opravdali *ex post* činjenicu da se ta dobit nalazila u okviru raspona po tržišnim uvjetima. Konkretno, Komisija je dovela u pitanje pouzdanost *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i Apple Inc., i to zbog toga što društva odabrana za studiju usporedivosti na kojoj su se navedena izvješća temeljila nisu bila usporediva s ASI-jem i AOE-om.

1) Odabir društava upotrijebljenih u analizama usporedivosti

450 U pobijanoj odluci Komisija je istaknula, među ostalim, dvije pogreške u vezi s usporedivošću društava odabranih u studiji usporedivosti s irskom podružnicom ASI-ja. S jedne strane, u uvodnoj izjavi 350. pobijane odluke Komisija je navela da nije moguće odrediti društva odabrana u okviru *ad hoc* izvješća koje je podnijelo društvo Apple Inc. S druge strane, u uvodnoj izjavi 351. pobijane odluke Komisija je naglasila da prilikom odabira usporedivih društava u studijama usporedivosti nije uzeta u obzir činjenica da, za razliku od tih društava, grupa Apple prodaje proizvode visoke kvalitete koji nose robnu marku te ih kao takve pozicionira na tržištu. U tom pogledu Komisija je istaknula da, iako je ASI bio odgovoran za jamstva za prodane proizvode koja, u slučaju proizvoda visoke kvalitete koji nose robnu marku, stvaraju vrlo visok rizik, upotrijebljena usporediva društva nisu izložena takvom riziku.

451 Glede usporedivosti s irskom podružnicom AOE-a, Komisija je istaknula (u uvodnoj izjavi 359. pobijane odluke) da su u *ad hoc* izvješću koje je Irska podnijela uzeta u obzir samo društva za proizvodnju, dok je AOE također pružao zajedničke usluge drugim društvima grupe Apple u regiji EMEIA, kao što su financijske usluge, usluge koje se odnose na informacijske sustave i tehnologije te usluge u vezi s ljudskim resursima.

452 Na početku valja istaknuti da, čak i pod pretpostavkom da se dokažu pogreške koje je Komisija prepoznala glede *ad hoc* izvješća koja su Irska i društvo Apple Inc. podnijeli *ex post facto* i da opovrgnu zaključke iz tih izvješća, Komisija nije mogla iz toga zaključiti da su sporna porezna rješenja dovela do smanjenja poreznog opterećenja ASI-ja i AOE-a u Irskoj.

453 Naime, ta su izvješća podnijeli Irska i društvo Apple Inc. kako bi dokazali *ex post facto* da se dobit raspodijeljena na irske podružnice ASI-ja i AOE-a na temelju spornih poreznih rješenja nalazila u rasponima po tržišnim uvjetima. No, podnošenje Irske i društva Apple Inc. tih *ad hoc* izvješća ne može izmijeniti teret dokazivanja u vezi s postojanjem prednosti u konkretnom slučaju, koji leži na Komisiji, kako je to navedeno u točki 100. ove presude.

454 U svakom slučaju valja ispitati jesu li nedostaci koje je Komisija prepoznala u *ad hoc* izvješćima koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc. dokazani i mogu li se na temelju njih opovrgnuti zaključci iz navedenih izvješća.

455 Kao prvo, mora se istaknuti, kao što to pravilno tvrde Irska te ASI i AOE, da analize o transfernim cijenama nisu egzaktna znanost i ne mogu se istražiti glede točnih rezultata u vezi s razinom koja se smatra razinom poslovanja po tržišnim uvjetima. U tom pogledu valja podsjetiti na točku 1.13. Smjernica OECD-a o transfernim cijenama, u kojoj je navedeno da je cilj određivanja transfernih cijena

„doći do razumne približne vrijednosti rezultata u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima na temelju pouzdanih informacija” i da „utvrđivanje transfernih cijena nije egzaktna znanost i moraju ga ocijeniti porezna uprava i porezni obveznik”.

456 Kao drugo, glede poduzetnika odabranih za studiju usporedivosti na kojoj se temelji *ad hoc* izvješće koje je podnijelo društvo Apple Inc., ASI i AOE tvrde da je tijekom upravnog postupka ono od Komisije u više navrata zahtijevalo očitovanja o tom *ad hoc* izvješću, pri čemu nije postavljen nikakav poseban upit o podacima iz studije usporedivosti. Komisija ne osporava te argumente. Usto, ASI i AOE podnijeli su u okviru ove tužbe podatke koji su upotrijebljeni za to *ad hoc* izvješće navevši da su oni povučeni iz iste baze podataka koja je upotrijebljena u sklopu *ad hoc* izvješća koje je podnijela Irska. Komisija nije istaknula daljnje posebne prigovore u odnosu na *ad hoc* izvješće koje je podnijelo društvo Apple Inc.

457 Kao treće, budući da je s obzirom na dva *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc. Komisija osporavala uporabu studije usporedivosti koja se zasnivala na pretraživanju baze usporedivih podataka, valja istaknuti sljedeće.

458 Prije svega, zato što se Komisijini prigovori moraju shvatiti na način da se njima osporava uporaba baze usporedivih podataka kao takve, oni se ne mogu prihvatiti. Naime, bez uporišta u bazi podataka ne bi bilo moguće, u okviru drugog koraka jednostrane metode za raspodjelu dobiti, provesti studiju usporedivosti na temelju koje se može procijeniti dobit koja se smatra ostvarenom od poslovanja po tržišnim uvjetima, a što pretpostavlja mogućnost davanja takve procjene koristeći se usporedivim društvima.

459 No, Komisija nije podnijela dokaze koji opravdavaju da se kao takva isključi uporaba baza podataka koje su izradila specijalizirana neovisna društva, poput one upotrijebljene u *ad hoc* izvješćima koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc. Naime, kao što to pravilno tvrde Irska te ASI i AOE, te su baze podataka sastavljene od oznaka opće klasifikacije ekonomskih djelatnosti u Europskim zajednicama (NACE) te, zbog nepostojanja dokaza o nedostacima koji ih opovrgavaju, one čine empirijsku osnovu na kojoj se studije usporedivosti mogu provesti.

460 Potom, što se tiče Komisijinih argumenata kojima nastoji osporiti usporedivost društava odabranih za analizu usporedivosti glede irske podružnice ASI-ja, valja istaknuti da se Komisija zadovoljila isticanjem istih argumenata koje je istaknula protiv odabira operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti, to jest činjenice da je ASI bio odgovoran za jamstva za prodane proizvode i da je preuzeo znatan rizik za proizvode velike vrijednosti kojima su rukovali treći podugovaratelji, dok odabrana društva nisu preuzela tu vrstu tako velikih rizika te, prema tome, nisu bila usporediva. No, te argumente valja odbiti zbog istih razloga koji su izneseni u točkama 391. do 402. ove presude.

461 Usto, kao što su to učinili i Irska te ASI i AOE, valja istaknuti da, zato što se operativni troškovi, kako je to zaključeno u točki 413. ove presude, nisu mogli isključiti kao pokazatelj razine dobiti u konkretnom slučaju, visoka kvaliteta robne marke ne utječe znatno na usporedivost u konkretnom slučaju. Naime, kao što to ASI i AOE pravilno tvrde, činjenica da društvo distribuira proizvode kvalitetne robne marke ne može nužno utjecati na njegove operativne troškove u odnosu na one koje bi moralo snositi da distribuira proizvode niže kvalitete. To je razmatranje u konkretnom slučaju dokazano činjenicom, koju je Komisija sama priznala u uvodnoj izjavi 337. pobijane odluke, da su operativni troškovi irske podružnice ASI-ja bili relativno stabilni u odnosu na eksponencijalno povećanje ASI-jeve prodaje.

462 Glede prigovora u odnosu na usporedivost društava za proizvodnju koja su odabrana u sklopu analize usporedivosti u odnosu na irsku podružnicu AOE-a, zbog pomoćnih funkcija koje je ta podružnica obavljala povrh djelatnosti proizvodnje, valja istaknuti da te pomoćne funkcije nisu reprezentativne za sve funkcije koje navedena podružnica obavlja, kao što to Irska te ASI i AOE pravilno tvrde. U tom se

pogledu ovi potonji oslanjaju, među ostalim, na analizu djelatnosti irske podružnice AOE-a provedenu u *ad hoc* izvješćima koja su oni podnijeli, a što u vezi s tim konkretnim aspektom Komisija nije osporavala.

463 Naposljetku, glede okolnosti koju je Komisija istaknula i prema kojoj su tri od pedeset i dvaju društava odabranih za analizu usporedivost postala društva u likvidaciji, takvi prigovori ne mogu utjecati na pouzdanost te analize kao cjeline. Usto, ta su društva bila stavljena u prisilnu likvidaciju nakon poreznih godina za koje je analiza provedena. Osim toga, nasuprot onomu što Komisija tvrdi, ne proizlazi, uzimajući u obzir razmatranja navedena u točki 455. ove presude, da tri društva od pedeset i dvaju na koja se predmetna analiza odnosi čine znatan udio koji može iskriviti rezultat studije usporedivosti.

464 U tim okolnostima valja zaključiti da Komisija nije uspjela dovesti u pitanje pouzdanost studija usporedivosti na koje se oslanjaju *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc. i, prema, tome dokazati nepouzdanost tih izvješća.

2) Ispravljena analiza usporedivosti koju je Komisija provela

465 Valja istaknuti da je u uvodnim izjavama 353. do 356. pobijane odluke Komisija provela vlastitu analizu usporedivosti koja se može označiti kao „ispravljena analiza usporedivosti”.

466 U okviru svoje ispravljene analize usporedivosti Komisija je nastojala ocijeniti spada li naknada irskih podružnica ASI-ja i AOE-a, kako je odobrena spornim poreznim rješenjima, u raspone po tržišnim uvjetima.

467 Kao prvo, glede irske podružnice ASI-ja, Komisija je upotrijebila podatke društava odabranih u *ad hoc* izvješću koje je podnijela Irska, uzimajući irsku podružnicu ASI-ja kao ispitanu stranku, te prodaju kao pokazatelj razine dobiti. Ti su podaci reproducirani u slici br. 13, koja se nalazi u uvodnoj izjavi 354. pobijane odluke. Komisija je tako usporedila dobit raspodijeljenu na irsku podružnicu ASI-ja u odnosu na prodaju ASI-ja s medijanom povrata od prodaje društava odabranih u okviru *ad hoc* izvješća koja je Irska podnijela za razdoblje od 2007. do 2011.

468 Na početku valja istaknuti da je, doduše, Komisijin pristup – koji se sastojao od usporedbe, s jedne strane, rezultata vlastite analize te, s druge strane, oporezive dobiti ASI-ja s obzirom na sporna porezna rješenja – mogao toj instituciji omogućiti, u načelu, da dokaže postojanje selektivne prednosti.

469 Međutim, zaključci iz ispravljene analize usporedivosti koju je Komisija provela ne mogu oboriti zaključke iz *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc., a prema kojima se dobit irskih podružnica ASI-ja i AOE-a, utvrđena primjenom spornih poreznih rješenja, nalazila u rasponima po tržišnim uvjetima.

470 Prije svega se mora utvrditi da se Komisijina ispravljena analiza usporedivosti oslanja na prodaju kao pokazatelj razine dobiti radi primjene TNMM-a. No, kao što to proizlazi iz razmatranja izloženih u točkama 402. i 412. ove presude, nije dokazano da je primjena operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti u konkretnom slučaju bila neprimjerena. Usto, nije dokazano da bi primjena prodaje bila primjerenija.

471 Potom valja podsjetiti na to da se analiza koju je Komisija provela u sklopu svoje podredne argumentacije zasniva na pretpostavci prema kojoj su, u biti, funkcije koje irska podružnica ASI-ja obavlja bile složene prirode i odlučujuće za uspjeh robne marke Apple te, prema tome, za poslovne

djelatnosti ASI-ja. Usto, Komisija smatra da je navedena podružnica preuzela znatne rizike u odnosu na djelatnosti ASI-ja. No, kao što je to utvrđeno u točkama 348. i 407. ove presude, Komisija nije uspjela dokazati da je irska podružnica ASI-ja obavljala složene funkcije i preuzela te znatne rizike.

472 Naposljetku, Komisija je u uvodnim izjavama 353. do 355. pobijane odluke nastojala procijeniti medijan povrata od prodaje usporedivih poduzetnika u odnosu na medijan povrata od prodaje ASI-ja, i to prema dobiti raspodijeljenoj na njegovu irsku podružnicu na temelju poreznog rješenja iz 2007. No, taj pristup nije u skladu s mjerodavnim pristupom OECD-a ni s člankom 25. TCA-a iz 1997. jer povrat od prodaje ASI-ja ne može u slučaju njegove irske podružnice odražavati vrijednost funkcija koje je ta podružnica stvarno obavljala, i to zbog sljedećih razloga.

473 S jedne strane i kao što je to navedeno u točkama 384. i 385. ove presude, funkcije distribucije koje je osiguravala irska podružnica ASI-ja sastojale su se od nabave, prodaje i distribucije proizvoda robne marke Apple na temelju okvirnih ugovora o kojima se pregovaralo izvan navedene podružnice. Prema tome, dodana vrijednost koju je dala irska podružnica ASI-ja ne može se shvatiti preko povrata od ASI-jeve prodaje.

474 S druge strane, funkcije koje je irska podružnica ASI-ja stvarno obavljala nisu imale odlučujući utjecaj na intelektualno vlasništvo grupe Apple ni na robnu marku Apple, kao što je to utvrđeno u točki 341. ove presude. No, ta dva čimbenika suštinski su povezana i mogu se podvesti pod robnu marku Apple, koja označava kvalitetne proizvode i za koju je sama Komisija u uvodnoj izjavi 351. pobijane odluke smatrala da odlučujuće utječe na vrijednost ASI-jeve prodaje. Zbog toga povrat od ASI-jeve prodaje ne nudi realističan prikaz stvarnog doprinosa njegove irske podružnice navedenoj prodaji.

475 U tim okolnostima zaključci iz ispravljene analize usporedivosti koju je Komisija provela glede naknade irske podružnice ASI-ja i u kojoj je prodaja upotrijebljena kao pokazatelj razine dobiti ne mogu opovrgnuti zaključke iz *ad hoc* izvješća koja su podnijeli Irska i društvo Apple Inc. i koja su upotrijebila operativne troškove kao pokazatelj razine dobiti.

476 Kao drugo, glede naknade AOE-a, kao što je to sama Komisija istaknula u uvodnoj izjavi 357. pobijane odluke, rezultati analize usporedivosti koje je Komisija prihvatila, kako su sažeti u točki 425. ove presude, pokazuju da se dobit raspodijeljena na irsku podružnicu AOE-a u Irskoj primjenom spornih poreznih rješenja nalazila u rasponima koji su se mogli smatrati rasponima po tržišnim uvjetima.

477 Prema tome, rezultati analize koju je Komisija provela u biti potvrđuju zaključke koji proizlaze iz *ad hoc* izvješća koja su Irska i društvo Apple Inc. podnijeli i prema kojima je dobit raspodijeljena na irsku podružnicu AOE-a obuhvaćena rasponima po tržišnim uvjetima. U tom pogledu valja istaknuti, s obzirom na razmatranja izložena u točki 455. ove presude u pogledu analize o transfernim cijenama, da činjenica da se ti rezultati nalaze prije u donjem dijelu raspona po tržišnim uvjetima ne može oboriti navedene rezultate.

478 S obzirom na prethodna razmatranja, valja prihvatiti prigovore koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv Komisijinih utvrđenja o metodološkoj pogrešci koja se odnosi na razine povrata prihvaćene u spornim poreznim rješenjima.

5. Zaključci o Komisijinim ocjenama u sklopu njezine podredne argumentacije

479 Utvrđenja koja su gore izvedena glede nedostataka u metodama za izračun oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a dokazuju manjkavost i katkad nedosljednost spornih poreznih rješenja. Međutim, te okolnosti nisu same za sebe dovoljne da dokažu postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

480 Naime, Komisija nije uspjela dokazati da su metodološke pogreške koje je istaknula protiv metoda za raspodjelu dobiti odobrenih spornim poreznim rješenjima – a koje se sastoje od odabira irskih podružnica kao ispitanih stranaka (točka 351. ove presude), odabira operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti (točka 417. ove presude) i razina povrata prihvaćenih spornim poreznim rješenjima (točka 478. ove presude) – dovele do umanjenja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj. Prema tome, ona nije uspjela dokazati da je tim rješenjima dodijeljena prednost tim društvima.

481 U tim okolnostima valja prihvatiti tužbene razloge koje su istaknuli Irska te ASI i AOE, a koji se temelje na činjenici da u sklopu svoje podredne argumentacije Komisija nije uspjela dokazati da u konkretnom slučaju postoji prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

F. Tužbeni razlozi kojima se osporavaju ocjene koje je Komisija dala u sklopu alternativne argumentacije (peti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i deveti tužbeni razlog u predmetu T-892/16)

482 U uvodnim izjavama 369. do 403. pobijane odluke Komisija je izložila svoju alternativnu argumentaciju, koja se sastoji od dvaju alternativnih dijelova.

483 Kao prvo, u uvodnim izjavama 369. do 378. pobijane odluke Komisija je istaknula da je načelo poslovanja po tržišnim uvjetima svojstveno primjeni članka 25. TCA-a iz 1997. i da je spornim poreznim rješenjima dodijeljena selektivna prednost u obliku umanjenja porezne osnovice ASI-ja i AOE-a jer ona odstupaju od navedenog načela.

484 Kao drugo, u uvodnim izjavama 379. do 403. pobijane odluke Komisija je istaknula da, čak i uz pretpostavku da primjena članka 25. TCA-a iz 1997. nije uređena načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, i dalje bi trebalo smatrati da se spornim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost jer su ta rješenja rezultat diskrecijske ovlasti kojom su se irska porezna tijela koristila.

485 Irska te ASI i AOE osporavaju, u biti, ocjene koje je Komisija dala u sklopu obaju dijelova alternativne argumentacije.

1. Prvi dio Komisijine alternativne argumentacije

486 U sklopu prvog dijela svoje alternativne argumentacije Komisija je smatrala da sporna porezna rješenja odstupaju od članka 25. TCA-a iz 1997. zbog toga što je načelo poslovanja po tržišnim uvjetima svojstveno navedenom članku (uvodna izjava 377. pobijane odluke). Komisija je tada uputila na svoju podrednu argumentaciju, u sklopu koje je smatrala da sporna porezna rješenja ne mogu dovesti do pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, te je stoga zaključila da je tim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodijeljena selektivna prednost (uvodna izjava 378. pobijane odluke).

487 U tom je pogledu dovoljno istaknuti da – zato što se prvi dio Komisijine alternativne argumentacije zasniva na utvrđenjima koja je ona izvela na temelju podredne argumentacije te zato što se, kako je to zaključeno u točki 481. ove presude, Komisija ne može oslanjati na takvu argumentaciju kako bi zaključila da u konkretnom slučaju postoji prednost – valja zaključiti da se Komisija ne može oslanjati ni na prvi dio svoje glavne argumentacije kako bi zaključila da u konkretnom slučaju postoji selektivna prednost.

488 U tim okolnostima valja zaključiti da u sklopu prvog dijela alternativne argumentacije Komisija nije uspjela dokazati da je spornim poreznim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodijeljena prednost.

2. Drugi dio Komisijine alternativne argumentacije

489 U okviru drugog dijela alternativne argumentacije Komisija ističe da, čak i pod pretpostavkom da članak 25. TCA-a iz 1997. nije uređen načelom poslovanja po tržišnim uvjetima, spornim poreznim rješenjima svejedno bi se AOE-u i ASI-ju dodijelila selektivna prednost jer su ih irska porezna tijela donijela na diskrecijski način.

490 S jedne strane, Komisija je tvrdila da je svojom glavnom i podrednom argumentacijom dokazala da su spornim poreznim rješenjima odobrene metode za raspodjelu dobiti koje su dovele do umanjenja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj te im je dodijeljena ekonomska prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

491 S druge strane, ona je tvrdila da, zato što članak 25. TCA-a iz 1997. ne definira nikakav objektivan kriterij u vezi s raspodjelom dobiti među različitim dijelovima istog nerezidentnog društva, diskrecijska ovlast kojom raspolažu irska porezna tijela za primjenu te odredbe nije zasnovana na objektivnim kriterijima povezanima s poreznim sustavom, a što dovodi do predmnjeve da su sporna porezna rješenja selektivna. Usto, Komisija je ispitala jedanaest poreznih rješenja koja joj je Irska dostavila te je utvrdila određen broj nedosljednosti na temelju kojih je smatrala da je praksa irskih poreznih tijela u vezi s poreznim rješenjima bila diskrecijska jer nijedan dosljedan kriterij nije upotrijebljen za utvrđivanje dobiti koju treba raspodijeliti na irske podružnice nerezidentnih društava radi primjene članka 25. TCA-a iz 1997.

492 Komisija je iz toga zaključila da su sporna porezna rješenja izdana na temelju diskrecijske ovlasti irskih poreznih tijela, u izostanku objektivnih kriterija povezanih s poreznim sustavom, i da bi stoga trebalo smatrati da se tim rješenjima ASI-ju i AOE-u dodjeljuje selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

493 S obzirom na Komisijina razmatranja valja istaknuti da, zato što svojom glavnom i podrednom argumentacijom nije uspjela dokazati postojanje prednosti, ona ne može samo svojom alternativnom argumentacijom, kako je gore opisana, dokazati da u konkretnom slučaju postoji selektivna prednost. Naime, čak i pod pretpostavkom da je utvrđeno postojanje diskrecijske ovlasti poreznih tijela, takvo postojanje diskrecijske ovlasti ne znači nužno da se ono koristilo na način da se umanji porezno opterećenje adresata poreznog rješenja u odnosu na ono koje bi on inače morao snositi.

494 Stoga Komisijina alternativna argumentacija nije dovoljna da se dokaže postojanje državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

495 Kao drugo i u svakom slučaju, Komisija nije uspjela dokazati da su se u konkretnom slučaju irska porezna tijela koristila širokom diskrecijskom ovlašću.

496 Naime, valja podsjetiti na sudsku praksu prema kojoj za utvrđivanje selektivnosti porezne prednosti nije potrebno da nadležna nacionalna tijela imaju diskrecijsku ovlast za njihovo dodjeljivanje. Međutim, postojanje navedene ovlasti može biti takvo da omogućava tim tijelima da pogoduju određenim poduzetnicima ili proizvodnji određene robe na štetu drugih, osobito ako nadležna tijela raspolažu diskrecijskom ovlašću utvrđivanja korisnika i uvjeta mjere koja se primjenjuje na osnovi kriterija nepovezanih s poreznim sustavom (presuda od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr., C-128/16 P, EU:C:2018:591, t. 55.).

497 Mora se utvrditi da se u uvodnoj izjavi 381. pobijane odluke Komisija ograničila na tvrdnju da Irska nije utvrdila nijedan objektivan standard za raspodjelu dobiti nerezidentnog društva za potrebe primjene članka 25. TCA-a iz 1997. Ona je iz toga u toj istoj uvodnoj izjavi 381. izravno zaključila da bi „to […] značilo da diskrecijsko pravo irske porezne uprave u pogledu primjene te odredbe nije temeljeno na objektivnim kriterijima u pogledu poreznog sustava, zbog čega se javlja pretpostavka postojanja selektivne prednosti”.

498 No, kao što je to utvrđeno u točkama 238. i 239. ove presude, primjena članka 25. TCA-a iz 1997. zahtijeva provođenje objektivne analize činjenica, koja obuhvaća, kao prvo, određivanje djelatnosti koje podružnica obavlja, imovinu koju ona upotrebljava za svoje funkcije i s time povezane rizike koje ona preuzima te, kao drugo, određivanje vrijednosti te vrste djelatnosti na tržištu. Takva analiza odgovara, u biti, onoj koja se predlaže u sklopu mjerodavnog pristupa OECD-a.

499 Prema tome, Komisija ne može tvrditi da primjena irskih poreznih tijela članka 25. TCA-a iz 1997. ne uključuje upotrebu nikakvog dosljednog kriterija za utvrđivanje dobiti koju treba raspodijeliti na irske podružnice nerezidentnih društava.

500 Doduše, u konkretnom slučaju primjena irskih poreznih tijela članka 25. TCA-a iz 1997. u okviru spornih poreznih rješenja nije u dovoljnoj mjeri dokumentirana. Naime, kao što je to utvrđeno u točkama 347. i 433 ove presude, informacije i dokazi u prilog takvoj primjeni bili su vrlo šturi. Taj izostanak dokumentirane analize jest, doduše, žaljenja vrijedan metodološki nedostatak u okviru izračuna oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a odobrenog spornim poreznim rješenjima. Međutim, takav nedostatak ne može sam za sebe dokazati da su sporna porezna rješenja bila posljedica korištenja irskih poreznih tijela širokom diskrecijskom ovlašću.

501 Kao treće, jedanaest poreznih rješenja o raspodjeli dobiti na irske podružnice nerezidentnih društava, koja je Komisija ispitala u uvodnim izjavama 385. do 395. pobijane odluke, ne može dokazati postojanje široke diskrecijske ovlasti irskih poreznih tijela koja dovodi do pogodovanja društvima korisnicima u odnosu na druga društva u usporedivom položaju.

502 Naime, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 385. do 395. pobijane odluke, svako od tih jedanaest poreznih rješenja odnosi se na društva koja obavljaju potpuno različite djelatnosti. No, kao što to Komisija sama ističe u uvodnoj izjavi 88. pobijane odluke, raspodjela dobiti među više povezanih društva ovisi o funkcijama koje obavlja svako društvo, rizicima koje ono preuzima i imovini koju ono upotrebljava. Valja, dakle, utvrditi da sama okolnost da jedanaest poreznih rješenja potvrđuje različite metode za raspodjelu dobiti počiva upravo na činjenici da su položaji poreznih obveznika različiti. Stoga činjenica da su ti različiti položaji uzeti u obzir radi donošenja predmetnih rješenja uopće ne dokazuje nikakvu diskrecijsku ovlast irskih poreznih tijela.

503 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da se Komisija ne može osloniti na drugi dio svoje alternativne argumentacije kako bi zaključila da u konkretnom slučaju postoji selektivna prednost.

504 Prema tome, valja prihvatiti tužbene razloge koje su istaknuli Irska te ASI i AOE, a koji se temelje na činjenici da u sklopu svoje alternativne argumentacije Komisija nije uspjela dokazati da u konkretnom slučaju postoji prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, pri čemu nije potrebno ispitati prigovore koji se temelje na bitnim povredama postupka i povredi prava na saslušanje koje su ASI i AOE istaknuli protiv Komisijinih ocjena u sklopu navedene alternativne argumentacije.

G. Zaključci o Komisijinoj ocjeni o postojanju selektivne prednosti

505 Uzimajući u obzir zaključke iz točaka 312., 481. i 504. ove presude prema kojima valja prihvatiti tužbene razloge koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv ocjena koje je Komisija dala u sklopu svoje glavne, podredne i alternativne argumentacije, valja zaključiti da u konkretnom slučaju Komisija nije dokazala da su, donijevši sporna porezna rješenja, irska porezna tijela dodijelila ASI-ju i AOE-u selektivnu prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

506 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, iako prema ustaljenoj sudskoj praksi, navedenoj u točki 100. ove presude, Komisija može okvalificirati poreznu mjeru kao državnu potporu, ona to može učiniti samo ako su ispunjeni uvjeti za takvu kvalifikaciju.

507 Budući da u konkretnom slučaju Komisija nije uspjela u dovoljnoj mjeri dokazati postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, valja poništiti pobijanu odluku u cijelosti, pri čemu nije potrebno ispitati ostale tužbene razloge koje su istaknuli Irska te ASI i AOE.

IV. Troškovi

508 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Komisija nije uspjela u postupku, valja joj naložiti snošenje vlastitih troškova i troškova Irske u okviru predmeta T-778/16 te troškova ASI-ja i AOE-a u skladu sa zahtjevima ovih potonjih.

509 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, Irska u okviru predmeta T-892/16, Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Republika Poljska i Nadzorno tijelo EFTA-e snosit će vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (sedmo prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

1. **Predmeti T-778/16 i T-892/16 spajaju se u svrhu donošenja ove presude.**

2. **Poništava se Odluka Komisije (EU) 2017/1283 od 30. kolovoza 2016. o državnoj potpori SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) koju je provela Irska za društvo Apple.**

3. **Europska komisija snosit će vlastite troškove i troškove Irske u okviru predmeta T-778/16 te troškove društava Apple Sales International i Apple Operations Europe.**

4. **Irska u okviru predmeta T-892/16, Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Republika Poljska i Nadzorno tijelo EFTA-e snosit će vlastite troškove.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 15. srpnja 2020.

Potpisi

Sadržaj

I. Okolnosti spora 2

A. Povijest grupe Apple 2

1. Glede grupe Apple 2

2. Glede ASI-ja i AOE-a 3

a) Glede strukture društava 3

b) Glede sporazuma o podjeli troškova 3

c) Glede ugovora o marketinškim uslugama 3

3. Glede irskih podružnica 4

B. Sporna porezna rješenja 4

1. Glede poreznog rješenja iz 1991 4

a) Porezna osnovica ACL-a, prednika AOE-a 4

b) Porezna osnovica ACAL-a, prednika ASI-ja 5

2. Glede poreznog rješenja iz 2007 5

C. Upravni postupak pred Komisijom 6

D. Pobijana odluka 6

1. Postojanje selektivne prednosti 7

a) Referentan okvir 7

b) Načelo poslovanja po tržišnim uvjetima 7

c) Selektivna prednost jer na irske podružnice nije raspodijeljena dobit dobivena od licenci intelektualnog vlasništva koje drže ASI i AOE (glavna argumentacija) 8

d) Selektivna prednost zbog neodgovarajućeg odabira metoda za raspodjelu dobiti na irske podružnice ASI-ja i AOE-a (podredna argumentacija) 8

e) Selektivna prednost zbog odstupanja od referentnog okvira, čak i pod pretpostavkom da se on sastoji samo od članka 25. TCA-a iz 1997., i to na temelju spornih poreznih rješenja koja nisu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima (alternativna argumentacija) 9

f) Zaključak o selektivnoj prednosti 9

2. Nespojivost, nezakonitost i povrat potpore 9

3. Izreka 10

II. Postupak i zahtjevi stranaka 11

A. Predmet T-778/16 11

1. Sastav suda i prednost pri odlučivanju 11

2. Intervencije 11

3. Zahtjevi za povjerljivo postupanje 11

4. Zahtjevi stranaka 12

B. Predmet T-892/16 12

1. Sastav suda, prednost pri odlučivanju i spajanje predmetâ 12

2. Intervencije 13

3. Zahtjevi za povjerljivo postupanje 13

4. Zahtjevi stranaka 13

C. Spajanje predmetâ i usmeni dio postupka 14

III. Pravo 14

A. Spajanje predmeta T-778/16 i T-892/16 u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak . 14

B. Istaknuti tužbeni razlozi i struktura ispitivanja ovih tužbi 15

C. Tužbeni razlozi koji se temelje na Komisijinu prekoračenju vlastitih ovlasti i na njezinu zadiranju u nadležnosti država članica kršenjem, među ostalim, načela porezne autonomije (osmi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i četrnaesti tužbeni razlog u predmetu T-892/16) 16

D. Tužbeni razlozi koji se temelje na pogreškama počinjenima u sklopu Komisijine glavne argumentacije 19

1. Objedinjeno ispitivanje kriterija prednosti i selektivnosti (djelomično drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16) 20

2. Određivanje referentnog okvira i ocjene o normalnom oporezivanju na temelju irskog prava (djelomično prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te prvi, drugi i peti tužbeni razlog u predmetu T-892/16) 21

a) Referentan okvir 21

b) Komisijine ocjene o normalnom oporezivanju dobiti na temelju irskog poreznog prava .. 23

1) Primjena članka 25. TCA-a iz 1997. (djelomično drugi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i djelomično prvi tužbeni razlog u predmetu T-892/16) 24

2) Načelo poslovanja po tržišnim uvjetima (djelomično prvi i treći tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i djelomično prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-892/16) .. 26

i) Komisijina mogućnost da se osloni na načelo poslovanja po tržišnim uvjetima kako bi provjerila postojanje selektivne prednosti 27

ii) Pitanje je li u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija pravilno primijenila načelo poslovanja po tržišnim uvjetima 31

3) Mjerodavan pristup OECD-a (djelomično drugi i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te peti tužbeni razlog u predmetu T-892/16) 32

i) Mogućnost da se Komisija osloni na mjerodavan pristup OECD-a 32

ii) Pitanje je li u sklopu svoje glavne argumentacije Komisija pravilno primijenila mjerodavan pristup OECD-a 33

4) Zaključak o određivanju referentnog okvira i ocjenama o normalnom oporezivanju na temelju irskog prava 34

3. Komisijine ocjene u vezi s djelatnostima unutar grupe Apple (prvi tužbeni razlog u predmetu T-778/16 te treći i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-892/16) 34

a) Djelatnosti irske podružnice ASI-ja 35

b) Djelatnosti irske podružnice AOE-a 39

c) Djelatnosti izvan podružnica ASI-ja i AOE-a 40

1) Donošenje strateških odluka unutar grupe Apple 40

2) Donošenje odluka ASI-ja i AOE-a 41

d) Zaključak o djelatnostima unutar grupe Apple 42

4. Zaključak o Komisijinoj ocjeni o postojanju selektivne prednosti na temelju njezine glavne argumentacije 42

E. Tužbeni razlozi kojima se osporavaju ocjene koje je Komisija dala u sklopu podredne argumentacije (četvrti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i osmi tužbeni razlog u predmetu T-892/16) 42

1. Ocjena dana glede metoda za raspodjelu dobiti koje su odobrene spornim rješenjima s obzirom na TNMM 43

2. Odabir irskih podružnica ASI-ja i AOE-a kao „ispitanih stranaka” prilikom primjene metode za raspodjelu dobiti 44

3. Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti 47

a) Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti irske podružnice ASI-ja 47

1) Odgovarajući pokazatelj razine dobiti 48

2) Rizik povezan s prometom 50

3) Rizik povezan s jamstvima za proizvode 51

4) Rizici povezani s djelatnostima trećih izvođača 52

b) Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti irske podružnice AOE-a 53

c) Zaključak o odabiru operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti 53

4. Razine povrata prihvaćene u spornim poreznim rješenjima 54

a) Naknada irskih podružnica ASI-ja i AOE-a odobrena u poreznom rješenju iz 1991. 56

b) Naknada irskih podružnica ASI-ja i AOE-a odobrena poreznim rješenjem iz 2007. 58

1) Odabir društava upotrijebljenih u analizama usporedivosti 58

2) Ispravljena analiza usporedivosti koju je Komisija provela 60

5. Zaključci o Komisijinim ocjenama u sklopu njezine podredne argumentacije 61

F. Tužbeni razlozi kojima se osporavaju ocjene koje je Komisija dala u sklopu alternativne argumentacije (peti tužbeni razlog u predmetu T-778/16 i deveti tužbeni razlog u predmetu T-892/16) 62

1. Prvi dio Komisijine alternativne argumentacije 62

2. Drugi dio Komisijine alternativne argumentacije 63

G. Zaključci o Komisijinoj ocjeni o postojanju selektivne prednosti 64

IV. Troškovi 65