Teismo praktikos rinkinys

BENDROJO TEISMO (septintoji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. liepos 15 d.*

„Valstybės pagalba – Airijos įgyvendinta valstybės pagalba – Sprendimas, kuriuo pagalba pripažįstama nesuderinama su bendrąja rinka ir neteisėta ir kuriuo nurodoma ją susigrąžinti – Išankstiniai mokesčių sprendimai (angl. *tax rulings*) – Atrankusis pranašumas dėl mokesčių – Įprastų rinkos sąlygų principas“

Bylose T-778/16 ir T-892/16

Airija, atstovaujama K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, padedamų SC P. Gallagher, M. Collins, QC P. Baker, baristerių S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman ir M. B. Doherty,

ieškovė byloje T-778/16,

palaikoma

Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, atstovaujamos T. Uri, padedamo advokatų D. Waelbroeck ir S. Naudin,

įstojusios į bylą T-778/16 šalies,

Apple Sales International, įsteigta Korke (Airija),

Apple Operations Europe, įsteigta Korke,

atstovaujamos advokatų A. von Bonin, E. van der Stok, QC D. Beard, baristerių A. Bates, L. Osepciu ir J. Bourke,

ieškovės byloje T-892/16,

palaikomos

Airijos, atstovaujamos K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, padedamų P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly ir M. B. Doherty,

įstojusios į bylą T-892/16 šalies,

prieš

Europos Komisiją, atstovaujamą P.-J. Loewenthal ir R. Lyal,

atsakovę,

* Proceso kalba: anglų.

palaikomą

Lenkijos Respublikos, atstovaujamos B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,

įstojusios į bylą T-778/16 šalies,

ir

ELPA priežiūros institucijos, atstovaujamos C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski ir C. Simpson,

įstojusios į bylą T-892/16 šalies,

dėl SESV 263 straipsniu grindžiamų prašymų panaikinti 2016 m. rugpjūčio 30 d. Komisijos sprendimą (ES) 2017/1283 dėl valstybės pagalbos SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė bendrovei *Apple* (OL L 187, 2017, p. 1),

BENDRASIS TEISMAS (septintoji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro pirmininkas M. Van der Woude, teisėjai V. Tomljenović (pranešėja), A. Marcoulli, J. Passer ir A. Kornezov,

posėdžio sekretorė S. Spyropoulos, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. rugsėjo 17 ir 18 d. posėdžiui,

priima šį

Sprendimą

I. Ginčo aplinkybės

A. Dėl Apple grupės istorijos

1. Dėl „Apple“ grupės

1 *Apple* grupę, kuri 1976 m. buvo įsteigta Kupertine (Kalifornija, JAV), sudaro *Apple Inc.* ir visos jos kontroliuojamos bendrovės (toliau kartu – *Apple* grupė). *Apple* grupė kuria, gamina ir parduoda, be kita ko, judriojo ryšio ir multimedijos prietaisus, asmeninius kompiuterius ir nešiojamuosius skaitmeninės muzikos grotuvus, parduoda programinę įrangą, kitas paslaugas, prisijungimo prie tinklo sprendimus, taip pat trečiųjų asmenų skaitmeninį turinį bei taikomąsias programas. *Apple* grupė parduoda savo prekes ir paslaugas vartotojams, įmonėms ir viešosios valdžios institucijoms visame pasaulyje – savo mažmeninės prekybos parduotuvėse, elektroninėse parduotuvėse ir per tiesioginių pardavimų grupę, jos produktus taip pat parduoda tretieji asmenys, kaip antai mobiliojo ryšio tinklo paslaugų teikėjai, didmenininkai, mažmenininkai ir platintojai. *Apple* grupės pasaulinis verslas sutelktas pagrindinėse funkcinėse srityse, kurios yra centralizuotai valdomos ir joms centralizuotai vadovaujama iš Jungtinių Amerikos Valstijų (JAV) – tai atlieka Kupertine įsikūrę bendrovės vadovai.

2 2016 m. rugpjūčio 30 d. Komisijos sprendimas (ES) 2017/1283 dėl valstybės pagalbos SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė bendrovei *Apple* (OL L 187, 2017, p. 1, toliau – ginčijamas sprendimas), susijęs su dviem Airijos mokesčių institucijų dėl dviejų *Apple* grupei priklausančių bendrovių priimtais išankstiniais mokesčių sprendimais.

2. Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“

a) Dėl bendrovių struktūros

3 Viena iš *Apple* grupės bendrovių *Apple Operations International* yra *Apple Inc.* visiškai priklausanti jos patronuojamoji bendrovė. *Apple Operations International* priklauso 100 % patronuojamosios bendrovės *Apple Operations Europe* (AOE) akcijų, o pastarajai priklauso 100 % patronuojamosios bendrovės *Apple Sales International* (ASI) akcijų. Bendrovės ASI ir AOE yra įsteigtos pagal Airijos teisę, bet nėra Airijos rezidentės mokesčių tikslais.

4 Kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 113–115 konstatuojamosiose dalyse, dauguma bendrovių AOE ir ASI direktorių valdybos narių dirbo *Apple Inc.* ir buvo įsikūrę Kupertine. Minėto sprendimo 115 konstatuojamojoje dalyje (lentelės Nr. 4 ir Nr. 5) pateikiamos bendrovių ASI ir AOE visuotinių susirinkimų ir valdybos nutarimų ir posėdžių protokolų ištraukos. Valdybos nutarimai reguliariai buvo susiję, be kita ko, su dividendų mokėjimu, direktorių ataskaitų patvirtinimu bei pačių direktorių skyrimu ir atleidimu. Rečiau šie nutarimai buvo susiję su patronuojamųjų bendrovių steigimu ir įgaliojimų suteikimu kai kuriems direktoriams vykdyti įvairią veiklą, pavyzdžiui, valdyti banko sąskaitas, palaikyti santykius su vyriausybe ir viešaisiais subjektais, audito, draudimo, turto nuomos, pirkimo ir pardavimo, prekių priėmimo veiklą ir veiklą, susijusią su komercinėmis sutartimis.

b) Dėl sąnaudų pasidalijimo susitarimo

5 *Apple Inc.* su bendrovėmis ASI ir AOE buvo pasirašiusi sąnaudų pasidalijimo susitarimą (toliau – sąnaudų pasidalijimo susitarimas). Sąnaudos, kurias numatyta dalytis, buvo susijusios, be kita ko, su *Apple* grupės produktuose įdiegtų technologijų mokslo tyrimais ir plėtra (MTP). Iš pradžių sąnaudų pasidalijimo susitarimas buvo pasirašytas 1980 m. gruodžio mėn. Šio susitarimo šalys buvo *Apple Inc.* (tada – *Apple Computer Inc.*) ir AOE (tada – *Apple Computer Ltd* (ACL). 1999 m. prie šio susitarimo prisijungė bendrovė ASI (tada – *Apple Computer International*). Ginčijamame sprendime atliktam tyrimui reikšmingu laikotarpiu buvo padaryta įvairių sąnaudų pasidalijimo susitarimo pakeitimų, siekiant, be kita ko, atsižvelgti į taikytinų teisės aktų pakeitimus.

6 Pagal šį susitarimą, pirma, šalys susitarė pasidalyti MTP sąnaudas ir riziką, kiek tai susiję su nematerialiuoju turtu, vykdant plėtros veiklą, apimančią *Apple* grupės prekes ir paslaugas. Antra, šalys susitarė dėl to, kad *Apple Inc.* teisiškai išliks oficiali savininkė nematerialiojo turto, su kuriuo susijusiomis sąnaudomis pasidalyta, įskaitant *Apple* grupės intelektinės nuosavybės (toliau – IN) teises. Be to, *Apple Inc.* suteikė bendrovėms ASI ir AOE nemokamą licenciją, pagal kurią šios bendrovės galėjo, be kita ko, gaminti ir parduoti atitinkamus produktus joms priskirtoje teritorijoje, t. y. visame pasaulyje, išskyrus Amerikos žemyną. Be to, susitarimo šalys turėjo prisiimti iš šio susitarimo kylančią riziką, o pagrindinė rizika buvo prievolė padengti *Apple* grupės IN teisių vystymo sąnaudas.

c) Dėl susitarimo teikti rinkodaros paslaugas

7 2008 m. ASI sudarė susitarimą dėl rinkodaros paslaugų su *Apple Inc.*, pagal jį pastaroji bendrovė įsipareigojo teikti bendrovei ASI rinkodaros paslaugas, apėmusias, be kita ko, rinkodaros strategijų, programų ir pardavimų skatinimo kampanijų kūrimą, vystymą ir įgyvendinimą. Bendrovė ASI įsipareigojo mokėti *Apple Inc.* mokestį už šias paslaugas kaip procentinę dalį nuo *Apple Inc.* teikiant šias paslaugas „patirtų pagrįstų sąnaudų“, pridėjus pelno maržą.

3. Dėl Airijoje įsteigtų filialų

8 Bendrovės ASI ir AOE įsteigė filialus Airijoje (angl. „branches“). Bendrovė AOE taip pat turėjo filialą Singapūre, bet 2009 m. jo veikla buvo nutraukta.

9 Bendrovės ASI Airijos filialas yra atsakingas, be kita ko, už pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklą, susijusią su *Apple* prekių ženklu pažymėtų produktų pardavimu susijusiems asmenims ir kitiems klientams regionuose, apimančiuose Europą, Artimuosius Rytus, Indiją ir Afriką (EARIA), taip pat Azijos Ramiojo vandenyno regioną (ARV). Svarbiausios šio filialo funkcijos yra *Apple* prekių ženklu pažymėtų galutinių produktų pirkimas iš trečiųjų ir susijusių gamintojų, platinimo veikla – produktų pardavimas susijusiems asmenims EARIA ir ARV regionuose, taip pat tretiesiems asmenims (klientams) EARIA regione, elektroninė prekyba, logistikos operacijos ir garantinės priežiūros paslaugų valdymas. Europos Komisija konstatavo (ginčijamo sprendimo 55 konstatuojamoji dalis), kad susiję asmenys įvairią platinimo veiklą EARIA regione vykdė pagal paslaugų sutartis.

10 Bendrovės AOE Airijos filialas atsakingas už EARIA regionui gaminamų specializuoto asortimento kompiuterių produktų, pavyzdžiui, stalinių kompiuterių „iMac“, knyginių kompiuterių „MacBook“ ir kitų kompiuterių priedų, gamybą ir surinkimą Airijoje, ir tiekia šiuos produktus susijusiems asmenims. Pagrindinės šio filialo funkcijos yra gamybos planavimas ir numatymas, procesų inžinerija, gamyba ir eksploatavimas, kokybės užtikrinimas ir kontrolė, taip pat atnaujinimo operacijos.

B. Ginčijami mokesčių sprendimai

11 Airijos mokesčių institucijos priėmė išankstinius mokesčių sprendimus, dar vadinamus mokestiniais sprendimais, skirtus kai kuriems mokesčių mokėtojams, prašiusiems priimti tokius sprendimus. 1991 m. sausio 29 d. ir 2007 m. gegužės 23 d. raštuose (toliau kartu – ginčijami mokesčių sprendimai) Airijos mokesčių institucijos pažymėjo, kad sutinka su *Apple* grupės atstovų pateiktais siūlymais dėl bendrovių ASI ir AOE apmokestinamojo pelno Airijoje. Šie mokesčių sprendimai apibūdinti ginčijamo sprendimo 59–62 konstatuojamosiose dalyse.

1. 1991 m. sprendimas dėl mokesčių

a) Dėl bendrovės „ACL“ (bendrovės „AOE“ pirmtakė) mokesčio bazės

12 1990 m. spalio 12 d. rašte Airijos mokesčių institucijoms *Apple* grupės mokesčių konsultantai apibūdino bendrovės ACL veiklą Airijoje, nurodydami jos Airijos filialo, įsteigto Korke (Airija), vykdomas funkcijas. Taip pat buvo patikslinta, kad šiam filialui priklauso turtas, susijęs su gamybos veikla, bet bendrovė AOE išlaikė naudojamų medžiagų, nebaigtų gaminti produktų ir pagamintų prekių nuosavybės teisę.

13 Po 1991 m. sausio 16 d. *Apple* grupės atstovų rašto Airijos mokesčių institucijoms ir jų 1991 m. sausio 24 d. pateikto atsakymo šios institucijos 1991 m. sausio 29 d. rašte patvirtino *Apple* grupės siūlomas sąlygas, kurios apibūdintos toliau. Pagal šias sąlygas, kurias patvirtino Airijos mokesčių institucijos, bendrovės ACL apmokestinamasis pelnas Airijoje, susijęs su jos Airijos filialo pajamomis, buvo apskaičiuotas remiantis toliau nurodytais elementais:

– 65 % šio filialo veiklos išlaidų, neviršijant metinės [*konfidencialu*] [1] sumos, ir 20 % jo veiklos išlaidų, viršijus [*konfidencialu*] sumą,

– jeigu bendrovės ACL Airijos filialo bendras pelnas būtų mažesnis už sumą, gautą taikant šią formulę, šio filialo grynasis pelnas būtų nustatomas remiantis šia mažesne suma,

1 Neskelbiami konfidencialūs duomenys.

– apskaičiuojant šią sumą, į veiklos išlaidas įtraukiamos visos filialo patiriamos veiklos išlaidos, išskyrus perparduoti skirtas medžiagas ir sąnaudų dalį, susijusią su nematerialiuoju turtu, susidarančią *Apple* grupės bendrovėms mokant mokestį,

– galima buvo prašyti taikyti neapmokestinamąją kapitalo dalį, bet tik jeigu ji neviršijo [*konfidencialu*] atitinkamose sąskaitose nurodyto nusidėvėjimo.

b) Dėl bendrovės „ACAL“ (bendrovės „ASI“ pirmtakė) mokesčio bazės

14 1991 m. sausio 2 d. rašte *Apple* grupės mokesčių konsultantai Airijos mokesčių institucijoms pranešė apie naują bendrovę *Apple Computer Accessories Ltd* (ACAL) ir nurodė, kad jos Airijos filialas yra atsakingas už aprūpinimą eksportui skirtomis Airijos gamintojų prekėmis.

15 1991 m. sausio 16 d. *Apple* grupės atstovai nusiuntė Airijos mokesčių institucijoms raštą, jame apibendrino per 1991 m. sausio 3 d. šios grupės ir šių institucijų susitikimą sudaryto susitarimo dėl bendrovės ACAL apmokestinamojo pelno sąlygas. Kaip nurodyta šiame rašte, filialo pelnas turėjo būti apskaičiuojamas remiantis 12,5 % veiklos sąnaudų, neįskaitant perparduoti skirtų medžiagų.

16 1991 m. sausio 29 d. rašte Airijos mokesčių institucijos patvirtino 1991 m. sausio 16 d. rašte išdėstytas susitarimo sąlygas.

2. 2007 m. sprendimas dėl mokesčių

17 2007 m. gegužės 16 d. Airijos mokesčių institucijoms skirtame rašte *Apple* grupės mokesčių konsultantai apibendrino savo pasiūlymą dėl pakeisto bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų mokesčio bazės nustatymo metodo.

18 Dėl bendrovės ASI (jos pirmtakės buvo *Apple Computer International* ir ACAL) Airijos filialo buvo pasiūlyta, kad jam priskirtinas apmokestinamasis pelnas sudarytų [*konfidencialu*] jo veiklos sąnaudas, neįtraukiant tokių sąnaudų, kaip *Apple* grupės susijusių bendrovių į sąskaitas įtrauktos sumos ir medžiagų sąnaudos.

19 Dėl bendrovės AOE Airijos filialo pažymėtina, kad apmokestinamąjį pelną turėjo sudaryti, pirma, [*konfidencialu*] filialo veiklos sąnaudos, neįskaitant tokių sąnaudų, kaip *Apple* grupės susijusių bendrovių į sąskaitas įtrauktos sumos ir medžiagų sąnaudos, ir, antra, suma, atitinkanti IN grąžą, susijusią su šio filialo sukurta gamybos proceso technologija, lygi [*konfidencialu*] šio filialo apyvartos. Buvo leidžiama taikyti neapmokestinamąją kapitalo dalies, susijusios su įrenginiais ir pastatais, „įprastai apskaičiuojamą ir leidžiamą“ atskaitą.

20 Buvo siūloma, kad susitarimo sąlygos abiem filialams įsigaliotų nuo 2007 m. spalio 1 d., kad jos būtų taikomos penkerius metus (jeigu nesikeis aplinkybės) ir kad vėliau būtų kasmet atnaujinamos. Taip pat buvo nurodyta, kad susitarimas galėtų būti taikomas naujiems *Apple* grupės subjektams, kurie gali būti sukurti arba pertvarkyti, jeigu jų veikla atitiktų bendrovės AOE vykdomą veiklą, t. y. gamybą Airijoje, ir bendrovės ASI vykdomą veiklą, t. y. veiklą, nesusijusią su gamyba, pavyzdžiui, pardavimą ir paslaugas apskritai.

21 2007 m. gegužės 23 d. rašte Airijos mokesčių institucijos patvirtino, kad pritaria visiems 2007 m. gegužės 16 d. rašte išdėstytiems siūlymams. Šis susitarimas buvo taikomas iki 2014 mokestinių metų.

C. Administracinė procedūra Komisijoje

22 2013 m. birželio 12 d. rašte Komisija paprašė Airijos pateikti jai informaciją, susijusią su mokesčių sprendimų praktika jos teritorijoje, visų pirma tų, kurie buvo priimti dėl kai kurių *Apple* grupei priklausančių subjektų, tarp jų – bendrovių ASI ir AOE.

23 2014 m. birželio 11 d. sprendimu Komisija pradėjo SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą formalią tyrimo procedūrą (toliau – sprendimas pradėti procedūrą) dėl ginčijamų mokesčių sprendimų, kuriuos Airijos mokesčių institucijos priėmė dėl bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams priskirto apmokestinamojo pelno, motyvuodamos tuo, kad šie sprendimai galėjo būti valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Kaip teigia Komisija, ginčijamais mokesčių sprendimais galėjo būti suteiktas pranašumas įmonėms, dėl kurių jie buvo priimti, jeigu jais patvirtintas sandorių kainodaros susitarimas, kuriuo buvo nukrypta nuo sąlygų, galimų nustatyti tarp savarankiškai rinkoje veikiančių subjektų (įprastų rinkos sąlygų principas). 2014 m. spalio 17 d. šis sprendimas buvo paskelbtas Oficialiajame leidinyje.

24 2014 m. rugsėjo 5 d. ir lapkričio 17 d. raštais atitinkamai Airija ir *Apple Inc.* pateikė savo pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą.

25 Vykstant formaliai tyrimo procedūrai Komisija, Airijos mokesčių institucijos ir *Apple Inc.* keitėsi informacija ir rengė susitikimus (ginčijamo sprendimo 11–38 konstatuojamosios dalys). *Apple Inc.* ir Airija taip pat pateikė dvi *ad hoc* pelno priskyrimo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams ataskaitas, parengtas jų atitinkamų mokesčių konsultantų.

D. Ginčijamas sprendimas

26 2016 m. rugpjūčio 30 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą. Apibūdinusi teisines ir faktines aplinkybes (2 skirsnis) ir administracinę procedūrą (3–7 skirsniai) Komisija sutelkė dėmesį į pagalbos buvimo analizę (8 skirsnis).

27 Pirma, Komisija pažymėjo, kad ginčijami mokesčių sprendimai buvo priimti Airijos mokesčių institucijos, todėl priskirtini valstybei. Kadangi šiais sprendimais buvo sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokėtino mokesčio suma, Airija atsisakė mokestinių pajamų, ir taip buvo prarasta valstybės išteklių (ginčijamo sprendimo 221 konstatuojamoji dalis).

28 Antra, kadangi bendrovės ASI ir AOE priklausė *Apple* grupei, veikiančiai visose valstybėse narėse, dėl šios priežasties ginčijami mokesčių sprendimai galėjo paveikti prekybą Sąjungoje (ginčijamo sprendimo 222 konstatuojamoji dalis).

29 Trečia, kadangi ginčijamais mokesčių sprendimais sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokesčių bazė, skirta pelno mokesčiui Airijoje nustatyti, šiais sprendimais minėtoms dviem bendrovėms buvo suteiktas pranašumas (ginčijamo sprendimo 223 konstatuojamoji dalis).

30 Be to, kadangi, kaip nurodo Komisija, ginčijami mokesčių sprendimai buvo priimti tik dėl bendrovių ASI ir AOE, buvo galima preziumuoti atrankųjį jų pobūdį. Vis dėlto dėl išsamumo Komisija nurodė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais nukrypta nuo referencinio pagrindo (bazinės sistemos), t. y. įprastų pelno apmokestinimo Airijoje taisyklių (ginčijamo sprendimo 224 konstatuojamoji dalis).

31 Ketvirta, jeigu paaiškėtų, kad ginčijamais mokesčių sprendimais sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokėtino mokesčio suma, tai reikštų, kad jais sustiprinama šių dviejų bendrovių konkurencinė padėtis, todėl galėjo būti iškraipyta konkurencija arba kilti jos iškraipymo galimybė (ginčijamo sprendimo 222 konstatuojamoji dalis).

1. Dėl atrankiojo pranašumo buvimo

32 Ginčijamo sprendimo 8.2 skirsnyje Komisija rėmėsi jurisprudencijoje įtvirtinta trijų etapų analize, siekdama įrodyti atrankųjį pranašumą šioje byloje nagrinėjamu atveju. Pirmiausia ji nustatė referencinį pagrindą (bazinę sistemą) ir pagrindė įprastų rinkos sąlygų principo taikymą. Tada nagrinėjo atrankiojo pranašumo buvimą dėl nukrypimo nuo referencinio pagrindo (bazinės sistemos). Iš esmės remdamasi pagrindiniais, papildomais ir alternatyviais motyvais Komisija nusprendė, kad ginčijami mokesčių sprendimai leido bendrovėms ASI ir AOE sumažinti mokesčio, kuriuo jos turėjo būti apmokestintos Airijoje, sumą šių sprendimų galiojimo laikotarpiu, t. y. 1991–2014 m. (toliau – bylai reikšmingas laikotarpis), ir kad todėl šios bendrovės įgijo pranašumą kitų panašioje padėtyje esančių bendrovių atžvilgiu. Galiausiai Komisija nurodė, kad nei Airija, nei *Apple Inc.* nepateikė argumentų, susijusių su šio atrankiojo pranašumo pateisinimu.

a) Dėl referencinio pagrindo (bazinės sistemos)

33 Ginčijamo sprendimo 227–243 konstatuojamosiose dalyse Komisija konstatavo, kad referencinį pagrindą (bazinę sistemą) sudaro įprastinės Airijos pelno apmokestinimo taisyklės, kurių tikslas – apmokestinti visų bendrovių, privalančių Airijoje mokėti mokestį, pelną. Atsižvelgdama į šį tikslą Komisija nusprendė, kad integruotų ir savarankiškų bendrovių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši. 1997 m. *Taxes Consolidation Act* (Mokesčių konsolidavimo įstatymas, toliau – TCA 97) 25 straipsnis, kuriame numatytas bendrovių nerezidenčių prekybos pelno, jų tiesiogiai ar netiesiogiai gauto per Airijoje veikiantį filialą, apmokestinimas, turi būti laikomas sudedamąja referencinio pagrindo (bazinės sistemos) dalimi, o ne atskiru referenciniu pagrindu (bazine sistema).

b) Dėl įprastų rinkos sąlygų principo

34 Ginčijamo sprendimo 244–263 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad pagal TCA 97 25 straipsnį, atsižvelgiant į šios nuostatos tikslą, ji turi būti taikoma tik tada, kai tai susiję su pelno priskyrimo metodu. Šiuo klausimu ji pažymėjo, jog SESV 107 straipsnio 1 dalyje reikalaujama pelno priskyrimo metodą grįsti įprastų rinkos sąlygų principu, neatsižvelgiant į tai, ar konkreti valstybė narė įprastų rinkos sąlygų principą yra įtraukusi į savo nacionalinės teisės sistemą. Komisija šį argumentą grindė dviem prielaidomis. Pirma, ji priminė, kad visos valstybės narės nustatytos mokesčių priemonės privalo atitikti Sąjungos valstybės pagalbos taisykles. Antra, ji nurodė, kad pagal 2006 m. birželio 22 d. Sprendimą *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416) mokesčio bazės sumažinimas mokesčių priemonėmis, kuriomis patvirtinama, kad, vykdant sandorius grupės viduje, mokesčių mokėtojas gali taikyti sandorių kainodarą, neatitinkančią kainų, taikomų įprastomis rinkos sąlygomis tarp nepriklausomų bendrovių, tokiam mokesčių mokėtojui suteikiamas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

35 Taigi Komisija, remdamasi 2006 m. birželio 22 d. Sprendimu *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), konstatavo, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra pamatinis kriterijus nustatant, ar integruotajai bendrovei dėl mokesčių priemonės, kuria nustatoma šios bendrovės sandorių kainodara, todėl ir jos mokesčio bazė, suteikiamas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Šiuo principu siekiama užtikrinti, kad sandoriai grupės viduje mokesčių tikslais būtų vertinami taip pat, kaip ir sandoriai tarp savarankiškų, grupei nepriklausančių bendrovių, siekiant išvengti nevienodo bendrovių, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, vertinimo, atsižvelgiant į šios sistemos tikslą apmokestinti visų jos mokestinei jurisdikcijai priklausančių bendrovių pelną.

36 Dėl Europos ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) nustatytų principų Komisija nurodė, kad šie principai mokesčių institucijoms yra tik naudingos gairės, kaip užtikrinti, kad pelno priskyrimo ir sandorių kainodaros metodai duotų rezultatų, atitinkančių rinkos sąlygas.

c) Dėl atrankiojo pranašumo todėl, kad Airijos filialams nebuvo priskirtas iš bendrovių „ASI“ ir „AOE“ turimų IN licencijų gautas pelnas (pagrindiniai motyvai)

37 Ginčijamo sprendimo 265–321 konstatuojamosiose dalyse Komisija pirmiausia nurodė, jog dėl to, kad Airijos mokesčių institucijos ginčijamuose mokesčių sprendimuose rėmėsi prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos *Apple* grupės IN licencijos turi būti priskirtos ne Airijoje esantiems subjektams, metinis bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestinamas pelnas nebuvo nustatomas taip, kad atitiktų apytikrį, bet patikimą rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

38 Iš esmės Komisija nusprendė, kad bendrovių ASI ir AOE turimos IN licencijos, naudojamos perkant, gaminant, parduodant ir platinant *Apple* grupės produktus ne Amerikos žemyne, kurias ji įvardijo kaip *Apple* IN licencijas, reikšmingai padidino šių dviejų bendrovių pelną.

39 Taigi Komisija priekaištavo Airijos mokesčių institucijoms klaidingai priskyrus bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms turtą, funkcijas ir riziką, nors šios buveinės nebuvo fiziškai įsteigtos ir neturėjo darbuotojų. Konkrečiau dėl funkcijų, susijusių su IN licencijomis, Komisija nurodė, kad jų negalėjo vykdyti vien bendrovių ASI ir AOE valdyba, be jokių darbuotojų, ir tai įrodė aplinkybė, kad Komisijai pateiktuose valdybos posėdžių protokoluose nebuvo jokių nuorodų į diskusijas ir sprendimus šiuo klausimu. Taigi, Komisijos teigimu, kadangi bendrovių ASI ir AOE pagrindinės buveinės negalėjo nei kontroliuoti, nei valdyti *Apple* grupės IN licencijų, šioms buveinėms įprastomis rinkos sąlygomis neturėjo būti priskirtas pelnas, gautas dėl šių licencijų naudojimo. Taigi šis pelnas turėjo būti priskirtas bendrovių ASI ir AOE filialams, nes tik jie būtų galėję faktiškai vykdyti funkcijas, susijusias su *Apple* grupės IN, kurios buvo labai svarbios bendrovių ASI ir AOE prekybos veiklai.

40 Taigi nepriskirdamos bendrovių ASI ir AOE filialams pelno, gauto iš *Apple* grupės IN, ir taip nesilaikydamos įprastų rinkos sąlygų principo Airijos mokesčių institucijos suteikė pranašumą bendrovėms ASI ir AOE, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, sumažindamos jų atitinkamą metinį apmokestinamąjį pelną. Kaip konstatavo Komisija, šis pranašumas buvo atrankusis, nes buvo sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokesčių našta Airijoje, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitiko kainas, rinkoje nustatomas taikant įprastų rinkos sąlygų principą.

d) Dėl atrankiojo pranašumo todėl, kad buvo netinkamai pasirinkti pelno priskyrimo bendrovių „ASI“ ir „AOE“ Airijos filialams metodai (papildomi motyvai)

41 Papildomai ginčijamo sprendimo 325–360 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad net jei Airijos mokesčių institucijos teisingai sutiko su prielaida, kad bendrovių ASI ir AOE turimos *Apple* IN licencijos turėjo būti priskirtos ne Airijoje esantiems subjektams, dėl ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtintų pelno priskyrimo metodų metinis bendrovių ASI ir AOE apmokestintinas pelnas nebuvo nustatytas taip, kad atitiktų apytikrį, bet patikimą rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Komisija nusprendė, kad šie metodai buvo pagrįsti netinkamai pasirinkta metodika, todėl buvo sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokėtino mokesčio suma, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių pagal tas pačias taisykles apmokestinamas pelnas buvo nustatomas pagal kainas, dėl kurių rinkoje deramasi taikant įprastų rinkos sąlygų principą. Taigi, Komisijos teigimu, ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinus tokius metodus, bendrovėms ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

e) Dėl atrankiojo pranašumo, nes ginčijamais mokesčių sprendimais, kurie neatitinka įprastų rinkos sąlygų principo, buvo nukrypta nuo referencinio pagrindo (bazinės sistemos), net darant prielaidą, kad šį pagrindą sudarė tik TCA 97 25 straipsnis (alternatyvūs motyvai)

42 Pateikdama alternatyvų aiškinimą Komisija ginčijamo sprendimo 369–403 konstatuojamosiose dalyse nurodo, kad net jei reikėtų laikyti, kad referencinį pagrindą (bazinę sistemą) sudarė tik TCA 97 25 straipsnis, ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas, sumažinant jų mokesčio bazę Airijoje. Pirma, Komisija nurodė, kad TCA 97 25 straipsnio taikymas Airijoje buvo grindžiamas įprastų rinkos sąlygų principu. Vis dėlto šioje byloje nagrinėjamu atveju Komisija įrodė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo nukrypta nuo apytikrio, bet patikimo rezultato, atitinkančio rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, todėl bendrovėms ASI ir AOE buvo suteikta ekonominė nauda. Antra, bet kuriuo atveju Komisija nurodo, kad net jei būtų laikoma, kad TCA 97 25 straipsnio taikymas nebuvo grindžiamas įprastų rinkos sąlygų principu, reikėjo daryti išvadą, kad Airijos mokesčių institucijos ginčijamus mokesčių sprendimus priėmė savo nuožiūra, netaikydamos objektyvių kriterijų, susijusių su Airijos mokesčių sistema, todėl šiais sprendimais bendrovėms ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

f) Išvada dėl atrankiojo pranašumo

43 Komisija nusprendė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo sumažintos prievolės, kurios įprastai būtų tekusios bendrovėms ASI ir AOE vykdant įprastą veiklą, todėl reikia konstatuoti, kad tais sprendimais šioms dviem bendrovėms buvo suteikta veiklos pagalba. Vis dėlto ji nurodė, jog dėl to, kad bendrovės ASI ir AOE priklausė tarptautinei *Apple* grupei ir kad ši grupė turi būti laikoma vienu ekonominiu vienetu, kaip tai suprantama pagal jurisprudenciją, valstybės pagalbą, Airijos suteiktą ginčijamais mokesčių sprendimais, gavo visa ši grupė (ginčijamo sprendimo 8.3 skirsnis).

2. Dėl pagalbos nesuderinamumo, neteisėtumo ir susigrąžinimo

44 Komisija pažymėjo, kad šios pagalbos priemonės yra nesuderinamos su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalies c punktą, o kadangi apie jas nebuvo iš anksto pranešta, tai yra neteisėta valstybės pagalba, suteikta pažeidžiant SESV 108 straipsnio 3 dalį (ginčijamo sprendimo 8.5 ir 9 skirsniai).

45 Galiausiai (ginčijamo sprendimo 11 skirsnis) Komisija nurodė, kad Airija turi susigrąžinti pagal ginčijamus mokesčių sprendimus suteiktą pagalbą už laikotarpį nuo 2003 m. birželio 12 d. iki 2014 m. rugsėjo 27 d. Ji patikslino, kad susigrąžintina suma turi būti apskaičiuota palyginus faktiškai sumokėtus mokesčius ir sumą, kuri turėjo būti sumokėta, jei, nesant ginčijamų mokesčių sprendimų, būtų taikytos įprastos apmokestinimo taisyklės.

46 Dėl argumentų, susijusių su Airijos ir *Apple Inc*. procedūrinių teisių pažeidimu per administracinę procedūrą, Komisija nurodė, kad jos tyrimo dėl valstybės pagalbos buvimo aprėptis nuo sprendimo pradėti procedūrą iki ginčijamo sprendimo priėmimo nepasikeitė, todėl jų teisių buvo visiškai paisoma (ginčijamo sprendimo 10 skirsnis).

3. Dėl rezoliucinės dalies

47 Ginčijamo sprendimo rezoliucinė dalis suformuluota taip:

„*1 straipsnis*

1. Dėl bendrovės „Apple Sales International“ 1991 m. sausio 29 d. ir 2007 m. gegužės 23 d. Airijos priimti mokesčių sprendimai, kuriais šiai bendrovei suteikta galimybė kasmet nustatyti savo mokestinę prievolę Airijoje, yra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį. Airija tą pagalbą suteikė neteisėtai pažeisdama Sutarties 108 straipsnio 3 dalį, ir ši pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka.

2. Dėl bendrovės „Apple Operations Europe International“ 1991 m. sausio 29 d. ir 2007 m. gegužės 23 d. Airijos priimti mokesčių sprendimai, kuriais šiai bendrovei suteikta galimybė kasmet nustatyti savo mokestinę prievolę Airijoje, yra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį. Airija tą pagalbą suteikė neteisėtai pažeisdama Sutarties 108 straipsnio 3 dalį, ir ši pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka.

2 straipsnis

1. Airija privalo iš bendrovės „Apple Sales International“ išieškoti 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą pagalbą.

2. Airija privalo iš bendrovės „Apple Operations Europe“ išieškoti 1 straipsnio 2 dalyje nurodytą pagalbą.

3. Išieškomoms sumoms taikomos palūkanos, skaičiuojamos nuo sumų išmokėjimo pagalbos gavėjams dienos iki jų faktinio išieškojimo dienos.

4. Palūkanos skaičiuojamos nuo pagrindinės sumos ir susikaupusių palūkanų pagal Reglamento (EB) Nr. 794/2004 V skyrių.

3 straipsnis

1. 1 straipsnyje nurodyta pagalba išieškoma nedelsiant ir veiksmingai.

2. Airija užtikrina, kad šis sprendimas būtų įgyvendintas per keturis mėnesius nuo pranešimo apie jį dienos.

4 straipsnis

1. Per du mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos Airija Komisijai pateikia informaciją apie metodus, taikytus tiksliai pagalbos sumai apskaičiuoti.

2. Airija Komisiją informuoja apie nacionalinių priemonių, kurių ėmėsi šiam sprendimui įgyvendinti, taikymo eigą, kol bus išieškota 1 straipsnyje nurodyta pagalbos suma. Gavusi paprastą Komisijos prašymą ji nedelsdama pateikia informaciją apie priemones, kurių jau imtasi ir kurių planuojama imtis šiam sprendimui įvykdyti.

5 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Airijai.“

II. Procesas ir šalių reikalavimai

A. Dėl bylos T-778/16

48 2016 m. lapkričio 9 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Airijos ieškinį byloje T-778/16.

1. Bylą nagrinėjančio teismo sudėtis ir bylos nagrinėjimas pirmenybės tvarka

49 Remdamasis Bendrojo Teismo procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo septintosios kolegijos pirmininkas 2016 m. lapkričio 29 d. nusprendė patenkinti Airijos prašymą suteikti bylos T-778/16 nagrinėjimui pirmenybę.

50 2016 m. lapkričio 9 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Airijos prašymą bylą T-778/16 perduoti nagrinėti išplėstinei kolegijai. 2017 m. sausio 18 d. Bendrasis Teismas, remdamasis Procedūros reglamento 28 straipsnio 5 dalimi, pažymėjo, kad byla T-778/16 buvo perduota nagrinėti septintajai išplėstinei kolegijai.

51 Kadangi du Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos teisėjai negalėjo dalyvauti nagrinėjant bylą, 2017 m. vasario 21 d. ir 2019 m. gegužės 21 d. sprendimais Bendrojo Teismo pirmininkas paskyrė į kolegiją Bendrojo Teismo pirmininko pavaduotoją ir kitą teisėją.

2. Įstojimas į bylą

52 2017 m. kovo 20 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo aktą, juo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė paprašė leisti įstoti į bylą T-778/16 palaikyti Airijos reikalavimų.

53 2017 m. kovo 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo aktą, juo Lenkijos Respublika paprašė leisti įstoti į bylą T-778/16 palaikyti Komisijos reikalavimų.

54 2017 m. liepos 19 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas patenkino Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Lenkijos Respublikos prašymus įstoti į bylą.

3. Prašymai užtikrinti konfidencialumą

55 2017 m. balandžio 26 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo aktą, juo Airija paprašė užtikrinti jos ieškinio dalies ir kai kurių prie jo pridėtų priedų, įskaitant ginčijamą sprendimą, taip pat dalies atsiliepimo į ieškinį ir kai kurių prie jo pridėtų dokumentų konfidencialumą Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Lenkijos Respublikos atžvilgiu.

56 2017 m. gegužės 31 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo aktą, juo Airija paprašė užtikrinti *Apple* grupės mokesčių konsultantų pavardžių konfidencialumą, jų viešai neatskleidžiant.

57 2018 m. lapkričio 26 d. ir 29 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentus, jais Airija iš dalies atsiėmė prašymus užtikrinti konfidencialumą.

58 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Lenkijos Respublika gavo nekonfidencialias nagrinėjamų dokumentų versijas. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nepateikė jokių prieštaravimų dėl prašymų užtikrinti konfidencialumą jos atžvilgiu, o Lenkijos Respublika ginčijo prašymus užtikrinti konfidencialumą jos atžvilgiu.

59 2018 m. gruodžio 14 d. Nutartimi *Airija / Komisija* (T-778/16, nepaskelbta Rink., EU:T:2018:1019) Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas patenkino dalį Lenkijos Respublikos atžvilgiu pateiktų prašymų užtikrinti konfidencialumą, o kitą jų dalį atmetė. Lenkijos Respublika gavo nekonfidencialias nagrinėjamų dokumentų versijas pagal minėtos nutarties sąlygas.

4. Šalių reikalavimai

60 Airija Bendrojo Teismo prašo:

– panaikinti ginčijamą sprendimą,

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi byloje T-778/16 išlaidas.

61 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį byloje T-778/16 kaip nepagrįstą,

– priteisti iš Airijos bylinėjimosi byloje T-778/16 išlaidas.

62 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, palaikydama Airijos reikalavimus, Bendrojo Teismo prašo panaikinti ginčijamą sprendimą.

63 Lenkijos Respublika, palaikydama Komisijos reikalavimus, Bendrojo Teismo prašo atmesti ieškinį byloje T-778/16.

B. Byla T-892/16

64 2016 m. gruodžio 19 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo bendrovių ASI ir AOE ieškinį byloje T-892/16.

1. Bylą nagrinėjančio teismo sudėtis, bylos nagrinėjimas pirmenybės tvarka ir bylų sujungimas

65 2017 m. vasario 8 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo bendrovės ASI ir AOE paprašė suteikti bylos T-892/16 nagrinėjimui pirmenybę pagal Procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalį ir sujungti ją su byla T-778/16, kad būtų bendrai vykdomos rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.

66 Remdamasis Procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo septintosios kolegijos pirmininkas 2017 m. balandžio 6 d. nusprendė patenkinti prašymą suteikti bylos T-892/16 nagrinėjimui pirmenybę.

67 2017 m. gegužės 17 d. Bendrasis Teismas, remdamasis Procedūros reglamento 28 straipsniu, Bendrojo Teismo septintosios kolegijos siūlymu nusprendė perduoti bylą nagrinėti išplėstinei kolegijai.

68 Kadangi du Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos teisėjai negalėjo dalyvauti nagrinėjant bylą, 2017 m. birželio 8 d. ir 2019 m. gegužės 21 d. sprendimais Bendrojo Teismo pirmininkas paskyrė į kolegiją Bendrojo Teismo pirmininko pavaduotoją ir kitą teisėją.

2. Įstojimas į bylą

69 2017 m. kovo 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo aktą, juo bendrovė *IBEC Company Limited by Guarantee* paprašė įstoti į bylą T-892/16 palaikyti bendrovių ASI ir AOE reikalavimų. Remdamasis Procedūros reglamento 19 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas jo kompetencijai priskirtą klausimą priimti sprendimą dėl tokio prašymo perdavė spręsti Bendrojo Teismo septintajai išplėstinei kolegijai. 2017 m. gruodžio 15 d. Nutartimi *Apple Sales International ir Apple Operations Europe / Komisija* (T-892/16, nepaskelbta Rink., EU:T:2017:926) Bendrasis Teismas atmetė *IBEC Company Limited by Guarantee* pateiktą prašymą įstoti į bylą.

70 2017 m. kovo 31 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo aktą, juo ELPA priežiūros institucija paprašė leisti įstoti į bylą T-892/16 palaikyti Komisijos reikalavimų. 2017 m. liepos 19 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas patenkino ELPA priežiūros institucijos prašymą įstoti į bylą.

71 2017 m. kovo 31 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo aktą, juo Airija paprašė leisti įstoti į bylą T-892/16 palaikyti bendrovių ASI ir AOE reikalavimų. 2017 m. birželio 28 d. sprendimu Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas patenkino Airijos prašymą įstoti į bylą.

72 2017 m. balandžio 13 d. pateiktu dokumentu Jungtinės Amerikos Valstijos Bendrojo Teismo kanceliarijoje pateikė prašymą įstoti į bylą T-892/16 palaikyti bendrovių ASI ir AOE reikalavimų. Remdamasis Procedūros reglamento 19 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas jo kompetencijai priskirtą klausimą priimti sprendimą dėl tokio prašymo perdavė spręsti Bendrojo Teismo septintajai išplėstinei kolegijai. 2017 m. gruodžio 15 d. Nutartimi *Apple Sales International ir Apple Operations Europe / Komisija* (T-892/16, nepaskelbta Rink., EU:T:2017:925) Bendrasis Teismas atmetė Jungtinių Amerikos Valstijų prašymą įstoti į bylą. Jungtinės Amerikos Valstijos padavė apeliacinį skundą dėl tokios nutarties. 2018 m. gegužės 17 d. Nutartimi *Jungtinės Amerikos Valstijos / Apple Sales International ir kt.* (C-12/18 P(I), nepaskelbta Rink., EU:C:2018:330) šis apeliacinis skundas buvo atmestas.

3. Prašymas užtikrinti konfidencialumą

73 Nagrinėjant bylą bendrovės ASI ir AOE prašė užtikrinti tam tikrų procesinių dokumentų konfidencialumą ELPA priežiūros institucijos atžvilgiu. 2018 m. spalio 1 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo aktą, juo jos atsiėmė šį prašymą.

4. Šalių reikalavimai

74 Bendrovės ASI ir AOE Bendrojo Teismo prašo:

– panaikinti ginčijamą sprendimą,

– nepatenkinus šio reikalavimo, iš dalies panaikinti ginčijamą sprendimą,

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

75 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį,

– priteisti ši bendrovių ASI ir AOE bylinėjimosi išlaidas.

76 Airija Bendrojo Teismo prašo panaikinti ginčijamą sprendimą pagal bendrovių ASI ir AOE pateiktus reikalavimus.

77 ELPA priežiūros institucija Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį byloje T-892/16 kaip nepagrįstą,

– priteisti iš bendrovių ASI ir AOE bylinėjimosi byloje T-892/16 išlaidas.

C. Dėl bylų sujungimo ir žodinės proceso dalies

78 2017 m. vasario 8 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo bendrovės ASI ir AOE paprašė sujungti bylas T-778/16 ir T-892/16.

79 2017 m. birželio 21 d. Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas nusprendė šiuo proceso etapu nesujungti bylų T-778/16 ir T-892/16.

80 2019 m. liepos 9 d. Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos primininko sprendimu bylos T-778/16 ir T-892/16 buvo sujungtos, kad, remiantis Procedūros reglamento 68 straipsniu, būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.

81 Teisėjos pranešėjos siūlymu Bendrasis Teismas nusprendė pradėti žodinę proceso dalį ir, taikydamas Procedūros reglamento 89 straipsnyje numatytas proceso organizavimo priemones, šalių paprašė raštu atsakyti į klausimus. Šalys į šią proceso organizavimo priemonę atsakė per nustatytą terminą.

82 2019 m. rugpjūčio 23 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo Komisija paprašė užtikrinti tam tikros jos atsakyme dėl proceso organizavimo priemonių pateiktos informacijos konfidencialumą Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Lenkijos Respublikos atžvilgiu.

83 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Lenkijos Respublika gavo nekonfidencialias minėto atsakymo versijas.

84 Šalys buvo išklausytos ir atsakė į Bendrojo Teismo žodžiu pateiktus klausimus per 2019 m. rugsėjo 17 d. ir 18 d. posėdį. Per posėdį bendrovės ASI ir AOE ir Komisija pateikė tam tikras pastabas dėl teismo posėdžio pranešimo, ir Bendrasis Teismas pažymėjo tai posėdžio protokole.

85 Šalys taip pat buvo išklausytos per posėdį dėl galimo bylų T-778/16 ir T-892/16 sujungimo siekiant priimti sprendimą, kuriuo būtų užbaigtas procesas, ir Bendrasis Teismas pažymėjo tai teismo posėdžio protokole.

III. Dėl teisės

A. Dėl bylų T-778/16 ir T-892/16 sujungimo siekiant priimti sprendimą, kuriuo užbaigiamas procesas

86 Remdamasis Procedūros reglamento 19 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas jo kompetencijai priskirtą klausimą dėl sprendimo sujungti bylas T-778/16 ir T-892/16, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas, perdavė spręsti Bendrojo Teismo septintajai išplėstinei kolegijai.

87 Per posėdį išklausius šalis dėl galimo bylų sujungimo, bylas T-778/16 ir T-892/16 dėl jų tarpusavio ryšio reikia sujungti, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.

B. Dėl ieškinio pagrindų, kuriais remiamasi, ir dėl šių ieškinių nagrinėjimo struktūros

88 Savo ieškiniuose Airija byloje T-778/16 ir bendrovės ASI ir AOE byloje T-892/16 prašo panaikinti ginčijamą sprendimą tiek, kiek jame konstatuota, kad ginčijami mokesčių sprendimai yra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir nurodoma susigrąžinti sumas, kurių Airija nepareikalavo šių bendrovių sumokėti kaip pelno mokesčio.

89 Grįsdamos ieškinius Airija ir bendrovės ASI ir AOE atitinkamai pateikia devynis ir keturiolika pagrindų, kurių dauguma sutampa.

90 Pirma, šiais pagrindais iš esmės siekiama ginčyti Komisijos pateiktus pagrindinius motyvus, be kita ko, dėl klaidų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimo vertinimu (pirmasis, antrasis ir trečiasis pagrindai byloje T-778/16 ir pirmasis, antrasis, trečiasis, ketvirtasis, penktasis ir šeštasis pagrindai byloje T-892/16) ir valstybės dalyvavimo sąvokos vertinimu (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis).

91 Kalbant konkrečiau, ginčijant Komisijos pateiktus pagrindinius motyvus, pirma, jai priekaištaujama dėl kartu išnagrinėtų pranašumo ir atrankumo sąvokų (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis). Antra, Komisijai priekaištaujama dėl klaidingai nustatyto referencinio pagrindo (bazinės sistemos), be kita ko, remiantis klaidingais Airijos teisės vertinimais (pirmojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir pirmasis pagrindas byloje T-892/16), klaidingai taikyto įprastų rinkos sąlygų principo (pirmojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, trečiojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, pirmojo pagrindo byloje T-892/16 dalis ir antrojo pagrindo byloje T-892/16 dalis), netinkamai taikytų EBPO principų (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir penktasis pagrindas byloje T-892/16). Trečia, Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija Komisijos vertinimus, susijusius su veikla *Apple* grupėje (pirmojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir trečiasis, ketvirtasis bei penktasis pagrindai byloje T-892/16). Ketvirta, jos ginčija vertinimus, susijusius su ginčijamų mokesčių sprendimų atrankiuoju pobūdžiu (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir šeštasis pagrindas byloje T-892/16).

92 Antra, Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija Komisijos vertinimus dėl pateiktų papildomų motyvų (ketvirtasis pagrindas byloje T-778/16 ir aštuntasis pagrindas byloje T-892/16).

93 Trečia, Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija Komisijos vertinimus dėl pateiktų alternatyvių motyvų (penktasis pagrindas byloje T-778/16 ir devintasis pagrindas byloje T-892/16).

94 Ketvirta, bendrovės ASI ir AOE ginčija ginčijamame sprendime nustatytą įpareigojimą susigrąžinti pagalbą, nes remiantis Komisijos papildomai ir alternatyviai pateiktais motyvais neįmanoma apskaičiuoti susigrąžintinos sumos (dešimtasis pagrindas byloje T-892/16).

95 Penkta, Airija ir bendrovės ASI ir AOE nurodo, kad Komisijai atliekant nagrinėjimą per administracinę procedūrą buvo pažeisti esminiai procedūriniai reikalavimai, be kita ko, teisė būti išklausytam (šeštasis pagrindas byloje T-778/16 ir septintasis bei dvyliktasis pagrindai byloje T-892/16).

96 Šešta, Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija ginčijamame sprendime nustatytą įpareigojimą susigrąžinti pagalbą pažeidžiant, be kita ko, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus (septintasis pagrindas byloje T-778/16 ir vienuoliktasis pagrindas byloje T-892/16).

97 Septinta, Airija ir bendrovės ASI ir AOE, be kita ko, remdamosi autonomijos mokesčių srityje principu, priekaištauja Komisijai, kad įsikišo į valstybių narių kompetenciją (aštuntasis pagrindas byloje T-778/16 ir keturioliktasis pagrindas byloje T-892/16).

98 Aštunta, Airija ir bendrovės ASI ir AOE nurodo, kad ginčijamas sprendimas nepakankamai motyvuotas (devintasis pagrindas byloje T-778/16 ir tryliktasis pagrindas byloje T-892/16).

99 Pirmiausia reikia išanalizuoti pagrindus, kuriuose ginčijama Komisijos kompetencija priimti ginčijamą sprendimą, o tada nagrinėti kitus pagrindus tokia tvarka, kaip jie apibendrinti šio sprendimo 90–96 ir 98 punktuose.

100 Pirmiausia ir siekiant išnagrinėti ginčijamo sprendimo teisėtumą reikia priminti, kad atlikdama valstybės pagalbos kontrolę ir norėdama patikrinti, ar ginčijami mokesčių sprendimai yra tokia pagalba, Komisija turėjo įrodyti, kad įvykdytos valstybės pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimo sąlygos. Komisija gali pripažinti mokestinę priemonę valstybės pagalba (šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 28 punktą ir 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 81 punktą), tik jeigu yra įvykdytos visos tokio pripažinimo sąlygos (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 84 punktą).

101 Taigi iš esmės Komisija ginčijamame sprendime privalėjo įrodyti, kad tokia pagalba buvo teikiama (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Olympiaki Aeroporia Ypiresies / Komisija*, T-68/03, EU:T:2007:253, 34 punktą ir 2015 m. birželio 25 d. Sprendimo *SACE ir Sace BT / Komisija*, T-305/13, EU:T:2015:435, 95 punktą). Taigi Komisija turėjo įrodyti, be kita ko, atrankiojo pranašumo buvimą dėl ginčijamų mokesčių sprendimų priėmimo.

102 Vadinasi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia išanalizuoti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE pateiktus ieškinio pagrindus, kuriuose jos siekia ginčyti ginčijamo sprendimo teisėtumą.

C. Dėl pagrindų, grindžiamų tuo, kad Komisija viršijo savo kompetenciją ir kišosi į valstybių narių kompetenciją, be kita ko, pažeisdama autonomijos mokesčių srityje principą (aštuntasis pagrindas byloje T-778/16 ir keturioliktasis pagrindas byloje T-892/16)

103 Iš esmės Airija ir bendrovės ASI ir AOE teigia, kad ginčijamu sprendimu pažeisti Sąjungos teisinės sistemos pagrindiniai konstituciniai principai, kuriais reglamentuojamas kompetencijos pasidalijimas tarp Sąjungos ir valstybių narių, numatytas, be kita ko, ESS 4 ir 5 straipsniuose, ir iš to kylantis valstybių narių autonomijos mokesčių srityje principas. Iš tiesų pagal dabar galiojančią Sąjungos teisę tiesioginių mokesčių sritis priklauso valstybių narių kompetencijai.

104 Komisija ginčija šiuos argumentus. Iš esmės ji primena, kad nors valstybės narės turi suverenitetą mokesčių srityje, kiekviena valstybės narės nustatyta mokesčių priemonė turi atitikti Sąjungos taisykles, susijusias su valstybės pagalba. Taigi valstybės narės mokesčių priemonėmis negali diskriminuoti ekonominės veiklos vykdytojų, kurių padėtis yra panaši, antraip valstybės pagalba iškraipytų rinką. Vis dėlto ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms ASI ir AOE buvo leista sumažinti apmokestinamąjį pelną, palyginti su kitų bendrovių mokesčių mokėtojų apmokestinamuoju pelnu, apmokestinamu pagal bendrą Airijos pelno mokesčio sistemą, taip suteikiant neteisėtą ir nesuderinamą valstybės pagalbą.

105 Pagal suformuotą jurisprudenciją, nors pagal dabar galiojančią Sąjungos teisę tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos privalo naudotis šia kompetencija nepažeisdamos Sąjungos teisės (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi net jei valstybių narių priemonės tiesioginių mokesčių srityje susijusios su klausimais, kurie Sąjungoje nėra suderinti, jos nėra pašalinamos iš teisės aktų, susijusių su valstybės pagalbos kontrole, taikymo srities.

106 Vadinasi, Komisija gali pripažinti mokesčių priemonę valstybės pagalba, jeigu yra įvykdytos tokio pripažinimo sąlygos (šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 28 punktą ir 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 81 ir 84 punktus). Valstybės narės savo kompetenciją

tiesioginių mokesčių srityje turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-487/08, EU:C:2010:310, 37 punktas). Vadinasi, tokiomis aplinkybėmis jos turi nesiimti jokių priemonių, kurios gali būti su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba.

107 Dėl sąlygos, kad nagrinėjama priemone turi būti suteikta ekonominė nauda, reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės pagalba laikomi įsikišimai, kurie, kad ir kokia būtų jų forma, gali tiesiogiai ar netiesiogiai suteikti įmonėms pranašumą arba kurie turi būti laikomi ekonomine nauda, kurios įmonė gavėja nebūtų gavusi normaliomis rinkos sąlygomis (žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktą).

108 Kalbant konkrečiau, nors priemonė, kuria valdžios institucijos tam tikras įmones atleidžia nuo mokesčių, ir nėra valstybės išteklių perdavimas, subjektai, kuriems ji skirta, dėl jos atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, todėl ji yra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas; taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

109 Iš to, kas nurodyta pirma, darytina išvada, kad Komisijai, kuri yra kompetentinga užtikrinti, kad būtų laikomasi SESV 107 straipsnio, negalima priekaištauti viršijus savo įgaliojimus, kai ji patikrino, ar priimdamos ginčijamus mokesčių sprendimus Airijos mokesčių institucijos taikė bendrovėms ASI ir AOE palankų mokestinį vertinimą, leisdamos sumažinti jų apmokestinamąjį pelną, palyginti su kitų bendrovių mokesčių mokėtojų, kurių padėtis yra panaši, apmokestinamuoju pelnu.

110 Kalbant apie mokesčių priemones, pažymėtina, kad pranašumo buvimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas). Taigi tokia priemonė jos gavėjui suteikia ekonominės naudos, jeigu ji sumažina paprastai įmonės biudžetui tenkančią naštą ir jeigu, nebūdama subsidija tiesiogine šio žodžio prasme, ši priemonė yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktas).

111 Vadinasi, siekiant nustatyti, ar yra suteiktas mokestinis pranašumas, šios naudos gavėjo situaciją, susiklosčiusią dėl nagrinėjamos priemonės taikymo, reikia palyginti su jo situacija, kuri susiklostytų nesant tokios priemonės (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Cellnex Telecom ir Telecom Castilla-La Mancha / Komisija*, C-91/17 P ir C-92/17 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:284, 114 punktą) ir taikant įprastas apmokestinimo taisykles.

112 Airija ir bendrovės ASI ir AOE priekaištauja Komisijai viršijus savo įgaliojimus, nes ji rėmėsi vienašališku ir klaidingu Airijos mokesčių teisės, be kita ko, TCA 97 25 straipsnio, aiškinimu. Be to, ji nustatė nacionalinių mokesčių vertinimo procedūrines taisykles, kurių Airijos teisėje nėra. Komisija taip pat viršijo savo įgaliojimus, kai grindė ginčijamo sprendimo priėmimą motyvu, kad bendrovės ASI ir AOE yra apatridės mokesčių tikslais.

113 Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad pagal TCA 97 25 straipsnį apmokestinama tik ta bendrovių nerezidenčių, vykdančių prekybos veiklą Airijoje per filialą, pelno dalis, kuri gaunama iš prekybos veiklos, tiesiogiai arba netiesiogiai priskiriamos šiam Airijos filialui. Taip pat reikia pažymėti, kad pagal TCA 97 25 straipsnį turi būti nustatytos tos prekybos veiklos pajamos, kurios buvo faktiškai tiesiogiai arba netiesiogiai gautos per Airijos filialą, ir kad šioje nuostatoje nėra jokio konkretaus metodo, skirto nustatyti bendrovių nerezidenčių Airijos filialams priskirtinam apmokestinamajam pelnui.

114 Iš Airijos procesinių dokumentų ir per teismo posėdį išklausytų šalių pastabų darytina išvada, kad pagal TCA 97 25 straipsnį turi būti atsižvelgiama į faktines aplinkybes ir Airijos filialo situaciją, be kita ko, į jo vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką.

115 Tokiomis aplinkybėmis ir, kaip matyti iš šio sprendimo 111 punkte nurodytos jurisprudencijos, siekiant nustatyti, ar šioje byloje buvo suteiktas pranašumas, Komisija turėjo išanalizuoti bendrovių ASI ir AOE apmokestinimą pagal ginčijamus mokesčių sprendimus ir apmokestinimą, kuris būtų taikomas šioms dviem bendrovėms pagal Airijoje taikytinas įprastas apmokestinimo taisykles, nesant ginčijamų sprendimų.

116 Vadinasi, Komisijai negalima priekaištauti dėl vienašališko materialinių mokesčių taisyklių taikymo ir *de facto* mokesčių derinimo, kai analizavo, ar bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas, apskaičiuotas pagal ginčijamus mokesčių sprendimus, atitiko jų Airijos filialų gautą pelną, atsižvelgiant į šių filialų, kurie būtų apmokestinami pagal TCA 97 25 straipsnį, vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimtą riziką.

117 Antra, kalbant apie argumentus, kad Komisija primetė procedūrines nacionalinių mokesčių vertinimo taisykles, taip perrašydama Airijos mokesčių teisę, pažymėtina, kad Airija ginčija Komisijos nurodytus prieštaravimus dėl ginčijamų mokesčių sprendimų, paremtus tuo, kad jie nebuvo grindžiami pelno priskyrimo ataskaitomis (ginčijamo sprendimo 262 ir 363 konstatuojamosios dalys), taip pat nebuvo tinkamai persvarstyti (ginčijamo sprendimo 368 konstatuojamoji dalis) ir kad prieš priimdamos šiuos mokesčių sprendimus Airijos mokesčių institucijos neištyrė kitų *Apple* grupės bendrovių, nepaisant tų bendrovių veiklos vietos (ginčijamo sprendimo 274 konstatuojamoji dalis).

118 Šiuo klausimu reikia priminti, jog iš ginčijamo sprendimo matyti, kad pirmiausia Komisija konstatavo esant atrankųjį pranašumą, remdamasi tuo, kad *Apple* grupės IN licencijos nebuvo priskirtos bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams (ginčijamo sprendimo 265–321 konstatuojamosios dalys), tada papildomai – tuo, kad buvo pasirinkti netinkami pelno priskyrimo šiems Airijos filialams metodai (ginčijamo sprendimo 325–360 konstatuojamosios dalys), ir alternatyviai – tuo, kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo nukrypta nuo TCA 97 25 straipsnio ir tai buvo padaryta savo nuožiūra (ginčijamo sprendimo 369–403 konstatuojamosios dalys).

119 Vadinasi, negalima konstatuoti, kad Komisija rėmėsi procedūrinio pobūdžio priekaištais, apibendrintais šio sprendimo 117 punkte, siekdama konstatuoti atrankiojo pranašumo buvimą šioje byloje nagrinėjamu atveju. Tokiomis aplinkybėmis Airijos nurodyti prieštaravimai turi būti atmesti kaip nereikšmingi.

120 Trečia, dėl išvados, kad bendrovės ASI ir AOE buvo apatridės mokesčių tikslais, reikia pažymėti, kad, be kita ko, ginčijamo sprendimo 52, 276, 277 ir 281 konstatuojamosiose dalyse Komisija tikrai pabrėžė mananti, kad bendrovės ASI ir AOE yra apatridės mokesčių tikslais, motyvuodama išvadą, kad bendrovės ASI ir AOE už Airijos ribų egzistavo tik popieriuje.

121 Vis dėlto tai, kad Komisija ginčijamame sprendime pažymėjo, jog bendrovės ASI ir AOE yra apatridės mokesčių tikslais, nereiškia, kad ji savo išvadą dėl atrankiojo pranašumo grindė būtent šiuo teiginiu.

122 Tokiomis aplinkybėmis dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šio sprendimo 119 punkte, Airijos ir bendrovių ASI ir AOE nurodyti prieštaravimai, susiję su Komisijos įgaliojimų viršijimu dėl to, jog ji nusprendė, kad bendrovės ASI ir AOE yra apatridės mokesčių tikslais, turi būti atmesti kaip nereikšmingi.

123 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, aštuntasis pagrindas byloje T-778/16 ir keturioliktasis pagrindas byloje T-892/16, grindžiami tuo, kad Komisija viršijo jai suteiktus įgaliojimus ir kišosi į valstybių narių kompetenciją, turi būti atmesti.

124 Kadangi tikrindama valstybės pagalbą Komisija turėjo kompetenciją nagrinėti, ar ginčijami mokesčių sprendimai buvo tokia pagalba, toliau reikia išanalizuoti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE pagrindus, pateiktus siekiant ginčyti visų ginčijamame sprendime Komisijos pateiktų motyvų, kuriais remdamasi ji siekė įrodyti atrankiojo pranašumo buvimą šioje byloje nagrinėjamu atveju, pagrįstumą.

D. Dėl pagrindų, grindžiamų klaidomis, padarytomis Komisijai pateikiant pagrindinius motyvus

125 Primintina, kad pateikdama pagrindinius motyvus Komisija iš esmės teigė, jog dėl to, kad bendrovių ASI ir AOE pagrindinės buveinės negalėjo nei kontroliuoti, nei valdyti *Apple* grupės IN licencijų, pagal įprastų rinkos sąlygų principą joms neturėjo būti priskirtas iš šių licencijų naudojimo gautas pelnas. Vadinasi, šis pelnas turėjo būti priskirtas bendrovių ASI ir AOE filialams, kurie vieninteliai būtų galėję veiksmingai vykdyti funkcijas, siejamas su *Apple* grupės IN, kurios buvo labai svarbios bendrovių ASI ir AOE prekybos veiklai.

126 Be to, atsakydama į Bendrojo Teismo raštu pateiktus klausimus Komisija patikslino, kad, be kita ko, ginčijamo sprendimo 304 konstatuojamojoje dalyje esanti frazė „pelno, gauto naudojant „Apple“ intelektinės nuosavybės licencijas“ turi būti suprantama kaip pelnas, gautas dėl *Apple* grupės IN licencijų ekonominės nuosavybės priskyrimo Airijos filialams. Kaip teigia Komisija, šis pelnas, gautas iš *Apple* grupės IN licencijų naudojimo, atitinka pelną iš visų bendrovių ASI ir AOE pardavimų.

127 Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija pagrindinius Komisijos motyvus, iš esmės priekaištaudamos jai dėl klaidingos išvados, kad būta atrankiojo pranašumo.

128 Pirmiausia Airija kritikuoja metodą, kuriuo Komisija vadovavosi atlikdama pagrindiniais motyvais paremtą analizę, nes ji neišanalizavo pranašumo ir atrankumo kriterijų atskirai.

129 Toliau Airija, taip pat bendrovės ASI ir AOE ginčija pagrindiniais motyvais paremtos Komisijos analizės išvadas. Viena vertus, jos nurodo, kad buvo padaryta klaidų vertinant referencinį pagrindą (bazinę sistemą) ir įprastą apmokestinimą pagal Airijos mokesčių teisę, nes Komisija klaidingai taikė TCA 97 25 straipsnį, atsižvelgiant į tai, kaip ji taikė įprastų rinkos sąlygų principą ir analizavo jį atsižvelgdama į 2010 m. ataskaitą dėl pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms, kurią 2010 m. liepos 22 d. patvirtino EBPO taryba (toliau – EBPO patvirtintas metodas). Kita vertus, Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija Komisijos pateiktus faktinius vertinimus, susijusius su veikla *Apple* grupėje.

130 Galiausiai Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija Komisijos išvadas dėl ginčijamų mokesčių sprendimų atrankiojo pobūdžio, nes, pirma, toks atrankumas šioje byloje nagrinėjamu atveju negali būti preziumuojamas ir, antra, nebuvo jokio nukrypstančio nuo normos ar atrankiojo bendrovių ASI ir AOE vertinimo, palyginti su kitomis įmonėmis, kurių padėtis yra panaši. Airija nurodo, kad bet kuriuo atveju, net darant prielaidą, kad būtų įrodytas, toks vertinimas būtų pateisinamas Airijos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra.

131 Komisija ginčija argumentus, kuriais remiasi Airija ir bendrovės ASI ir AOE.

132 Toliau reikia išanalizuoti pagrindus, kuriais siekiama ginčyti pagrindinius Komisijos motyvus, laikantis šio sprendimo 128–130 punktuose apibendrintų priekaištų tvarkos.

1. Dėl pranašumo ir atrankumo kriterijų nagrinėjimo kartu (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis)

133 Airija nurodo, kad Komisija nesilaikė jurisprudencijoje įtvirtintų principų, painiodama pranašumo ir atrankumo kriterijus, ir priekaištauja jai neišnagrinėjus šių dviejų sąvokų atskirai.

134 Šiuo klausimu reikia priminti, kad atrankumas ir pranašumas yra du atskiri kriterijai. Kalbant apie pranašumą, pažymėtina, kad Komisija turi įrodyti, jog priemone pagerinama finansinė jos gavėjo padėtis (šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 33 punktą). Kalbant apie atrankumą, pažymėtina, kad Komisija turi įrodyti, jog kitoms įmonėms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į referencinio pagrindo tikslą, yra panaši, šis pranašumas nesuteikiamas (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktas).

135 Vis dėlto negalima atmesti, kad šie kriterijai gali būti nagrinėjami kartu, jeigu iš Komisijos atliktos analizės matyti, pirma, kad nagrinėjama priemonė suteikia ekonominės naudos jos gavėjui ir, antra, ši nauda nesuteikiama įmonėms, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši.

136 Be to, kalbant konkrečiau apie mokesčių priemones, kaip teisingai nurodo Komisija, pranašumo ir atrankumo analizė sutampa tiek, kiek pagal šiuos du kriterijus reikia įrodyti, kad dėl ginčijamos mokesčių priemonės sumažėja mokestis, kurį priemonės gavėjas paprastai turėtų mokėti pagal įprastą mokesčių sistemą, dėl to taikytiną kitiems mokesčių mokėtojams, esantiems tokioje pat padėtyje. Be to, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šie du kriterijai gali būti nagrinėjami kartu, kaip SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatyta „trečioji sąlyga“, susijusi su „atrankiuoju pranašumu“ (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32 punktą).

137 Iš ginčijamo sprendimo matyti, kad analizuodama atrankiojo pranašumo buvimą (ginčijamo sprendimo 8.2 skirsnis) Komisija išnagrinėjo, kokiu mastu dėl ginčijamų mokesčių sprendimų sumažėjo bendrovių ASI ir AOE Airijoje mokėtina pelno mokesčio suma; ji siekė įrodyti, kad tais sprendimais šioms bendrovėms buvo suteikta ekonominė nauda. Be to, Komisija apibrėžė, kad referencinis pagrindas (bazinė sistema) yra įprastinės Airijos pelno apmokestinimo taisyklės (ginčijamo sprendimo 8.2.1.1 skirsnis). Be to, pateikdama pagrindinius, papildomus ir alternatyvius motyvus (ginčijamo sprendimo 8.2.2.2–8.2.3.2 skirsniai), Komisija, siekdama nustatyti atrankųjį ginčijamų mokesčių sprendimų pobūdį, nagrinėjo, ar jais sumažinant šių įmonių metinį apmokestinamąjį pelną nukrypta nuo šio referencinio pagrindo (bazinės sistemos).

138 Kadangi Komisija faktiškai išnagrinėjo ir pranašumo, ir atrankumo kriterijus, tai, kad ji nagrinėjo juos kartu, neturi reikšmės. Taigi remiantis vien tuo, kad Komisija išnagrinėjo šiuos kriterijus kartu, negalima konstatuoti, kad ji padarė teisės klaidą.

139 Vadinasi, Airijos nurodytas priekaištas, grindžiamas tuo, kad pranašumo ir atrankumo kriterijai buvo nagrinėjami kartu, turi būti atmestas kaip nepagrįstas.

2. Dėl referencinio pagrindo (bazinės sistemos) nustatymo ir vertinimų, susijusių su įprastu apmokestinimu pagal Airijos teisę (pirmojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, taip pat pirmasis, antrasis ir penktasis pagrindai byloje T-892/16)

a) Dėl referencinio pagrindo (bazinės sistemos)

140 Ginčijamo sprendimo 227–243 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad reikšmingas referencinis pagrindas (bazinė sistema) jai analizuojant atrankiojo pranašumo buvimą buvo Airijos pelno mokestį reglamentuojančiuose teisės aktuose numatytos įprastinės pelno apmokestinimo taisyklės, o šios sistemos tikslas yra apmokestinti visų Airijoje privalančių mokėti mokestį bendrovių pelną.

141 Komisija nusprendė, kad šis referencinis pagrindas taikomas ir neintegruotoms, ir integruotoms bendrovėms, nes nustatant pelno mokestį Airijoje tarp šių bendrovių nedaroma jokio skirtumo.

142 Komisija taip pat nusprendė, kad nors bendrovės rezidentės ir nerezidentės buvo apmokestinamos pagal skirtingus pajamų šaltinius, atsižvelgiant į šios sistemos tikslą, t. y. visų bendrovių, privalančių mokėti pelno mokestį Airijoje, pelno apmokestinimą, abiejų rūšių bendrovių teisinė ir faktinė padėtis buvo panaši. Vadinasi, į šią sistemą įėjo TCA 97 25 straipsnis, taigi dėl šios priežasties jo paties negalima laikyti atskiru referenciniu pagrindu.

143 Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija tokį referencinio pagrindo apibrėžimą ir iš esmės teigia, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju reikšmingas referencinis pagrindas yra TCA 97 25 straipsnis, atskira apmokestinimo nuostata, taikytina būtent bendrovėms nerezidentėms, kurių padėtis nėra panaši į bendrovių rezidenčių. Be to, Airijos ir bendrovių ASI ir AOE teigimu, šioje byloje kyla bendrovių nerezidenčių apmokestinimo, o ne įmonės integravimo klausimas.

144 Reikia pažymėti, kad referencinio pagrindo nustatymas analizuojant mokesčių priemones pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį yra reikšmingas nagrinėjant ir pranašumo, ir atrankumo kriterijus.

145 Kaip jau buvo pažymėta šio sprendimo 110 punkte, kalbant apie mokesčių priemones, pats pranašumo buvimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu. Vadinasi, referencinį pagrindą sudaro būtent vadinamasis „įprastinis“ apmokestinimas.

146 Be to, tam, kad nacionalinė mokesčių priemonė būtų pripažinta atrankiąja, pirmiausia turi būti nustatyta ir išnagrinėta atitinkamoje valstybėje narėje taikoma bendra arba įprasta mokesčių sistema (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktas).

147 Teisingumo Teismas taip pat yra patvirtinęs savo jurisprudenciją, pagal kurią, norint nustatyti nuo bendros mokesčių sistemos nukrypstančios priemonės atrankųjį pobūdį, pakanka įrodyti, kad ja gali pasinaudoti tam tikri ūkio subjektai ir negali pasinaudoti kiti, nors visų šių ūkio subjektų padėtis yra tokia pati, atsižvelgiant į bendra mokesčių sistema siekiamą tikslą (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 76 punktas).

148 Vadinasi, nors siekiant nustatyti mokesčių priemonės atrankųjį pobūdį ne visada būtina, kad ji būtų nukrypstanti nuo bendros mokesčių sistemos, tai, kad ji tokia yra, labai reikšminga šiam tikslui, kai dėl šios jos savybės dvi ūkio subjektų kategorijos, t. y. tie, kuriems taikoma nukrypstanti priemonė, ir tie, kuriems ir toliau taikoma bendra mokesčių sistema, yra diferencijuojamos ir *a priori* vertinamos skirtingai, nors šių abiejų kategorijų padėtis yra panaši atsižvelgiant į šia sistema siekiamą tikslą (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77 punktas).

149 Be to, Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad naudojama reglamentavimo technika negali būti lemiamas aspektas nustatant referencinį pagrindą (2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Lowell Financial Services / Komisija*, C-219/16 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:508, 94 ir 95 punktai).

150 Pagal jurisprudenciją referencinį pagrindą sudaro apmokestinimo taisyklės, taikomos valstybės pagalba laikomos priemonės gavėjui. Be to, pagal jurisprudenciją referencinis pagrindas gali būti materialiai apibrėžtas tik siejant su priemone, kuri laikoma valstybės pagalba. Taigi nustatant referencinį pagrindą turi būti atsižvelgta į nagrinėjamų priemonių tikslą ir teisinį pagrindą, kurios dalis jos yra.

151 Be to, Komisija patikslino referencinio pagrindo (bazinės sistemos) sąvokos aiškinimą Pranešime dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1). Nors šis pranešimas nėra privalomas Bendrajam Teismui, jis gali būti naudingas įkvėpimo šaltinis (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Čekija / Komisija*, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53 punktą).

152 Šio sprendimo 151 punkte nurodyto pranešimo 133 punkte, be kita ko, pažymėta, kad bazinę sistemą sudaro nuoseklus taisyklių rinkinys, kuris, remiantis objektyviais kriterijais, paprastai taikomas visoms į jo taikymo sritį, kuri apibrėžta jo tikslu, patenkančioms įmonėms. Tose taisyklėse paprastai apibrėžiama ne tik sistemos taikymo sritis, bet ir sąlygos, kuriomis ta sistema taikoma, įmonių, kurioms ji taikoma, teisės ir pareigos, taip pat techniniai sistemos veikimo aspektai.

153 Taigi tikrinti, ar siekdama išnagrinėti ginčijamus mokesčių sprendimus Komisija teisingai nustatė reikšmingą referencinį pagrindą (bazinę sistemą), reikia atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirma.

154 Šioje byloje nagrinėjamu atveju aiškinant šio sprendimo 11–21 punktuose apibūdintus ginčijamus mokesčių sprendimus galima konstatuoti, kad jie buvo priimti siekiant leisti bendrovėms ASI ir AOE nustatyti jų apmokestinamąjį pelną Airijoje, kad jos sumokėtų pelno mokestį toje valstybėje narėje.

155 Tai reiškia, kad ginčijami mokesčių sprendimai priskiriami bendrosioms Airijos pelno apmokestinimo taisyklėms, kurių tikslas yra apmokestinti Airijoje veiklą vykdančių bendrovių apmokestinamąjį pelną, nesvarbu, ar šios bendrovės yra rezidentės, ar nerezidentės, integruotos ar savarankiškos.

156 Iš tiesų reikia konstatuoti, kad pagal bendrąją Airijos sistemą, kurios ginčijamo sprendimo 71 konstatuojamojoje dalyje pateikto apibūdinimo šalys neginčijo, Airijoje pelno mokestis mokamas nuo bendrovių pelno (TCA 97 21 straipsnio 1 dalis). Be to, reikia pažymėti, kad Airijoje prekybos pajamoms, ne prekybos pajamoms ir kapitalo prieaugiui taikomas skirtingas mokesčio tarifas. TCA 97 21 straipsnyje nustatytas 12,5 % bendrasis pelno mokesčio tarifas. Jis taikomas pagal TCA 97 apmokestinamoms bendrovių prekybos pajamoms; ne prekybos pajamoms taikomas 25 % tarifas, o kapitalo prieaugiui – 33 % tarifas. Vis dėlto kapitalo prieaugis perleidus tam tikras akcijas neapmokestinamas.

157 Be to, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 72 konstatuojamojoje dalyje, pagal TCA 97 26 straipsnį pelno mokestis taikomas Airijos bendrovių rezidenčių visame pasaulyje gaunamam pelnui ir kapitalo prieaugiui, išskyrus daugumą paskirstytų sumų, gautų iš kitų Airijos bendrovių rezidenčių.

158 Galiausiai pagal TCA 97 25 straipsnį, kurio tekstas pateiktas ginčijamo sprendimo 73 konstatuojamojoje dalyje, bendrovė nerezidentė pelno mokesčiu apmokestinama tik tuo atveju, jeigu vykdo veiklą Airijoje per filialą arba agentūrą. Tokiu atveju pelno mokestis taikomas visoms jos prekybos pajamoms, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamoms per filialą arba agentūrą, taip pat visoms pajamoms iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas ar agentūra arba kurios skirtos filialui ar agentūrai, ir apmokestinamajam kapitalo prieaugiui, kuris yra priskirtas filialui arba agentūrai.

159 Taigi pagal TCA 97 25 straipsnio 1 dalį bendrovės nerezidentės Airijoje apmokestinamos tik tuo atveju, jeigu vykdo prekybos veiklą joje per filialą arba agentūrą, ir tokiu atveju pelno mokestis taikomas visam jų apmokestinamajam pelnui. TCA 97 25 straipsnio 2 dalies a punkte šis apmokestinamasis pelnas apibrėžiamas kaip visos prekybos pajamos, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamos per filialą ar agentūrą arba iš filialo ar agentūros, taip pat visos pajamos iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas ar agentūra arba kurios skirtos filialui arba agentūrai.

160 Taigi, nors TCA 97 25 straipsnio 1 dalies pirmojo sakinio pirma dalis galėtų būti suprantama taip, kad joje įtvirtinta nuostata, bendrovių nerezidenčių atveju leidžianti nukrypti nuo įprastos apmokestinimo sistemos, pagal šio sakinio antrą dalį ši sistema taikytina bendrovėms nerezidentėms, vykdančioms prekybos veiklą Airijoje per filialą, ir jos turi mokėti pelno mokestį nuo viso apmokestinamojo pelno. Vadinasi, pagal šią nuostatą pelno mokesčio taikymo sąlygos taikomos ir šioms bendrovėms.

161 Vertinant šiuo požiūriu, bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių, vykdančių prekybos veiklą Airijoje per filialą, padėtis yra panaši, atsižvelgiant į minėta sistema siekiamą tikslą apmokestinti apmokestinamąjį pelną. Nors bendrovių nerezidenčių apmokestinamasis pelnas konkrečiai apibrėžtas

TCA 97 25 straipsnio 2 dalies a punkte, ši nuostata netampa referencinis pagrindas, nes tai yra tik reglamentavimo technika, naudojama siekiant taikyti pelno mokestį šios kategorijos bendrovėms. Kaip matyti iš šio sprendimo 148 ir 149 punktuose nurodytos jurisprudencijos, tai, kad vienos kategorijos bendrovės vertinamos skirtingai nei kitos bendrovės, nereiškia, kad šių abiejų kategorijų bendrovių padėtis nėra panaši atsižvelgiant į minėta sistema siekiamą tikslą.

162 Vadinasi, pačios TCA 97 25 straipsnyje numatytos nuostatos, susijusios su Airijos bendrovių nerezidenčių apmokestinamuoju pelnu, savaime negali būti laikomos konkrečia sistema, atskira nuo bendrųjų taisyklių. Vien šios nuostatos nepakanka, kad pelno mokestis būtų nuosekliai taikomas minėtoms bendrovėms nerezidentėms.

163 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, jog Komisija nepadarė teisės klaidos, kai pripažino, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju referencinis pagrindas (bazinė sistema) yra įprastinės Airijos pelno apmokestinimo sistemos taisyklės, kurių tikslas – apmokestinti visų pelno mokesčiu šioje valstybėje narėje apmokestinamų bendrovių pelną, todėl ši sistema apima TCA 97 25 straipsnyje numatytas nuostatas, taikytinas bendrovėms nerezidentėms.

164 Taigi Airijos ir bendrovių ASI ir AOE pateikiamus priekaištus, susijusius su ginčijamame sprendime apibrėžtu referenciniu pagrindu (bazine sistema), reikia atmesti.

165 Atsižvelgiant į ginčijamame sprendime apibrėžtą referencinį pagrindą (bazinę sistemą), t. y. įprastines pelno apmokestinimo taisykles, į kurias įeina, be kita ko, TCA 97 25 straipsnio nuostatos, reikia išanalizuoti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE priekaištus dėl Komisijos pateikto šių nuostatų aiškinimo.

b) Dėl Komisijos vertinimų, susijusių su įprastu pelno apmokestinimu pagal Airijos mokesčių teisę

166 Ginčijamame sprendime (be kita ko, jo 319–321 konstatuojamosios dalys) pateikdama pagrindinius motyvus Komisija nurodė, jog dėl to, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams nebuvo priskirtas iš bendrovių ASI ir AOE turimų *Apple* grupės IN licencijų gaunamas pelnas, bendrovių ASI ir AOE metinis apmokestinamas pelnas Airijoje neatitiko apytikrio, bet patikimo rinkos sąlygomis ir taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautino rezultato, todėl suma, kurią bendrovės ASI ir AOE Airijoje įprastai turėtų mokėti kaip pelno mokestį, buvo sumažinta.

167 Komisija šią analizę grindžia ginčijamo sprendimo 244–263 konstatuojamosiose dalyse išdėstytais motyvais, pagal kuriuos tam, kad TCA 97 25 straipsnis būtų taikomas pelno priskyrimui filialui, turi būti taikomas pelno priskyrimo metodas, kuris pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį turi būti grindžiamas įprastų rinkos sąlygų principu. Be to, ginčijamo sprendimo 272 konstatuojamojoje dalyje Komisija pateikė nuorodą į EBPO patvirtintą metodą, pabrėždama, kad filialui priskirtinas pelnas yra tas, kurį šis būtų galėjęs gauti įprastomis rinkos sąlygomis, jeigu būtų atskira ir nepriklausoma įmonė, vykdanti tokią pačią arba panašią veiklą tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į bendrovės per filialą atliekamas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką.

168 Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija kiekvieną šio sprendimo 166 ir 167 punktuose apibūdinto motyvavimo aspektą.

169 Pirma, Airija ir bendrovės ASI ir AOE nesutinka su tuo, kaip Komisija taikė TCA 97 25 straipsnį, pateikdama pagrindinius motyvus, pagal kuriuos ji priekaištavo Airijos mokesčių institucijoms, kad nepareikalavo priskirti viso šių bendrovių pelno jų Airijos filialams.

170 Antra, Airija ir bendrovės ASI ir AOE nesutinka su tuo, kad iš SESV 107 straipsnio 1 dalies kyla įprastų rinkos sąlygų principas, kuriuo Komisija rėmėsi, pateikdama motyvus, todėl teigia, kad šis principas Airijoje netaikomas.

171 Trečia, Airija ir bendrovės ASI ir AOE nurodo, kad EBPO patvirtintas metodas netaikytinas Airijos mokesčių teisėje. Bet kuriuo atveju, net darant prielaidą, kad EBPO patvirtintas metodas galėtų būti taikomas šioje byloje, Airija ir bendrovės ASI ir AOE teigia, kad remdamasi minėtu metodu Komisija klaidingai konstatavo, kad pelnas, susijęs su šių bendrovių turimomis *Apple* grupės IN licencijomis, turėjo būti priskirtas jų Airijos filialams.

172 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE nurodytus priekaištus, susijusius su TCA 97 25 straipsnio taikymu, o tada klausimą, ar atlikdama analizę Komisija galėjo pagrįstai remtis iš SESV 107 straipsnio kylančiu įprastų rinkos sąlygų principu, ir galiausiai EBPO patvirtinto metodo taikymą šioje byloje nagrinėjamu atveju.

1) Dėl TCA 97 25 straipsnio taikymo (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir pirmojo pagrindo byloje T-892/16 dalis)

173 Nagrinėjamu atveju šalys neginčija, kad:

– ASI ir AOE yra pagal Airijos teisę įsteigtos bendrovės, bet Airijoje jos nelaikomos rezidentėmis mokesčių tikslais, kaip Komisija tai pripažino ginčijamo sprendimo 50 konstatuojamojoje dalyje,

– TCA 97 25 straipsnyje įtvirtintos nuostatos konkrečiai taikomos bendrovėms nerezidentėms, pagal kurias, jeigu bendrovė nerezidentė vykdo prekybos veiklą Airijoje per filialą, tada Airijoje apmokestinamos visos jos prekybos pajamos, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamos iš filialo,

– bendrovės nerezidentės ASI ir AOE vykdė prekybos veiklą Airijoje per savo atitinkamus filialus.

174 Taigi reikia išanalizuoti, ar Komisija pagrįstai nusprendė, kad pagal TCA 97 25 straipsnį ir siekdamos nustatyti bendrovių ASI ir AOE pelną Airijoje Airijos mokesčių institucijos turėjo *Apple* grupės IN licencijas priskirti šių dviejų bendrovių Airijos filialams.

175 Pagal Airijos mokesčių teisę ir, be kita ko, pagal TCA 97 25 straipsnį, jeigu bendrovės nerezidentės vykdo prekybos veiklą Airijoje per filialą, yra apmokestinamas tik, pirma, pelnas iš prekybos veiklos, tiesiogiai arba netiesiogiai priskirtinas šiam Airijos filialui, ir, antra, visos pajamos iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas arba kurios skirtos filialui.

176 Žinoma, kaip teisingai pažymėjo Komisija ir kaip pripažįsta Airija ir bendrovės ASI ir AOE, TCA 97 25 straipsnyje nenumatyta jokio konkretaus metodo, kuriuo remiantis galima nustatyti, koks pelnas tiesiogiai arba netiesiogiai priskirtinas bendrovių nerezidenčių Airijos filialams, ir jame nenurodoma jokio įprastų rinkos sąlygų principo, taikomo tokiam priskyrimui.

177 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad TCA 97 25 straipsnis susijęs tik su pelnu iš veiklos, kurią Airijos filialai vykdo patys, neįtraukiant pelno, gaunamo iš veiklos, kurią vykdo kiti aptariamos bendrovės nerezidentės padaliniai.

178 Kaip teigia Airija ir bendrovės ASI ir AOE, pagal tokį apmokestinimo mechanizmą iš esmės nėra galimas toks požiūris, kai nagrinėjamas visas bendrovės nerezidentės pelnas, ir jeigu šis pelnas negali būti priskirtas kitiems šios bendrovės padaliniams, jis automatiškai priskiriamas Airijos filialams (t. y. „atmetimo būdu“).

179 Šiuo klausimu Airija ir bendrovės ASI ir AOE remiasi Airijos teisės eksperto nuomone, kurios svarbos Komisija neginčija. Remiantis šia nuomone, analizė, kuri yra reikšminga taikant TCA 97 25 straipsnį siekiant nustatyti prekybos veiklą Airijoje per savo filialus vykdančių bendrovių nerezidenčių apmokestinamąjį pelną, turi būti susijusi su realia šių Airijos filialų veikla ir pačių filialų faktiškai vykdomos veiklos verte. Tokia nuomonė grindžiama, be kita ko, *High Court* (Aukštasis teismas, Airija)

sprendimu byloje *S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 note 4507* (toliau – Sprendimas *Dataproducts*). Sprendimu *Dataproducts* taip pat buvo remiamasi kaip precedentu pateikiant Airijos ir *Apple Inc.* argumentus per administracinę procedūrą ir Airijai bei bendrovėms ASI ir AOE pateikiant argumentus šioje byloje.

180 Iš Sprendimo *Dataproducts* matyti, kad pelnas iš turto, kurį kontroliuoja bendrovė nerezidentė, negali būti laikomas jos Airijos filialui priskirtinu pelnu, net jei šis turtas perduotas valdyti šiam filialui.

181 Pagal minėtą sprendimą Airijoje nereziduojančiai bendrovei priklausantis turtas, kurį kontroliuoja šios bendrovės vadovai, taip pat nereziduojantys Airijoje, negali būti priskirtas šios bendrovės Airijos filialui, net jeigu jis perduotas šiam valdyti. Jeigu Airijos filialo darbuotojai ir direktoriai nekontroliavo nagrinėjamo turto, iš jo gautos pajamos negalėjo būti priskirtos šiam filialui Airijoje mokėtino pelno mokesčio tikslais. Ši išvada nesikeistų net ir tuo atveju, jeigu tik Airijos filialas turėtų pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų ir fizinio turto, o bendrovė nerezidentė neturėtų fizinio turto, pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų ir nevykdytų jokios kitos veiklos, išskyrus minėtą Airijos filialo vykdomą veiklą. Pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų neturinti bendrovė nerezidentė buvo laikoma kontroliuojančia šį turtą per savo valdymo organus.

182 Taigi iš Sprendimo *Dataproducts* aišku, kad reikšmingas klausimas nustatant filialo pelną yra tas, ar Airijos filialas kontroliuoja minėtą turtą.

183 Šioje byloje nagrinėjamu atveju, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 37–40 punktuose, pateikdama pagrindinius motyvus Komisija iš esmės teigė, kad pelnas iš prekybos veiklos, gautas iš *Apple* grupės IN, kurios licencijas turėjo bendrovės ASI ir AOE, turėjo būti priskirtas Airijos filialams, nes šios bendrovės nebuvo fiziškai įsteigtos, neturėjo pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų ne šiuose filialuose, todėl negalėjo kontroliuoti šių licencijų.

184 Atsižvelgiant į Sprendimą *Dataproducts*, siekiant nustatyti bendrovės nerezidentės, kaip tai suprantama pagal TCA 97 25 straipsnį, Airijos filialui priskirtiną pelną, šios bendrovės turimas turtas negali būti priskirtas jos Airijos filialui, jeigu nenustatoma, kad šis filialas faktiškai kontroliuoja šį turtą. Be to, iš minėto sprendimo matyti, jog tai, kad bendrovė nerezidentė neturi pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų ir, išskyrus Airijos filialą, nėra fiziškai įsteigta, savaime nėra lemiama aplinkybė, neleidžianti konstatuoti, kad minėta bendrovė kontroliuoja šį turtą.

185 Taigi, jeigu Airijos filialai nekontroliavo bendrovių ASI ir AOE turimų *Apple* grupės IN licencijų, visos bendrovių pajamos iš šių licencijų negalėtų būti priskirtos minėtiems filialams pagal TCA 97 25 straipsnį. Su šių filialų veikla turėtų būti siejamas tik pelnas iš Airijos filialų vykdomos prekybos veiklos, įskaitant veiklą, vykdomą remiantis bendrovių ASI ir AOE turimomis *Apple* grupės IN licencijomis.

186 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, jog nuspręsdama, kad *Apple* grupės IN licencijos turėjo būti priskirtos Airijos filialams, nes bendrovės ASI ir AOE buvo laikomos neturinčiomis darbuotojų pagal darbo sutartį ir fiziškai neįsteigtomis šių licencijų valdymui užtikrinti, Komisija priskyrė pelną „atmetimo būdu“, o tai nesuderinama su TCA 97 25 straipsniu. Pateikdama pagrindinius motyvus Komisija nemėgino įrodyti, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai faktiškai kontroliavo *Apple* grupės IN licencijas, konstatuodama, kad Airijos mokesčių institucijos turėjo šiems filialams priskirti *Apple* grupės IN licencijas, todėl pagal TCA 97 25 straipsnį visos bendrovių ASI ir AOE prekybos pajamos turėjo būti laikomos gautomis iš šių filialų veiklos.

187 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad, kaip teisingai pažymi Airija ir bendrovės ASI ir AOE, nurodydamos priekaištus antrajame ieškinio pagrinde byloje T-778/16 ir pirmajame ieškinio pagrinde byloje T-892/16, Komisija, pateikdama pagrindinius motyvus, klaidingai įvertino Airijos mokesčių teisės aktų nuostatas, susijusias su Airijoje nereziduojančių, bet vykdančių prekybos veiklą per filialą bendrovių pelno apmokestinimu.

188 Kadangi pagrindiniai Komisijos motyvai grindžiami visuma vertinimų, susijusių su įprastu pelno apmokestinimu pagal Airijos mokesčių teisę, toliau reikia išnagrinėti Airijos ir bendrovių ASI bei AOE argumentus, kuriais jos remiasi, siekdamos paneigti kitus su šiais vertinimais siejamus aspektus.

2) Dėl įprastų rinkos sąlygų principo (pirmojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, trečiojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, pirmojo pagrindo byloje T-892/16 dalis ir antrojo pagrindo byloje T-892/16 dalis)

189 Iš esmės Airija ir bendrovės ASI ir AOE, šiuo klausimu palaikomos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, teigia, kad įprastų rinkos sąlygų principo Airijos mokesčių teisėje nėra ir kad atskira pareiga taikyti šį principą nekyla nei iš SESV 107 straipsnio, nei iš jokios kitos Sąjungos teisės nuostatos, nei iš 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416). Airijos teigimu, Komisija bet kuriuo atveju pati nenuosekliai taikė šį principą, nes neatsižvelgė į ekonominę tikrovę, *Apple* grupės struktūrą ir ypatumus.

190 Komisija, šiuo klausimu palaikoma Lenkijos Respublikos ir ELPA priežiūros institucijos, ginčija tokius argumentus, iš esmės teigdama, kad taikant metodą, naudojamą siekiant nustatyti apmokestinamąjį pelną pagal TCA 97 25 straipsnį, turi būti gautas rezultatas, kuris atitiktų apytikrį, bet patikimą rinkos sąlygomis ir taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautiną rezultatą, o Airijos mokesčių institucijos yra anksčiau taikiusios šį principą pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijas.

191 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti, ar Komisija galėjo pagrįstai remtis įprastų rinkos sąlygų principu, kai tikrino atrankiojo pranašumo buvimą, o jeigu taip, tai, antra, ar Komisija teisingai taikė šį principą, pateikdama pagrindinius motyvus.

i) Dėl Komisijos galimybės remtis įprastų rinkos sąlygų principu siekiant patikrinti atrankiojo pranašumo buvimą

192 Pirma, reikia priminti, kad ginčijamo sprendimo 244–248 konstatuojamosiose dalyse Komisija konstatavo, jog dėl to, kad TCA 97 25 straipsnyje nebuvo nurodyta, kaip reikia nustatyti Airijos filialo apmokestinamąjį pelną, ši nuostata turėjo būti taikoma taikant pelno priskyrimo metodą.

193 Antra, ginčijamo sprendimo 249 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad, remiantis 2006 m. birželio 22 d. Sprendimu *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), mokesčio bazės sumažinimas dėl mokesčių priemonės, kuria patvirtinama, kad vykdydamas sandorius grupės viduje mokesčių mokėtojas gali taikyti sandorių kainodarą, neatitinkančią kainų, taikomų įprastomis rinkos sąlygomis tarp nepriklausomų bendrovių, veikiančių panašiomis sąlygomis pagal įprastų rinkos sąlygų principą, tokiam mokesčių mokėtojui suteikė atrankųjį pranašumą, kaip tai suprantama pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį.

194 Be to, ginčijamo sprendimo 251 ir 252 konstatuojamosiose dalyse Komisija pažymėjo, kad pagal įprastų rinkos sąlygų principą siekiama užtikrinti, kad tos pačios integruotos grupės bendrovių tarpusavio sandoriai apmokestinimo tikslais būtų vertinami atsižvelgiant į pelną, kuris būtų gautas, jeigu tokius pat sandorius būtų sudariusios neintegruotos nepriklausomos bendrovės. Antraip integruotoms grupės bendrovėms pagal įprastas pelno apmokestinimo taisykles būtų taikoma palankesnė tvarka. Kaip nurodė Komisija, 2006 m. birželio 22 d. Sprendime *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416) Teisingumo Teismas patvirtino įprastų rinkos sąlygų principą kaip atskaitos kriterijų, kad būtų galima nustatyti, ar, remiantis SESV 107 straipsnio 1 dalimi, integruotai grupės bendrovei mokesčių priemone, kuria nustatoma bendrovės sandorių kainodara, o kartu ir mokesčio bazė, buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

195 Trečia, ginčijamo sprendimo 255 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad tas pats principas taikomas tos pačios integruotos bendrovės skirtingų padalinių vidaus sandoriams, pavyzdžiui, filialo, sudarančio sandorius su kitais savo bendrovės padaliniais. Komisijos teigimu, tam, kad sprendimu dėl

mokesčių patvirtintas pelno priskyrimo metodas nesuteiktų atrankiojo pranašumo bendrovei nerezidentei, veikiančiai Airijoje per filialą, būtina, kad taikant šį metodą būtų nustatomas toks apmokestinamasis pelnas ir gaunamas toks rezultatas, kuris atitiktų apytikrį, bet patikimą rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Ginčijamo sprendimo 256 konstatuojamojoje dalyje ji pridūrė, kad taikė įprastų rinkos sąlygų principą ne kaip mokesčių „nustatymo“ pagrindą, kuris priešingu atveju būtų netinkamas taikant referencinį pagrindą, bet kaip atskaitos kriterijų, kuriuo remiantis galima patikrinti, ar apmokestinamas filialo, kuriam taikomos įprastinės pelno apmokestinimo taisyklės, pelnas nustatytas taip, kad būtų užtikrinta, kad jis nebūtų vertinamas palankiau nei neintegruotos bendrovės, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo.

196 Ketvirta, dėl minėto principo teisinio pagrindo Komisija ginčijamo sprendimo 255 konstatuojamojoje dalyje nurodė, kad tiesiogiai netaikė EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnio 2 dalies ir (arba) 9 straipsnio ar EBPO gairių dėl pelno priskyrimo ar sandorių kainodaros metodų, nes tai neprivalomi dokumentai, bet jie yra naudingos rekomendacijos, kaip užtikrinti, kad sandorių kainodara ir pelno priskyrimo tvarka duotų rinkos sąlygas atitinkančių rezultatų.

197 Be to, ginčijamo sprendimo 257 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad jos taikomas įprastų rinkos sąlygų principas kyla iš SESV 107 straipsnio 1 dalies, kaip ją yra išaiškinęs Teisingumo Teismas, o ši straipsnio dalis valstybėms narėms yra privaloma ir iš jos taikymo srities nepašalinamos nacionalinės mokesčių sistemos. Ji patikslino, kad todėl šis principas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar atitinkama valstybė narė yra įtraukusi minėtą principą į savo nacionalinės teisės sistemą.

198 Tuo remdamasi ginčijamo sprendimo 258 ir 259 konstatuojamosiose dalyse Komisija konstatavo, kad jeigu galima įrodyti, kad taikant ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtintus pelno priskyrimo metodus Airijoje apmokestintinas bendrovių ASI ir AOE pelnas nenustatomas taip, kad atitiktų apytikslį, bet patikimą rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, turėtų būti laikoma, kad šiais sprendimais suteikiamas atrankusis pranašumas, nes dėl jų sumažėjo Airijoje jų mokėtino pelno mokesčio suma, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių mokesčio bazė nustatoma pagal pelną, gaunamą rinkos sąlygomis.

199 Pirmiausia, kaip matyti, be kita ko, iš ginčijamo sprendimo 258 ir 259 konstatuojamųjų dalių, nurodytų šio sprendimo 198 punkte, reikia pažymėti, kad Komisija rėmėsi įprastų rinkos sąlygų principu, kai analizavo, ar dėl ginčijamų mokesčių sprendimų buvo suteiktas atrankusis pranašumas, be kita ko, pateikdama pagrindinius motyvus.

200 Taip pat reikia priminti, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 163 punkte, kad referencinį pagrindą (bazinę sistemą), kuris šioje byloje nagrinėjamu atveju buvo reikšmingas analizuojant pranašumo kriterijų, sudarė Airijos įprastinės pelno apmokestinimo taisyklės, kurių tikslas buvo apmokestinti visų pelno mokesčiu šioje valstybėje narėje apmokestinamų bendrovių pelną, todėl šis referencinis pagrindas (bazinė sistema) apėmė TCA 97 25 straipsnyje numatytas nuostatas, taikytinas bendrovėms nerezidentėms.

201 Vadinasi, reikia išnagrinėti, ar remdamasi įprastų rinkos sąlygų principu Komisija, pateikdama, be kita ko, pagrindinius motyvus, galėjo analizuoti, ar dėl pelno priskyrimo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams, kuris buvo patvirtintas ginčijamais mokesčių sprendimais, šioms bendrovėms buvo suteiktas pranašumas.

202 Kalbant apie mokesčių priemones, pažymėtina, kad pranašumo buvimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas). Taigi tokia priemone jos gavėjui suteikiama ekonominė nauda, jeigu ja sumažinama paprastai įmonės biudžetui tenkanti našta ir kuri, nebūdama subsidija tiesiogine šio žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktas).

203 Vadinasi, siekiant nustatyti, ar yra suteiktas mokestinis pranašumas, naudos gavėjo situaciją, susiklosčiusią dėl ginčijamos priemonės taikymo, reikia palyginti su situacija, kuri susiklostytų nesant nagrinėjamos priemonės (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Cellnex Telecom ir Telecom Castilla-La Mancha / Komisija*, C-91/17 P ir C-92/17 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:284, 114 punktą) ir taikant įprastas apmokestinimo taisykles.

204 Pirma, reikia priminti, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju kalbama apie Airijos bendrovių nerezidenčių, kurios vykdo prekybos veiklą šioje valstybėje narėje per savo filialus, apmokestinimą Airijoje. Taigi reikia nustatyti pelną, kuris turi būti priskirtas šiems filialams apmokestinimo pelno mokesčiu tikslu, taikant vadinamąsias „įprastas“ apmokestinimo taisykles, atsižvelgiant į šioje byloje nagrinėjamu atveju taikytinas įprastines apmokestinimo taisykles, nurodytas šio sprendimo 200 punkte ir apimančias TCA 97 25 straipsnio nuostatas, taikytinas bendrovėms nerezidentėms.

205 Taigi šioje byloje nagrinėjamu atveju reikšmingas klausimas susijęs ne su įmonių grupės sandorių kainodara šios grupės viduje, kaip buvo byloje, kurioje priimtas 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimas *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Žinoma, principai, taikytini sandorių kainodarai įmonių grupės viduje, pagal analogiją gali būti taikomi pelno priskyrimui bendrovės filialui. Kaip ir sandorių kainodara grupės viduje tarp tos pačios grupės bendrovių nėra nustatoma rinkos sąlygomis, taip ir pelno priskyrimas tos pačios bendrovės filialui nėra atliekamas rinkos sąlygomis.

207 Vis dėlto tam, kad toks taikymas pagal analogiją būtų galimas, pagal nacionalinę mokesčių teisę turi būti taip, kad pelnas, gautas iš įmonių nerezidenčių filialų veiklos, turėtų būti apmokestinamas taip, lyg jis būtų gautas iš savarankiškų, rinkos sąlygomis veiklą vykdančių įmonių ekonominės veiklos.

208 Šiuo klausimu, antra, reikia priminti, kad, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 161 punkte, vertinant pagal Airijos pelno mokesčio sistemos taikymo sąlygas, remiantis TCA 97 25 straipsniu, viena vertus, bendrovių rezidenčių ir, kita vertus, bendrovių nerezidenčių, vykdančių prekybos veiklą Airijoje per filialą, padėtis yra panaši, atsižvelgiant į šia sistema siekiamą tikslą apmokestinti šių bendrovių (nesvarbu, rezidenčių ar nerezidenčių) apmokestinamąjį pelną.

209 Be to, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 179 punkte, analizė, kuri yra reikšminga taikant TCA 97 25 straipsnį siekiant nustatyti prekybos veiklą Airijoje per savo filialus vykdančių bendrovių nerezidenčių apmokestinamąjį pelną, turi būti susijusi su realia šių Airijos filialų veikla ir pačių filialų faktiškai vykdomos veiklos verte.

210 Taip pat reikia pažymėti, kad Airija, aiškiai paklausta apie tai Bendrojo Teismo raštu ir vėliau žodžiu per teismo posėdį, patvirtino, kad taikant TCA 97 25 straipsnį, kaip nurodyta šio sprendimo 209 punkte, filialų faktiškai vykdomos veiklos vertė nustatoma atsižvelgiant į šio pobūdžio veiklos vertę rinkoje.

211 Iš to darytina išvada, kad pagal Airijos mokesčių teisę iš tokio filialo prekybos veiklos gautas pelnas turėtų būti apmokestinamas taip, lyg jis būtų nustatytas rinkos sąlygomis.

212 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad kai pasinaudodama jai pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį suteikta kompetencija Komisija nagrinėja mokesčių priemonę, susijusią su bendrovės nerezidentės, vykdančios prekybos veiklą Airijoje per filialą, apmokestinamuoju pelnu, ji gali lyginti šiai bendrovei nerezidentei dėl minėtos mokesčių priemonės tenkančią mokesčių naštą su mokesčių našta, kuri tektų panašioje faktinėje padėtyje esančiai ir veiklą rinkos sąlygomis vykdančiai bendrovei rezidentei taikant nacionalinėje teisėje numatytas įprastas apmokestinimo taisykles.

213 Tokias išvadas *mutatis mutandis* patvirtina 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), kaip Komisija teisingai pažymėjo ginčijamame sprendime. Byla, kurioje priimtas minėtas sprendimas, buvo susijusi su Belgijos mokesčių teise, pagal kurią buvo numatyta, kad integruotos bendrovės ir savarankiškos bendrovės vertinamos vienodai. Teisingumo Teismas minėto sprendimo 95 punkte pripažino, kad nuo įprastos sistemos nukrypstančią tvarką reikia palyginti su „įprasta apmokestinimo tvarka, pagrįsta laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės pajamų ir išlaidų skirtumu“.

214 Taigi, nors taikydamos mokesčių priemonę, susijusią su prekybos veiklą Airijoje per filialą vykdančios bendrovės nerezidentės apmokestinamuoju pelnu, nacionalinės institucijos sutiko su tam tikro dydžio pelnu, priskirtinu šiam filialui, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį Komisijai leidžiama tikrinti, ar šis pelno dydis atitinka pelno dydį, kuris būtų gautas vykdant šią prekybos veiklą rinkos sąlygomis, siekiant patikrinti, ar dėl to nėra sumažinama našta, kuri paprastai įtraukiama į aptariamos įmonės biudžetą, taip suteikiant jai pranašumą, kaip tai suprantama pagal minėtą straipsnį. Taigi ginčijamame sprendime Komisijos apibūdintas įprastų rinkos sąlygų principas yra priemonė, leidžianti atlikti šią patikrą, kai Komisija įgyvendina savo įgaliojimus pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

215 Be to, ginčijamo sprendimo 256 konstatuojamojoje dalyje Komisija pagrįstai nurodė, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra kaip „atskaitos kriterijus“, kuriuo remiantis galima patikrinti, ar bendrovės nerezidentės filialo apmokestinamasis pelnas nustatytas taip, kad būtų užtikrinta, jog bendrovėms nerezidentėms, Airijoje veiklą vykdančioms per filialą, pagal tas taisykles nebūtų taikoma palankesnė tvarka nei neintegruotoms bendrovėms, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka rinkoje nustatomas kainas, dėl kurių susitariama laikantis įprastų rinkos sąlygų principo.

216 Trečia, dar reikia pažymėti, kad kai Komisija taiko šią priemonę, siekdama patikrinti, ar prekybos veiklą per filialą Airijoje vykdančios bendrovės nerezidentės apmokestinamasis pelnas pagal mokesčių priemonę atitinka apytikrį, bet patikimą rinkos sąlygomis ir taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautiną apmokestinamąjį pelną, ji gali konstatuoti pranašumą, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, tik jeigu abu palyginimo kriterijai skiriasi tiek, kad to negalima laikyti netikslumais, būdingais tokiam apytikriam vertinimui naudotai metodologijai.

217 Ketvirta, žinoma, reikia pažymėti, kad, kaip teigia Airija ir bendrovės ASI bei AOE, kai 1991 m. ir 2007 m. buvo priimti ginčijami mokesčių sprendimai, įprastų rinkos sąlygų principas nebuvo įtrauktas į Airijos mokesčių teisę nei tiesiogiai, be kita ko, įtraukiant sandorių kainodaros srityje tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams taikytinus pricipus, 1995 m. birželio 27 d. patvirtintus ir 2010 m. liepos 22 d. peržiūrėtus EBPO mokesčių reikalų komiteto (toliau – EBPO sandorių kainodaros gairės), nei netiesiogiai, įtraukiant EBPO patvirtintą metodą, susijusį su pelno priskyrimu bendrovių nerezidenčių filialams.

218 Vis dėlto, nors šis principas nėra formaliai įtrauktas į Airijos teisę, kaip buvo konstatuota šio sprendimo 209 ir 210 punktuose, Airija patvirtino, kad taikydamos TCA 97 25 straipsnį Airijos mokesčių institucijos privalėjo, pirma, nustatyti realią nagrinėjamų Airijos filialų veiklą ir, antra, nustatyti šios veiklos vertę pagal šio pobūdžio veiklos rinkos vertę.

219 Taip pat reikia konstatuoti, jog iš *High Court* (Aukštasis teismas) sprendimo byloje *Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465*, kuriuo Komisija rėmėsi, raštu atsakydama į Bendrojo Teismo klausimus, ir dėl kurio taikymo srities šalys diskutavo per teismo posėdį, yra aišku, kad dar 1984 m. Airijos mokesčių institucijos laikėsi pozicijos, kad jeigu susijusių įmonių sudaryto sandorio deklaruojama vertė neatitinka sandorio vertės, dėl kurios būtų susitarta atviroje rinkoje, ši vertė turi būti patikslinta, kad atitiktų rinkos vertę. Šis požiūris, kuriam iš esmės pritarė *High Court* (Aukštasis teismas), buvo susijęs su patikslinimais, lygiaverčiais tiems, kurie siūlomi remiantis įprastų rinkos sąlygų principu, be kita ko, EBPO sandorių kainodaros gairėse.

220 Be to, kaip teisingai pažymėjo Komisija, įprastų rinkos sąlygų principas buvo įtrauktas į dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijas, kurias Airija pasirašė su Jungtinėmis Amerikos Valstijomis ir Jungtine Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalyste, siekiant išspręsti potencialias dvigubo apmokestinimo situacijas. Taigi šiose konvencijose nurodoma, kokį pelną valstybė, kiekviena šių konvencijų šalis, gali apmokestinti, kai vienoje iš šių valstybių įsteigta bendrovė vykdo prekybos veiklą kitoje valstybėje per nuolatinį padalinį. Taigi reikia konstatuoti, kad, bent dvišaliuose santykiuose su šiomis valstybėmis Airija sutiko taikyti įprastų rinkos sąlygų principą, siekdama išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų.

221 Penkta, kaip teisingai nurodo Airija ir bendrovės ASI ir AOE, Komisija vis dėlto negali teigti, kad yra atskira pareiga taikyti iš SESV 107 straipsnio 1 dalies kylantį įprastų rinkos sąlygų principą ir pagal kurią valstybės narės įpareigojamos taikyti šį principą horizontaliai ir visose savo nacionalinės mokesčių teisės srityse.

222 Nesant konkrečią sritį reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, valstybės narės turi kompetenciją nustatyti apmokestinimo bazes ir paskirstyti mokesčių naštą skirtingiems gamybos veiksniams ir ūkio sektoriams (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 punktą).

223 Nors, žinoma, tai nereiškia, kad SESV 107 straipsnio 1 dalis netaikoma kiekvienai mokesčių priemonei, turinčiai poveikį, be kita ko, mokesčio bazei, į kurią atsižvelgia mokesčių institucijos (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija* / *Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103 ir 104 punktus), nepaneigiama, kad šiuo Sąjungos teisės raidos etapu Komisija neturi kompetencijos, jai suteikiančios teisę savarankiškai nustatyti integruotos įmonės vadinamąjį „įprastą“ apmokestinimą netaikant nacionalinės mokesčių teisės nuostatų.

224 Vis dėlto, nors vadinamasis „įprastas“ apmokestinimas apibrėžiamas nacionalinėse mokesčių taisyklėse ir nors pranašumo buvimas turi būti įrodytas atsižvelgiant į šias taisykles, nepaneigiama, kad, jei šiose nacionalinėse taisyklėse numatyta, kad bendrovių nerezidenčių filialai, kiek tai susiję su pelnu iš jų prekybos veiklos Airijoje, ir bendrovės rezidentės apmokestinamos tomis pačiomis sąlygomis, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį Komisijai leidžiama tikrinti, ar filialams priskirto pelno dydis, kurį nacionalinės institucijos pripažino tinkamu, kai nustatė šių bendrovių nerezidenčių apmokestinamąjį pelną, atitinka pelną, kuris būtų gautas vykdant šią prekybos veiklą rinkos sąlygomis.

225 Tokiomis aplinkybėmis reikia atmesti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE argumentus, pateiktus grindžiant pirmąjį ieškinio pagrindą byloje T-778/16 ir pirmąjį bei antrąjį ieškinio pagrindus byloje T-892/16, tiek, kiek šiuose pagrinduose jos ginčija, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju Komisija, atsižvelgdama į tai, kaip Airijos mokesčių institucijos taikė TCA 97 25 straipsnį, remdamasi įprastų rinkos sąlygų principu (kuris ginčijamame sprendime apibrėžtas kaip priemonė), tikrino, ar pelnas, priskirtas filialams dėl jų prekybos veiklos Airijoje, su kuriuo buvo sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose, atitiko pelną, kuris būtų gautas, jei ši prekybos veikla būtų vykdoma rinkos sąlygomis.

ii) Dėl to, ar Komisija teisingai taikė įprastų rinkos sąlygų principą, pateikdama pagrindinius motyvus

226 Airija, pateikdama trečiąjį pagrindą byloje T-778/16, teigia, kad Komisija, pateikdama pagrindinius motyvus, pati nenuosekliai taikė įprastų rinkos sąlygų principą, nes neatsižvelgė į ekonominę tikrovę, *Apple* grupės struktūrą ir ypatumus.

227 Šiuo klausimu reikia priminti tai, kas buvo pažymėta šio sprendimo 209 ir 210 punktuose, t. y. kad analizė, reikšminga taikant TCA 97 25 straipsnį, siekiant nustatyti prekybos veiklą Airijoje per Airijos filialus vykdančių bendrovių nerezidenčių apmokestinamąjį pelną, turi būti susijusi su realia šių filialų veikla ir veiklos, kurią faktiškai vykdė patys filialai, rinkos verte.

228 Pateikdama pagrindinius motyvus Komisija konstatavo, kad bendrovių ASI ir AOE turimos *Apple* grupės IN licencijos turėjo būti priskirtos Airijos filialams todėl, kad šios dvi bendrovės neturėjo darbuotojų ir nebuvo fiziškai įsteigtos, ir nemėgino įrodyti, kad toks priskyrimas buvo grindžiamas šių Airijos filialų realiai vykdoma veikla. Be to, Komisija iš šios išvados sprendė, kad visos bendrovių ASI ir AOE prekybos pajamos turėjo būti laikomos gautomis iš Airijos filialų veiklos, nemėgindama įrodyti, kad šios pajamos rodė pačių filialų faktiškai vykdomos veiklos vertę.

229 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad Airijos argumentai, pateikti kartu su trečiuoju pagrindu byloje T-778/16, kiek jais yra ginčijamos išvados, kurias remdamasi įprastų rinkos sąlygų principu Komisija padarė, pateikdama pagrindinius motyvus, turi būti pripažinti pagrįstais.

230 Dėl šio sprendimo 188 punkte nurodytų priežasčių toliau reikia išnagrinėti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE argumentus dėl Komisijos vertinimų pateikiant pagrindinius motyvus, susijusius su EBPO patvirtintu metodu.

3) Dėl EBPO patvirtinto metodo (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, ketvirtojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir penktasis pagrindas byloje T-892/16)

231 Iš esmės Airija ir bendrovės ASI ir AOE teigia, kad EBPO patvirtintas metodas nėra Airijos mokesčių sistemos dalis, visų pirma kiek tai susiję su bendrovių nerezidenčių apmokestinimu, numatytu TCA 97 25 straipsnyje. Ši nuostata nėra grindžiama EBPO patvirtintu metodu. Be to, Airija ir bendrovės ASI ir AOE teigia, kad net darant prielaidą, kad apmokestinamojo pelno priskyrimas pagal TCA 97 25 straipsnį turėjo būti atliekamas laikantis EBPO patvirtinto metodo, Komisija taikė jį klaidingai, nes neišnagrinėjo, kokios funkcijas faktiškai buvo vykdomos bendrovių ASI ir AOE Airijos filialuose.

232 Taigi reikia patikrinti, pirma, ar Komisija galėjo pagrįstai remtis EBPO patvirtintu metodu, kai tikrino atrankiojo pranašumo buvimą, o jeigu taip, tai, antra, ar Komisija teisingai taikė šį metodą, pateikdama pagrindinius motyvus.

i) Dėl Komisijos galimybės remtis EBPO patvirtintu metodu

233 Kaip nurodyta šio sprendimo 202 punkte, kalbant apie mokesčių priemones, pats pranašumo buvimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu, siekiant patikrinti, ar dėl tokių priemonių sumažėja nagrinėjamų priemonių gavėjų mokesčių našta, palyginti su ta, kuri įprastai tektų šiems gavėjams, nesant tokių priemonių.

234 Vadinasi, būtent atsižvelgdama į Airijos mokesčių teisę Komisija turėjo tikrinti, ar dėl ginčijamų mokesčių sprendimų buvo sukurtas pranašumas ir ar jis buvo atrankusis.

235 Kaip matyti iš to, kas išdėstyta šio sprendimo 196 punkte, pirma, Komisija ginčijamo sprendimo 255 konstatuojamojoje dalyje aiškiai nurodė, kad tiesiogiai netaikė nei EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnio 2 dalies ar 9 straipsnio, nei EBPO gairių dėl pelno priskyrimo ar sandorių kainodaros. Antra, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 217 punkte, EBPO patvirtintas metodas nėra įtrauktas į Airijos mokesčių teisę.

236 Vis dėlto, nors Komisija teisingai pažymėjo, kad EBPO nustatyti principai, tiksliau – EBPO patvirtintas metodas, formaliai negali būti jai privalomi, nepaneigiama, kad pateikdama pagrindinius motyvus, be kita ko, ginčijamo sprendimo 265–270 konstatuojamosiose dalyse, ji iš esmės rėmėsi EBPO patvirtintu metodu, nuspręsdama, kad priskiriant pelną bendrovėje skirtingiems šios bendrovės padaliniams paskirstomas turtas, vykdomos funkcijos ir prisiimama rizika. Be to, Komisija, siekdama patvirtinti savo motyvus, pati tiesiogiai nurodė EBPO patvirtintą metodą, pavyzdžiui, ginčijamo sprendimo 186 išnašoje.

237 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad EBPO patvirtintas metodas grindžiamas ekspertų grupių darbu ir atspindi tarptautiniu lygmeniu pasiektą sutarimą dėl pelno priskyrimo nuolatiniams padaliniams ir kad dėl to jis turi tam tikrą praktinę reikšmę aiškinant klausimus, susijusius su minėtu pelno priskyrimu, kaip Komisija pripažino ginčijamo sprendimo 79 konstatuojamojoje dalyje.

238 Be to, reikėtų priminti, kad, kaip ieškinio 123 punkte pripažino pati Airija, ir Komisija to neginčija, taikant TCA 97 25 straipsnį reikia atsižvelgti į Airijos padalinių faktines aplinkybes ir situaciją, be kita ko, jų vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką. Taip pat nereikėtų pamiršti, kad, paklausta būtent apie tai raštu Bendrojo Teismo ir žodžiu per teismo posėdį Airija patvirtino, kad siekiant nustatyti filialams priskirtiną pelną, kaip tai suprantama pagal TCA 97 25 straipsnį, turi būti objektyviai išanalizuotos faktinės aplinkybės, pirma, nustatyta filialo vykdoma „veikla“, jo naudojamas turtas šiai veiklai, be kita ko, nematerialusis turtas, kaip antai IN, ir su tuo susijusi šio filialo prisiimama rizika ir, antra, šio pobūdžio veiklos vertė rinkoje.

239 Priešingai, nei teigia Airija, pateikdama argumentus, susijusius su TCA 97 25 straipsnio ir EBPO patvirtinto metodo skirtumais, reikia konstatuoti, kad iš esmės TCA 97 25 straipsnio taikymas, kaip jį apibūdino Airija, ir funkcinė bei faktinių aplinkybių analizė, atliekama pirmuoju pagal EBPO patvirtintą metodą siūlomos analizės etapu, tam tikru mastu sutampa.

240 Tokiomis aplinkybėmis negalima priekaištauti Komisijai dėl to, kad ji iš esmės rėmėsi EBPO patvirtintu metodu, kai nusprendė, kad pagal TCA 97 25 straipsnį priskiriant pelną bendrovės nerezidentės Airijos filialui reikia atsižvelgti į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp šio filialo ir kitų šios bendrovės padalinių.

ii) Dėl to, ar Komisija teisingai taikė EBPO patvirtintą metodą, pateikdama pagrindinius motyvus

241 Airija ir bendrovės ASI ir AOE iš esmės teigia, kad Komisijos pateikti pagrindiniai motyvai neatitinka EBPO patvirtinto metodo, nes Komisija nusprendė, kad pelnas, susijęs su *Apple* grupės IN licencijomis, būtinai turėjo būti priskirtas bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams, kadangi bendrovių ASI ir AOE vadovai nevykdė aktyvių ar būtinų šių licencijų valdymo funkcijų.

242 Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad pagal EBPO patvirtintą metodą, kaip jis apibūdintas, be kita ko, ginčijamo sprendimo 88 ir 89 konstatuojamosiose dalyse, pirmuoju analizės etapu siekiama nustatyti turtą, funkcijas ir riziką, kurie turi būti priskirti bendrovės nuolatiniam padaliniui, remiantis jos realiai vykdoma veikla. Aišku, šiuo pirmuoju etapu analizė negali būti atliekama abstrakčiai, neatsižvelgiant į visoje bendrovėje vykdomą veiklą ir funkcijas. Vis dėlto tai, kad pagal EBPO patvirtintą metodą reikalaujama analizuoti nuolatiniame padalinyje realiai vykdomas funkcijas, neatitinka Komisijos taikyto požiūrio, pirma, nustatyti visoje bendrovėje vykdomas funkcijas, išsamiau neanalizuojant funkcijų, kurias realiai vykdo filialai ir, antra, preziumuoti, kad funkcijas vykdė nuolatinis padalinys, jeigu jų negalima priskirti pačios bendrovės pagrindinei buveinei.

243 Pateikdama pagrindinius motyvus Komisija iš esmės laikė, kad bendrovių ASI ir AOE pelnas, susijęs su *Apple* grupės IN (kuris, kaip argumentuoja Komisija, sudarė labai didelę viso šių dviejų bendrovių pelno dalį), turėjo būti priskirtas Airijos filialams, nes bendrovės ASI ir AOE, be šių filialų, neturėjo darbuotojų, kurie būtų galėję valdyti šią IN; bet ši institucija nenustatė, kad Airijos filialai atliko šias valdymo funkcijas.

244 Iš to darytina išvada, kad, kaip teisingai teigia Airija ir bendrovės ASI ir AOE, požiūris, kuriuo Komisija vadovavosi, pateikdama pagrindinius motyvus, neatitinka EBPO patvirtinto metodo.

245 Tokiomis aplinkybėmis, kaip teisingai nurodo Airija ir bendrovės ASI ir AOE, pateikdamos priekaištus kartu su antruoju ir ketvirtuoju pagrindais byloje T-778/16 ir penktuoju pagrindu byloje T-892/16, reikia konstatuoti, kad Komisija, pateikdama pagrindinius motyvus, klaidingai taikė bendrovių ASI ir AOE filialų vykdytos veiklos funkcinę ir faktinę analizę, kuria remdamosi Airijos mokesčių institucijos taiko TCA 97 25 straipsnį ir kuri iš esmės atitinka analizę, numatytą pagal EBPO patvirtintą metodą.

4) Išvados dėl referencinio pagrindo (bazinės sistemos) nustatymo ir vertinimai, susiję su įprastu apmokestinimu pagal Airijos teisę

246 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad Komisija nepadarė klaidos, kaip referencinį pagrindą (bazinę sistemą) šioje byloje nagrinėjamu atveju nustatydama įprastines bendrovių pelno apmokestinimo taisykles, apimančias, be kita ko, TCA 97 25 straipsnio nuostatas.

247 Be to, Komisija nepadarė klaidos, kaip priemone remdamasi įprastų rinkos sąlygų principu, siekdama patikrinti, ar, Airijos mokesčių institucijoms taikant TCA 97 25 straipsnį, filialams dėl jų prekybos veiklos Airijoje priskirtas pelnas, kuris buvo patvirtintas ginčijamuose mokesčių sprendimuose, atitiko pelną, kuris būtų gautas vykdant šią prekybos veiklą rinkos sąlygomis.

248 Komisijai taip pat negalima priekaištauti iš esmės rėmusis EBPO patvirtintu metodu, kai ji nusprendė, kad pagal TCA 97 25 straipsnį priskiriant pelną bendrovės nerezidentės Airijos filialui reikia atsižvelgti į turto, vykdomų funkcijų ir prisiimamos rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių.

249 Vis dėlto reikia pažymėti, kad pateikdama pagrindinius motyvus Komisija padarė klaidų, susijusių su TCA 97 25 straipsnio taikymu, kaip buvo konstatuota šio sprendimo 187 punkte, su įprastų rinkos sąlygų principo taikymu, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 229 punkte, ir EBPO patvirtinto metodo taikymu, kaip buvo konstatuota šio sprendimo 244 ir 245 punktuose. Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad Komisijos pateikti pagrindiniai motyvai buvo grindžiami klaidingais vertinimais, susijusiais su įprastu apmokestinimu pagal šioje byloje nagrinėjamu atveju taikytiną Airijos mokesčių teisę.

250 Išsamumo sumetimais vis dėlto reikia išnagrinėti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE priekaištus dėl faktinių Komisijos vertinimų, susijusių su veikla *Apple* grupėje.

3. Dėl Komisijos vertinimų, susijusių su veikla „Apple“ grupėje (pirmasis pagrindas byloje T-778/16 ir trečiasis bei ketvirtasis pagrindai byloje T-892/16)

251 Kaip buvo konstatuota šio sprendimo 177 punkte, TCA 97 25 straipsnis susijęs su pelnu iš veiklos, kurią Airijos filialai vykdo patys. Taip pat reikia priminti, kad, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 238 punkte, taikant TCA 97 25 straipsnį reikia atsižvelgti į Airijos filialų faktines aplinkybes ir situaciją, be kita ko, jų vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimtą riziką.

252 Be to, reikia pažymėti, jog pati Komisija ginčijamo sprendimo 91 ir 92 konstatuojamosiose dalyse pabrėžė, kad EBPO patvirtintas metodas, kiek tai susiję su nematerialiojo turto, pavyzdžiui, IN priskyrimo nuolatiniams padaliniams klausimu, grindžiamas vadovaujančių asmenų funkcijų, susijusių su nagrinėjamo turto valdymu, ir sprendimų dėl, be kita ko, nematerialiojo turto vystymo priėmimu samprata.

253 Taigi reikia išnagrinėti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE priekaištus, pateiktus pirmajame pagrinde byloje T-778/16 ir trečiajame bei ketvirtajame pagrinduose byloje T-892/16 dėl faktinių Komisijos vertinimų, susijusių su veikla *Apple* grupėje.

254 Iš esmės Airija ir bendrovės ASI ir AOE nurodo, kad šių bendrovių Airijos filialų vykdoma veikla ir funkcijos, kurias nustatė Komisija, sudarė tik labai mažą jų ekonominės veiklos ir pelno dalį ir kad ši veikla ir funkcijos bet kuriuo atveju neapėmė nei valdymo, nei strateginių sprendimų dėl IN vystymo ar rinkodaros priėmimo. Airija ir bendrovės ASI ir AOE kaip tik tvirtina, kad visi strateginiai sprendimai, visų pirma susiję su produktų kūrimu ir vystymu, buvo priimti laikantis bendros komercinės strategijos, kuri buvo nustatoma Kupertine ir kurią abi aptariamos bendrovės įgyvendino per savo valdymo organus ir bet kuriuo atveju ne Airijos filialuose. Taigi nėra pagrindo *Apple* grupės IN licencijų priskirti Airijos filialams.

a) Dėl bendrovės „ASI“ Airijos filialo veiklos

255 Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 9 punkte, bendrovės ASI Airijos filialas atsakingas už, be kita ko, pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklą, susijusią su *Apple* prekių ženklo produktų pardavimu susijusioms šalims ir tretiesiems klientams EARIA ir ARV regionuose.

256 Ginčijamo sprendimo 289 ir 290 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė produktų kokybės kontrolę, MTP infrastruktūros valdymą ir verslo riziką kaip funkcijas, kurios turi būti neabejotinai priskirtos Airijos filialams, atsižvelgiant į tai, kad bendrovės ASI ir AOE neturėjo darbuotojų ne šiuose filialuose, kurie būtų galėję vykdyti tokias funkcijas.

257 Kalbant konkrečiau, Komisija pažymėjo, jog dėl to, kad bendrovės ASI Airijos filialas buvo įgaliotas platinti *Apple* prekių ženklu pažymėtus produktus, jo veiklai vykdyti buvo būtina turėti prieigą prie šio prekių ženklo, ir visa ši prieiga bendrovei ASI buvo suteikta *Apple* grupės IN licencijomis (ginčijamo sprendimo 296 konstatuojamoji dalis).

258 Komisija toliau pažymėjo, kad bendrovės ASI Airijos filialas vykdė keletą funkcijų, labai svarbių *Apple* prekių ženklo vystymui ir palaikymui vietos rinkoje ir šios rinkos klientų lojalumo šiam prekių ženklui užtikrinimui. Kaip pavyzdį ji nurodė tai, kad bendrovės ASI Airijos filialas patyrė vietos rinkodaros išlaidų, tiesiogiai palaikydamas ryšius su rinkodaros paslaugų teikėjais (ginčijamo sprendimo 297 konstatuojamoji dalis). Be to, bendrovės ASI Airijos filialas buvo atsakingas už regioninių duomenų rinkimą ir analizę, siekiant apskaičiuoti *Apple* prekių ženklo produktų tikėtinos paklausos prognozę (ginčijamo sprendimo 298 konstatuojamoji dalis). Komisija taip pat pabrėžė, kad Airijoje buvo įsteigta [*konfidencialu*] etato ekvivalentų MTP srityje (ginčijamo sprendimo 300 konstatuojamoji dalis).

259 Pirma, kalbant apie Komisijos atliktą priskyrimą „atmetimo būdu“ ginčijamo sprendimo 289–295 konstatuojamosiose dalyse, kai ji bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams priskyrė kokybės kontrolės, MTP infrastruktūros valdymo ir verslo rizikos valdymo funkcijas, remdamasi vien tuo, kad bendrovės ASI ir AOE neturėjo darbuotojų ne Airijos filialuose, reikia priminti šio sprendimo 243 ir 244 punktuose nurodytus motyvus, pagal kuriuos toks metodas neatitinka nei Airijos teisės, nei EBPO patvirtinto metodo. Tokiais motyvais Komisijai nepavyko įrodyti, kad šias funkcijas faktiškai vykdė Airijos filialai.

260 Grįsdama savo vertinimą Komisija remiasi 2009 m. iš dalies pakeisto sąnaudų pasidalijimo susitarimo B priedu, kuriame yra dvi lentelės, pateiktos ginčijamo sprendimo 8 ir 9 pav. (ginčijamo sprendimo 122 konstatuojamoji dalis), atskleidžiančios visas svarbias nematerialiojo turto, dėl kurio buvo susitarta nagrinėjamame susitarime, funkcijas ir su tuo susijusią riziką. Kiekviena iš šių funkcijų ir rizika žymima „x“ ir susiejama atitinkamai su *Apple Inc.* (ji nurodoma kaip *Apple*) ir bendrovėmis ASI bei AOE (jos kartu nurodytos kaip „International Participant“), išskyrus IN įregistravimą ir apsaugą, kuri siejama tik su *Apple Inc.*

261 Dėl nematerialiojo turto, dėl kurio sudarytas sąnaudų pasidalijimo susitarimas, t. y. iš esmės viso *Apple* grupės IN, pažymėtina, kad minėto susitarimo B priede išvardytos funkcijos apima MTP, kokybės kontrolę, su vystymo veikla susijusias prognozes, finansinį planavimą ir analizę, MTP infrastruktūros valdymą, sutarčių dėl nematerialiojo turto vystymo sudarymą su susijusiomis šalimis arba trečiosiomis šalimis, su vystymo veikla susijusių sutarčių administravimą, darbuotojų, rangovų ir subrangovų, reikalingų vystymo veiklai, atranką, samdymą ir priežiūrą, IN registravimą ir apsaugą ir pardavimų plėtrą.

262 Kalbant apie minėto sąnaudų pasidalijimo susitarimo B priede išvardytą riziką, susijusią su visa *Apple* grupės IN, pažymėtina, kad ji apima, be kita ko, riziką, susijusią su produktų kūrimu, produktų kokybe, rinkų plėtra, atsakomybe už produktus, materialiuoju turtu, IN apsauga ir jos pažeidimais, taip pat prekių ženklo vystymu ir pripažinimu, ir riziką, susijusią su reguliavimo tvarkos pokyčiais.

263 Kaip per administracinę procedūrą teigė *Apple Inc*., o Bendrajame Teisme – bendrovės ASI ir AOE, iš nagrinėjamo priedo matyti, kad jame nurodytos funkcijos, kurias buvo leidžiama vykdyti sąnaudų pasidalijimo susitarimo šalims, ir su šiomis funkcijomis susijusi rizika, kurią joms galėjo tekti prisiimti. Vis dėlto Komisija nepateikė jokių įrodymų, kurie patvirtintų, kad šias funkcijas faktiškai vykdė bendrovės ASI ir AOE ar juo labiau jų Airijos filialai.

264 Be to, dėl šių funkcijų ir rizikos Komisija nurodo, jog „akivaizdu“, kad bendrovės ASI ir AOE nebūtų galėjusios valdyti šios rizikos be samdomųjų darbuotojų ne filialuose. Vis dėlto Komisija nepateikia jokių įrodymų, kurie patvirtintų, kad nagrinėjamų filialų darbuotojai faktiškai vykdė šias funkcijas ir valdė šią riziką.

265 Be to, Airija ir per administracinę procedūrą kartu su *Apple Inc*., ir Bendrajame Teisme kartu su bendrovėmis ASI ir AOE nurodė, kad bendrovės ASI filialas neturėjo darbuotojų iki 2012 m., o iki tol visi darbuotojai dirbo bendrovės AOE Airijos filiale. Ši informacija nurodoma ginčijamo sprendimo 109 konstatuojamojoje dalyje ir ji buvo patvirtinta per teismo posėdį. Vis dėlto, jeigu būtų vadovaujamasi Komisijos argumentu, kad bendrovė ASI negalėjo vykdyti tokių funkcijų ne filiale, nes neturėjo darbuotojų, tai reikštų, kad didžiąją dalį laikotarpio, kurį apėmė Komisijos tyrimas, šių funkcijų nebūtų galėjęs vykdyti ir bendrovės ASI Airijos filialas, kuris taip pat neturėjo darbuotojų.

266 Kartu Komisija remiasi tuo, kad bendrovės ASI valdyba nebūtų galėjusi vykdyti tokių funkcijų ir prisiimti tokios rizikos tiesiog kartais rengdama valdybos posėdžius. Vis dėlto Komisija nemėgino įrodyti, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų valdymo organai faktiškai kasdien aktyviai valdė visas funkcijas ir riziką, susijusią su *Apple* grupės IN, išvardytas sąnaudų pasidalijimo susitarimo B priede.

267 Galiausiai, atsižvelgiant į sąnaudų pasidalijimo susitarimo B priede išvardytą veiklą ir riziką, nurodytą šio sprendimo 261 ir 262 punktuose, galima konstatuoti, kad visos šios funkcijos sudarė *Apple* grupės verslo modelio (angl. *business model*), sutelkto į technologinių produktų vystymą, esmę. Konkrečiai kalbant apie minėtame priede išvardytą riziką, pažymėtina, kad ją galima laikyti svarbiausia, neatsiejama nuo šio verslo modelio. Komisija iš esmės teigia, kad bendrovės ASI Airijos filialas vykdė visas šias funkcijas ir prisiėmė visą šią riziką, susijusią su *Apple* grupės veikla už Amerikos žemyno ribų, nepateikdama įrodymų dėl to, kad nagrinėjamas filialas konkrečiai vykdė šias funkcijas ir prisiėmė šią riziką. Atsižvelgiant į *Apple* grupės veiklos mastą už Amerikos žemyno ribų (ši veikla sudarė apie 60 % grupės apyvartos), toks Komisijos teiginys nėra logiškas.

268 Antra, kalbant apie veiklą ir funkcijas, Komisijos išvardytas ginčijamo sprendimo 296–300 konstatuojamosiose dalyse kaip faktiškai vykdytas bendrovės ASI Airijos filialo, reikėtų pažymėti, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju nė viena iš šių veiklos rūšių ar funkcijų, nesvarbu, ar jos būtų vertinamos atskirai, ar kartu, nesuteikia pagrindo *Apple* grupės IN licencijų priskirti šiam filialui.

269 Dėl kokybės kontrolės bendrovės ASI ir AOE nurodė, ir Komisija šiuo klausimu to neneigė, kad pasaulyje kokybės kontrolės funkciją vykdo tūkstančiai asmenų, o Airijoje šioms pareigoms atlikti buvo įdarbintas vos vienas asmuo. Jos taip pat teigė, kad šios funkcijos netgi galėjo būti perduotos vykdyti tretiesiems asmenims pagal sutartis su išoriniais gamintojais.

270 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, jog tai, kad tokia kokybės kontrolės funkcija yra labai svarbi *Apple* prekių ženklo, kuriuo pažymėtus produktus platino ASI Airijos filialas, reputacijai, nesant kitų įrodymų, neleidžia konstatuoti, kad šis filialas neabejotinai vykdė šią funkciją.

271 Dėl rizikos valdymo vykdant įprastą filialų veiklą Komisija pateikė vienintelį argumentą, teigdama, kad yra „aišku“, jog dėl to, kad bendrovė ASI neturėjo darbuotojų, ji negalėjo kontroliuoti ir stebėti prekybos rizikos. Šiuo klausimu pakanka nurodyti šio sprendimo 266 punkte pateiktus motyvus, pagal kuriuos Komisija turėjo pateikti konkrečių įrodymų, kad bendrovių ASI ir AOE filialai vykdė jiems priskirtas funkcijas ir prisiėmė priskirtą riziką. Taigi Komisijos motyvais ne tik nepasiekiama aiškaus rezultato, bet ir neįrodoma, kad bendrovės ASI Airijos filialas faktiškai vykdė šio pobūdžio funkcijas.

272 Dėl MTP infrastruktūros valdymo bendrovės ASI ir AOE nurodo, ir Komisija joms neprieštarauja, kad už šią infrastruktūrą nebuvo atsakingas nė vienas Airijos filialuose dirbantis darbuotojas.

273 Dėl [*konfidencialu*] etato ekvivalentų, skirtų MTP darbuotojams, pažymėtina, kad bendrovės ASI ir AOE išsamiai paaiškino tokių darbuotojų konkrečiai vykdomas funkcijas, t. y. saugumo normų laikymosi ir aplinkos apsaugos užtikrinimą regione [*konfidencialu*], produktų bandymus siekiant užtikrinti jų atitiktį regione taikytinoms techninėms normoms [*konfidencialu*], pagalbą Kupertine dirbančiam darbuotojų kolektyvui tiekiant programinę įrangą [*konfidencialu*], programinės įrangos vertimą į įvairias regiono kalbas [*konfidencialu*] ir administracinę pagalbą [*konfidencialu*]. Vis dėlto ši veikla akivaizdžiai yra pagalbinė ir, nors labai svarbi, jos negalima laikyti svarbiausiomis funkcijomis, kurios lemtų *Apple* grupės IN licencijų priskyrimą nagrinėjamiems Airijos filialams.

274 Dėl vietos rinkodaros sąnaudų, patiriamų tiesiogiai perkant paslaugas iš rinkodaros paslaugų teikėjų, pažymėtina, jog tai, kad bendrovės ASI filialas patyrė šių sąnaudų, nereiškia, kad jis yra atsakingas už pačios rinkodaros strategijos kūrimą. Kaip teigia bendrovės ASI ir AOE, ir šiuo klausimu Komisija to neneigia, bendrovės ASI Airijos filialas neturėjo rinkodaros funkcijas vykdančių darbuotojų.

275 Taip pat Airija ir bendrovės ASI ir AOE neginčija, kad šios bendrovės bylai reikšmingu laikotarpiu dalyvavo vykdant regioninių duomenų rinkimo ir analizės veiklą. Vis dėlto, kaip nurodo Airija ir bendrovės ASI ir AOE, ir Komisija to neneigia, atrodo, kad šią veiklą sudarė paprastas duomenų rinkimas siekiant vėliau juos įtraukti į pasaulinių duomenų bazę. Tokia duomenų tvarkymo statistikos tikslais veikla labiau atrodo pagalbinė, o ne būtina visai bendrovės ASI prekybos veiklai. Bet kuriuo atveju atsakomybė už šią duomenų rinkimo veiklą negali būti pagrindas priskirti *Apple* grupės IN licencijas Airijos filialams.

276 Dėl veiklos, susijusios su *AppleCare* paslauga, ginčijamo sprendimo 299 konstatuojamojoje dalyje Komisija, remdamasi Airijos pateikta *ad hoc* ataskaita, nurodė, kad tai yra *Apple* prekių ženklo produktų garantinės priežiūros ir remonto paslaugos visame EARIA regione, už kurias buvo atsakingas bendrovės ASI Airijos filialas. Komisija nusprendė, jog dėl to, kad šios funkcijos tikslas buvo užtikrinti, kad klientai būtų patenkinti, ji buvo tiesiogiai susijusi su *Apple* prekių ženklu.

277 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad iš Airijos pateiktos *ad hoc* ataskaitos, kuria rėmėsi pati Komisija, matyti, kad bendrovės ASI Airijos filialas vykdė keletą funkcijų, kurios buvo pripažintos „vykdomosiomis“, laikydamasi JAV nustatytų gairių ir strateginių nurodymų, tarp jų ir dėl *AppleCare* paslaugos. Teikiant šią paslaugą bendrovės ASI filialo pareigos buvo nurodytos kaip susijusios su *Apple* prekių ženklo produktų garantijų ir remonto programomis, remonto paslaugų teikėjų tinklo valdymu ir pagalba klientams telefonu. Bendrovės ASI filialo atliekamos konkrečios užduotys buvo apibūdintos kaip duomenų apie produktų trūkumus rinkimas ir šių trūkumų bei grąžinamų produktų

stebėsena, perduodant šiuos duomenis JAV esančioms analizės grupėms. Be to, ataskaitoje nurodyta, kad bendrovės ASI filialas buvo atsakingas už remonto paslaugų teikėjų, kurie buvo centralizuotai tvirtinami *Apple* grupės, valdymą ir remontui skirtų dalių paskirstymą tiekėjų tinklui. Šis apibūdinimas atitinka pateiktąjį *Apple Inc*. pateiktoje *ad hoc* ataskaitoje. Komisija neginčijo tokio bendrovės ASI Airijos filialo vykdytų užduočių, susijusių su *AppleCare* paslauga, apibūdinimo.

278 Per teismo posėdį bendrovės ASI ir AOE patvirtino, kad *AppleCare* buvo Airijos filialo teikiama paslauga ir jis prisiėmė sąnaudas, susijusias su šiai paslaugai naudojama infrastruktūra ir darbuotojais. Šiems darbuotojams, be kita ko, buvo pavesta atsakyti į *Apple* prekių ženklo produktų naudotojų klausimus, teikiant pagalbą telefonu (angl. *call centre*).

279 Atsižvelgiant į Airijos ir bendrovių ASI ir AOE pateiktą *AppleCare* paslaugos apibūdinimą, į kurį Komisija daro nuorodą ginčijamame sprendime, reikia konstatuoti, kad tai yra garantinės priežiūros paslauga *Apple* prekių ženklo produktų naudotojams, apimanti trūkumų turinčių produktų remontą arba pakeitimą. Taigi ši Airijos filialo teikiama pagalbos paslauga yra labiau pagalbinė, kuria prisidedama prie pačios garantijos įgyvendinimo, už kurį yra atsakinga bendrovė ASI. Be to, tokia garantinės priežiūros paslauga nėra susijusi su pačių produktų kūrimu, vystymu, gamyba ir pardavimu.

280 Nors pati garantinės priežiūros paslaugos kokybė turi reikšmingą poveikį prekių ženklo vertinimui ir gali būti paskatinimas gerinti produktus, tai, kad bendrovės ASI Airijos filialas vykdė šią veiklą, nebūtinai reiškia, kad *Apple* grupės IN licencijos turėtų būti priskirtos šiam filialui. Iš tiesų garantinės priežiūros paslaugos neretai užsakomos iš trečiųjų asmenų, bet šiuo tikslu nagrinėjamam išorės tiekėjui nebūtina priskirti aptariamos bendrovės IN.

281 Trečia, išanalizavus bendrovės ASI Airijos filialo veiklą, įskaitant funkcijas, kuriomis remdamasi Komisija priskyrė *Apple* grupės IN licencijas šiam filialui, aišku, kad tai yra kasdienės funkcijos, atliekamos vykdant JAV įsisteigusių vadovų nurodymus ir nesukuriančios jokios reikšmingos pridėtinės vertės bendrovės ASI veiklai, vertinant ją visą. Šiuo klausimu pažymėtina, kad *Apple* Inc. ir Airijos pateiktose *ad hoc* ataskaitose buvo išsamiai išanalizuota bendrovės ASI filialo veikla. Šiose dviejose ataskaitose buvo padaryta išvada, kad tai yra kasdienė, mažą riziką kelianti aprūpinimo, pardavimo ir platinimo veikla. Nors Komisija ginčija tokį kvalifikavimą, ji nepaneigė Airijos ir *Apple Inc*. pateikto paties šios veiklos ir funkcijų apibūdinimo.

282 Ketvirta, Komisija nurodė, kad bendrovės ASI Airijos filialui vykdant šią veiklą ir šias funkcijas buvo reikalinga prieiga prie *Apple* prekių ženklo. Vis dėlto, nors bendrovės ASI Airijos filialo veikla galėjo turėti poveikį *Apple* prekių ženklo įvaizdžiui ir prestižui ir jai vykdyti reikėjo naudoti *Apple* grupės IN, ši prieiga ir šis prekių ženklo naudojimas filialui galėjo būti užtikrintas išduodant konkrečias licencijas šio filialo naudojimo poreikiams, nesant reikalo priskirti jam visų nagrinėjamų IN licencijų. Taigi savo argumentais Komisijai nepavyko įrodyti, kad bendrovės ASI turimos *Apple* grupės IN licencijos turėjo būti priskirtos jos filialui.

283 Išanalizavus bendrovės ASI Airijos filialo vykdomas funkcijas ir veiklą, kuria remdamasi Komisija grindė bendrovės ASI turimų *Apple* grupės IN licencijų priskyrimą šiam filialui, reikia konstatuoti, kad tai yra pagalbinė veikla, kuria buvo įgyvendinamos ne šiame filiale suformuotos ir patvirtintos politikos kryptys ir strategijos, be kita ko, susijusios su *Apple* prekių ženklo mokslo tyrimais, plėtra ir rinkodara.

284 Tokiomis aplinkybėmis, pritariant Airijai ir bendrovėms ASI ir AOE, reikia konstatuoti, jog Komisija klaidingai nusprendė, kad bendrovės ASI Airijos filialo vykdomos funkcijos ir veikla suteikė pagrindą šiam filialui priskirti *Apple* grupės IN licencijas ir iš jų gaunamas pajamas.

b) Dėl bendrovės „AOE“ Airijos filialo veiklos

285 Kaip nurodyta šio sprendimo 10 punkte, bendrovės AOE Airijos filialas atsakingas už stalinių kompiuterių „iMac“, knyginių kompiuterių „MacBook“ ir kitų kompiuterių priedų gamybą ir surinkimą. Ši veikla vykdoma Airijoje. Ji tiekia savo produktus susijusiems partneriams *Apple* grupės viduje.

286 Komisija ginčijamo sprendimo 301 konstatuojamojoje dalyje pažymėjo, kad bendrovės AOE Airijos filialas plėtojo tik *Apple* būdingus procesus ir gamybos patirtį, taip pat vykdė kokybės užtikrinimo ir kontrolės funkcijas, reikalingas *Apple* prekių ženklo vertei išsaugoti.

287 Be to, ginčijamo sprendimo 301 ir 302 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad į sąnaudas, siejamas su šiuo filialu, įtrauktas į sąnaudų pasidalijimo susitarimą, buvo atsižvelgta priimant 1991 m. sprendimą dėl mokesčių ir kad 2007 m. sprendime dėl mokesčių [*konfidencialu*] jo apyvartos buvo numatyta kaip IN grąža. Remdamasi šiais veiksniais Komisija nusprendė, kad Airijos valdžios institucijos turėjo konstatuoti, jog bendrovės AOE Airijos filialas dalyvavo vystant IN arba valdant ir kontroliuojant *Apple* grupės IN licencijas.

288 Pirma, šio sprendimo 259–272 punktuose nurodyti motyvai taip pat taikomi bendrovės AOE Airijos filialui, nes Komisija argumentus, susijusius su kokybės kontrolės, MTP infrastruktūros valdymo ir verslo rizikos valdymo funkcijomis, pateikia ir dėl bendrovės ASI, ir dėl bendrovės AOE Airijos filialų, nedarydama jokio skirtumo.

289 Antra, kalbant konkrečiau apie tik *Apple* būdingus gamybos procesus ir patirtį, pažymėtina, jog šalys neginčija, kad realiai šias funkcijas vykdė bendrovės AOE Airijos filialas. Vis dėlto Airija ir bendrovės ASI ir AOE nesutinka su Komisijos padarytomis išvadomis.

290 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad tai yra konkretūs procesai ir patirtis, išvystyti paties bendrovės AOE Airijos filialo, jam vykdant savo gamybos veiklą. Taigi, nors šiems procesams ir patirčiai galėjo būti taikoma apsauga dėl tam tikrų intelektinės nuosavybės teisių, jų aprėptis ribota ir jie sietini su paties šio Airijos filialo vykdoma veikla. Vadinasi, jie nesuteikia pagrindo priskirti šiam filialui visų *Apple* grupės IN licencijų.

291 Trečia, kaip nurodė Airija ir bendrovės ASI ir AOE ir kaip tai pripažino Komisija, ginčijamuose mokesčių sprendimuose buvo atsižvelgta į bendrovės AOE Airijos filialo indėlį į *Apple* grupės IN.

292 Taigi, pirma, 1991 m. sprendime dėl mokesčių, kaip Komisija nurodė ginčijamo sprendimo 302 konstatuojamojoje dalyje, bendrovės AOE Airijos filialo indėlis į sąnaudas, susijusias su sąnaudų pasidalijimo susitarimu, buvo įtrauktas į veiklos sąnaudas, kuriomis remiantis buvo apskaičiuojamas bendrovės AOE apmokestinamasis pelnas. Vadinasi, bendrovės AOE apmokestinamojo pelno dalis turėjo būti apskaičiuota atsižvelgiant į dalį *Apple* grupės IN. Vis dėlto Komisija nepateikė jokių įrodymų ginčijamo sprendimo 302 konstatuojamojoje dalyje, kad pagrįstų pateiktą argumentą, t. y. jog dėl to, kad apskaičiuojant bendrovės AOE apmokestinamąjį pelną buvo atsižvelgta į dalį sąnaudų, susijusių su *Apple* grupės IN, Airijos valdžios institucijos turėjo visas *Apple* grupės IN licencijas priskirti bendrovės AOE Airijos filialui.

293 Antra, kalbant apie 2007 m. sprendimą dėl mokesčių, IN, siejamos su bendrovės AOE Airijos filialo gamybos veikla, buvimas ir atitinkama grąža buvo aiškiai pripažinta, į bendrovės AOE apmokestinamojo pelno apskaičiavimo formulę įtraukiant šio filialo sukurtos IN grąžą. Šiuo klausimu Komisija nepateikė jokių įrodymų, kurie patvirtintų ginčijamo sprendimo 303 konstatuojamojoje dalyje pateiktą jos argumentą, kad dėl atlyginimo už bendrovės AOE Airijos filialo sukurtą IN šis filialas dalyvavo vystant, valdant ar kontroliuojant licencijas, susijusias su visa *Apple* grupės IN. Tai, kad

atlyginimas už IN, sukurtą būtent vykdant bendrovės AOE Airijos filialo gamybos veiklą, buvo priskirtas šiam filialui, nereiškia, kad jam turi būti priskirtos licencijos, susijusios su visa *Apple* grupės IN.

294 Taigi Komisija, remdamasi vien bendrovės AOE Airijos filialo dalyvavimu kuriant konkrečius procesus ir formuojant produktų, už kuriuos ji atsakinga, gamybos patirtį, negali konstatuoti, kad pelnas, susijęs su visa *Apple* grupės IN veikla, turėjo būti priskirtas šiam filialui.

295 Tokiomis aplinkybėmis, pritariant Airijai ir bendrovėms ASI ir AOE, reikia konstatuoti, jog Komisija klaidingai nusprendė, kad bendrovės AOE Airijos filialo vykdomos funkcijos ir veikla suteikė pagrindą priskirti šiam filialui *Apple* grupės IN licencijas ir iš jų gautas pajamas.

c) Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ veiklos ne filialuose

296 Kaip buvo pažymėta šio sprendimo 37–40 punktuose, pagrindiniai Komisijos motyvai ginčijamame sprendime grindžiami teiginiu, kad bendrovių ASI ir AOE turimos *Apple* grupės IN licencijos turėjo būti priskirtos jų Airijos filialams, nes, išskyrus šiuos filialus, bendrovės ASI ir AOE nebuvo fiziškai įsteigtos ir neturėjo darbuotojų, kurie būtų galėję užtikrinti pagrindines funkcijas ir nagrinėjamų licencijų valdymą, kadangi tik šių bendrovių filialai buvo fiziškai įsteigti ir turėjo darbuotojų.

297 Reikia išnagrinėti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE argumentus, kuriais jos siekia ginčyti Komisijos argumentus ir teigia, kad iš esmės *Apple* grupės strateginiai sprendimai buvo centralizuotai priimami Kupertine ir minėtos bendrovės vykdė šiuos sprendimus per savo valdymo organus, o jų Airijos filialai aktyviai nedalyvavo priimant šiuos sprendimus.

1) Dėl strateginių sprendimų priėmimo „Apple“ grupėje

298 Airija ir bendrovės ASI ir AOE teigia, kad *Apple* grupės veiklos „svorio centras“ buvo Kupertine, o ne Airijoje. Iš tiesų visi strateginiai sprendimai, ypač susiję su *Apple* grupės produktų kūrimu ir vystymu, buvo priimami Kupertine laikantis pasaulinės komercinės strategijos, nustatytos visai grupei. Šią centralizuotai nustatytą strategiją įgyvendino grupės bendrovės, tarp jų – ASI ir AOE, kurios veikė per savo valdymo organus, kaip ir bet kuri kita bendrovė, pagal taikytinos bendrovių teisės taisykles.

299 Šiuo klausimu reikia pažymėti, be kita ko, kad bendrovės ASI ir AOE per administracinę procedūrą ir grįsdamos savo procesinius dokumentus, susijusius su šiuo ieškiniu, pateikė įrodymų dėl strateginių sprendimų centralizuoto pobūdžio *Apple* grupėje, kuriuos priėmė Kupertine esantys direktoriai ir kuriuos vėliau vykdė skirtingi grupės subjektai, pavyzdžiui, bendrovės ASI ir AOE. Šios centralizuotos procedūros susijusios, be kita ko, su kainų nustatymu, sprendimais dėl apskaitos, finansavimo ir biudžeto ir apima visą tarptautinę *Apple* grupės veiklą, dėl kurios buvo sprendžiama centralizuotai, vadovaujant patronuojamajai bendrovei *Apple Inc*.

300 Kalbant konkrečiau apie sprendimus MTP srityje (šia sritimi buvo paremta *Apple* grupės IN), pažymėtina, kad bendrovės ASI ir AOE pateikė įrodymų, patvirtinančių, kad sprendimus dėl numatomų vystyti produktų, kuriuos vėliau turėjo parduoti, be kita ko, šios bendrovės, ir dėl MTP strategijos, kuria jos turėjo vadovautis, priėmė ir įgyvendino Kupertine įsikūrę grupės vadovai. Šie įrodymai taip pat atskleidžia, kad naujų produktų išleidimo strategijos ir, be kita ko, jų platinimo organizavimas Europos rinkose iki numatytos išleidimo datos buvo nustatomos *Apple* grupės lygmeniu, be kita ko, grupės vadovų (angl. *Executive Team*), kuriems vadovavo grupės generalinis direktorius Kupertine.

301 Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad derybas dėl sutarčių su išoriniais gamintojais (angl. *Original Equipment Manufacturers* arba OEMs), atsakingais už didelės dalies bendrovės ASI parduodamų produktų gamybą, vedė ir šias sutartis pasirašė patronuojančioji bendrovė *Apple Inc*. ir bendrovė ASI

per atitinkamus savo vadovus tiesiogiai arba pagal įgaliojimą. Bendrovės ASI ir AOE taip pat pateikė įrodymų dėl sutarčių su klientais, pavyzdžiui, telekomunikacijų operatoriais, užtikrinančiais reikšmingą dalį mažmeninės prekybos *Apple* prekių ženklo produktais, be kita ko, mobiliaisiais telefonais, derybų ir pasirašymo. Iš šių įrodymų matyti, kad aptariamas derybas vedė *Apple* grupės direktoriai ir kad sutartis *Apple* grupės vardu per atitinkamus vadovus (veikiančius tiesiogiai arba pagal įgaliojimą) pasirašė *Apple Inc*. ir bendrovė ASI.

302 Vadinasi, kadangi nustatyta, kad strateginiai sprendimai, be kita ko, susiję su *Apple* grupės produktų, kuriais grindžiamos jos IN, kūrimu, buvo priimami Kupertine visai *Apple* grupei, Komisija padarė klaidingą išvadą, kad *Apple* grupės IN, kurios licencijos buvo suteiktos bendrovėms ASI ir AOE, neabejotinai valdė šių bendrovių Airijos filialai.

2) Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ sprendimų priėmimo

303 Kalbant apie bendrovių ASI ir AOE galimybę per savo valdymo organus priimti sprendimus, susijusius su esminėmis jų funkcijomis, reikia pažymėti, jog Komisija pati pripažino, kad bylai reikšmingu laikotarpiu šios bendrovės turėjo valdybas, kurios reguliariai posėdžiavo, ir ginčijamo sprendimo 4 ir 5 lentelėse pateikė šią aplinkybę patvirtinančias ištraukas iš šių posėdžių protokolų.

304 Tai, kad valdybos posėdžių protokoluose nepateikiama išsamios informacijos apie sprendimus dėl *Apple* grupės IN licencijų valdymo, sąnaudų pasidalijimo susitarimą ir svarbius verslo sprendimus, nereiškia, kad tokie sprendimai nebuvo priimami.

305 Nors ginčijamo sprendimo 4 ir 5 lentelėse Komisijos pateiktų posėdžio protokolų ištraukos yra glaustos, jų pakanka suprasti, kaip kiekvienais mokestiniais metais buvo priimami ir atitinkamuose valdybos posėdžių protokoluose fiksuojami svarbiausi bendrovės sprendimai.

306 Šiuose protokoluose užfiksuoti valdybos sprendimai buvo reguliariai (t. y. keletą kartų per metus) susiję su, be kita ko, dividendų išmokėjimu, direktorių ataskaitų patvirtinimu ir direktorių skyrimu bei atleidimu. Be to, kartais šie sprendimai buvo susiję su patronuojamųjų bendrovių steigimu ir įgaliojimais kai kuriems direktoriams vykdyti įvairią veiklą, pavyzdžiui, valdyti banko sąskaitas, palaikyti ryšius su vyriausybėmis ir viešaisiais subjektais, atlikti auditą, užtikrinti draudimą, nuomoti (-s), pirkti ir parduoti turtą, priimti prekes ir tvarkyti verslo sutartis. Iš minėtų protokolų taip pat matyti, kad pavieniams direktoriams buvo suteikti labai platūs valdymo įgaliojimai.

307 Be to, kalbant apie sąnaudų pasidalijimo susitarimus, iš bendrovių ASI ir AOE pateiktos informacijos matyti, kad skirtingas šio susitarimo versijas bylai reikšmingu laikotarpiu Kupertine pasirašė jų valdybos nariai.

308 Be to, remiantis bendrovių ASI ir AOE pateikta išsamia informacija, iš atitinkamai keturiolikos bendrovės ASI direktorių ir aštuonių bendrovės AOE direktorių, kurie buvo šių bendrovių valdybos nariai kiekvienais mokestiniais metais, kai galiojo ginčijami mokesčių sprendimai, tik vienas direktorius buvo įsikūręs Airijoje.

309 Taigi Komisija klaidingai nusprendė, kad bendrovės ASI ir AOE per savo valdymo organus, be kita ko, valdybas, neturėjo galimybės vykdyti esminių aptariamų bendrovių funkcijų, prireikus deleguodamos įgaliojimus pavieniams vadovams, kurie nebuvo Airijos filialų darbuotojai.

d) Išvados dėl veiklos „Apple“ grupėje

310 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju Komisija neįrodė, kad, atsižvelgiant, pirma, į bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų faktiškai vykdomą veiklą ir funkcijas ir, antra, strateginius sprendimus, priimtus ir įgyvendinamus ne šiuose filialuose, šiems Airijos filialams turėjo būti priskirtos *Apple* grupės IN licencijos, siekiant nustatyti bendrovių ASI ir AOE metinį apmokestinamąjį pelną Airijoje.

311 Tokiomis aplinkybėmis Airijos priekaištus, kuriais ji rėmėsi pirmajame ieškinio pagrinde byloje T-778/16, ir bendrovių ASI ir AOE priekaištus, kuriais jos rėmėsi trečiajame ir ketvirtajame ieškinio pagrinduose byloje T-892/16, susijusius su Komisijos pateiktais faktiniais vertinimais dėl bendrovių ASI ir AOE filialų veiklos ir veiklos ne šiuose filialuose, reikia pripažinti pagrįstais.

4. Išvada dėl Komisijos vertinimo, susijusio su atrankiojo pranašumo buvimu remiantis jos pagrindiniais motyvais

312 Atsižvelgiant į tai, kas buvo konstatuota šio sprendimo 249 punkte dėl klaidingų Komisijos vertinimų, susijusių su įprastu apmokestinimu pagal šioje byloje nagrinėjamu atveju taikytiną Airijos mokesčių teisę, ir į tai, kas konstatuota šio sprendimo 310 punkte dėl klaidingų Komisijos vertinimų, susijusių su veikla *Apple* grupėje, pagrindai, grindžiami tuo, kad pateikdama pagrindinius motyvus Komisija neįrodė, jog priimdamos ginčijamus mokesčių sprendimus Airijos mokesčių institucijos suteikė pranašumą bendrovėms ASI ir AOE, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti pripažinti pagrįstais.

313 Taigi nebūtina nagrinėti pagrindų, kuriais siekiama ginčyti pateikiant pagrindinius motyvus išdėstytus Komisijos vertinimus, susijusius su nagrinėjamų priemonių atrankiuoju pobūdžiu ir jų pateisinimo nebuvimu.

314 Toliau reikia nagrinėti pagrindus, kuriais Airija ir bendrovės ASI ir AOE rėmėsi, kai ginčijo vertinimus, Komisijos pateiktus ginčijamame sprendime, išdėstant papildomus ir alternatyvius motyvus.

E. Dėl pagrindų, kuriais ginčijami Komisijos vertinimai pateikiant papildomus motyvus (ketvirtasis pagrindas byloje T-778/16 ir aštuntasis pagrindas byloje T-892/16)

315 Ginčijamame sprendime pateikdama papildomus motyvus (325–360 konstatuojamosios dalys) Komisija nurodė, kad nors Airijos mokesčių institucijos pagrįstai pripažino, kad bendrovių ASI ir AOE turimos *Apple* grupės IN licencijos neturėjo būti priskirtos jų Airijos filialams, dėl ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtintų pelno priskyrimo metodų vis tiek nebuvo gauta apytikslio, bet patikimo rezultato, kuris atitiktų rinka grindžiamą taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautiną rezultatą, nes taikant šiuos metodus buvo per mažai įvertintas bendrovių ASI ir AOE metinis apmokestinamasis pelnas Airijoje.

316 Kalbant konkrečiau, be kita ko, ginčijamo sprendimo 328–330 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtinti pelno priskyrimo metodai buvo vienašaliai pelno priskyrimo metodai, panašūs į sandorio grynosios maržos metodą (SGMM), numatytą EBPO sandorių kainodaros gairėse.

317 Kaip nurodo Komisija, ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinti pelno priskyrimo metodai buvo klaidingi, pirma, dėl to, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai taikant vienašalius pelno priskyrimo metodus buvo pasirinkti kaip „vertinama šalis“ (ginčijamo sprendimo 328–333 konstatuojamosios dalys), antra, dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip pelno dydžio rodiklio (ginčijamo sprendimo 334–345 konstatuojamosios dalys) ir, trečia, dėl grąžos, su kuria sutikta, dydžio (ginčijamo sprendimo

346–359 konstatuojamosios dalys). Komisijos teigimu, dėl kiekvienos iš šių klaidų sumažėjo šių bendrovių pelno mokestis Airijoje, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atspindėjo kainas, dėl kurių rinkoje susitariama įprastomis rinkos sąlygomis (ginčijamo sprendimo 360 konstatuojamoji dalis).

318 Taigi reikia konstatuoti, kad visais vertinimais, kuriuos Komisija atliko, pateikdama papildomus motyvus, siekiama nustatyti bendrovėms ASI ir AOE suteikto pranašumo buvimą, nes taikant ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtintus pelno priskyrimo metodus nebuvo nustatytas įprastomis rinkos sąlygomis gaunamas pelnas.

319 Šiuo klausimu reikia pažymėti, jog vien metodologinių reikalavimų, be kita ko, numatytų EBPO sandorių kainodaros gairėse, nesilaikymo nepakanka konstatuoti, kad apskaičiuotas pelnas neatitinka apytikslio, bet patikimo rinka grindžiamo taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautino rezultato ar juo labiau kad apskaičiuotas pelnas yra mažesnis už pelną, kuris turėjo būti gautas, jeigu sandorių kainodaros nustatymo metodas būtų taikomas teisingai. Taigi vien metodologinės klaidos konstatavimo savaime nepakanka įrodyti, kad ginčijamomis mokesčių priemonėmis šių priemonių gavėjams buvo suteiktas pranašumas. Iš tiesų Komisijai dar reikia įrodyti, kad dėl nustatytų metodologinių klaidų sumažėjo apmokestinamasis pelnas, taigi ir šių gavėjų patiriama mokesčių našta, palyginti su ta, kuri jiems būtų tekusi pagal nacionalinėje teisėje numatytas įprastas apmokestinimo taisykles, nesant ginčijamų mokestinių priemonių.

320 Taigi šio sprendimo 315–317 punktuose apibendrintus Airijos ir bendrovių ASI ir AOE argumentus dėl Komisijos vertinimų reikia išanalizuoti atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirma.

321 Airija ir bendrovės ASI ir AOE visų pirma priekaištauja dėl Komisijos vertinimų, susijusių su SGMM taikymu ir tuo, kad ji rėmėsi EBPO parengtais dokumentais. Be to, Airija ir bendrovės ASI ir AOE ginčija tris metodologines klaidas, kurias konkrečiai nurodė Komisija, t. y. klaidas, susijusias su tuo, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai buvo pasirinkti kaip pelno priskyrimo metodų „vertinama šalis“, kad veiklos sąnaudos buvo pasirinktos kaip pelno dydžio rodiklis, taip pat su grąžos dydžiais, su kuriais buvo sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose.

1. Dėl vertinimo, susijusio su ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtintais pelno priskyrimo metodais atsižvelgiant į SGMM

322 Šalys iš esmės nesutaria dėl to, kiek Komisija, pateikdama papildomus motyvus, galėjo remtis įprastų rinkos sąlygų principu, nustatytu EBPO sandorių kainodaros gairėse, kuriomis paremtas EBPO patvirtintas metodas. Kalbant konkrečiau, jos nesutaria dėl to, ar Komisija galėjo naudoti tokį SGMM, kuris numatytas, be kita ko, minėtose gairėse, siekdama patikrinti, ar pritaikius ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtintą pelno priskyrimo metodą nustatytas mažesnis bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas, palyginti su panašioje padėtyje esančios bendrovės pelnu.

323 Pirma, dėl EBPO patvirtinto metodo taikymo reikia priminti šio sprendimo 233–245 punktuose nurodytus motyvus. Iš esmės, nors EBPO patvirtintas metodas nebuvo įtrauktas į Airijos mokesčių teisę, tai, kaip Airijos mokesčių institucijos taikė TCA 97 25 straipsnį, daugeliu aspektų sutampa su analize, siūloma taikant EBPO patvirtintą metodą. Pirma, siekiant taikyti TCA 97 25 straipsnį, kaip Airija jį apibūdino savo ieškinyje ir kaip ji tai patvirtinto per teismo posėdį, pirmiausia reikia išanalizuoti filialų vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką, o tai iš esmės atitinka pagal EBPO patvirtintą metodą siūlomos analizės pirmąjį etapą. Antra, dėl antrojo šios analizės etapo nereikėtų pamiršti, kad nustatant EBPO patvirtintą metodą daroma nuoroda į EBPO sandorių kainodaros gaires. Šiuo klausimu Airija ir bendrovės ASI ir AOE neginčijo, be kita ko, ginčijamo sprendimo 265 konstatuojamojoje dalyje esančio teiginio, kad ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinti pelno priskyrimo metodai buvo panašūs į vienašalius sandorių kainodaros nustatymo metodus, nurodytus EBPO sandorių kainodaros gairėse, pavyzdžiui, SGMM.

324 Antra, reikėtų pažymėti, kad per administracinę procedūrą Airija ir *Apple Inc*. pateikė jų atitinkamų mokesčių konsultantų parengtas *ad hoc* ataskaitas, kuriose remiamasi būtent SGMM, siekiant įrodyti, kad bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas Airijoje, kuris buvo faktiškai deklaruotas Airijoje remiantis ginčijamais mokesčių sprendimais, buvo nustatytas pagal įprastas rinkos sąlygas. Airija ir bendrovės ASI ir AOE negali priekaištauti Komisijai, kad rėmėsi EBPO patvirtintu metodu ar naudojosi SGMM, pateikdama papildomus motyvus, kai jos pačios rėmėsi jais per administracinę procedūrą.

325 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia atmesti priekaištus dėl to, kad Komisija naudojo SGMM, numatytą, be kita ko, EBPO sandorių kainodaros gairėse, siekdama patikrinti, ar dėl ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtinto pelno priskyrimo metodo sumažėjo bendrovių ASI ir AOE mokesčių našta.

326 Tokiomis aplinkybėmis reikia patikrinti Airijos ir bendrovių ASI ir AOE argumentus, susijusius su Komisijos taikytu SGMM pateikiant papildomus motyvus, kad būtų galima nustatyti, ar ji įrodė, kad ginčijami mokesčių sprendimai bendrovėms ASI ir AOE suteikė pranašumą.

327 Šiuo klausimu šalys nesutinka su Komisijos išvadomis, susijusiomis su trijuose ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtinto pelno priskyrimo metodo klaidomis, dėl, pirma, filialų pasirinkimo kaip „vertinamų šalių“, antra, veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip pelno dydžio rodiklio ir, trečia, grąžos, su kuria sutikta, dydžio.

2. Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ Airijos filialų pasirinkimo kaip „vertinamų šalių“ taikant pelno priskyrimo metodus

328 Reikia priminti, kad ginčijamo sprendimo 328–333 konstatuojamosiose dalyse Komisija pažymėjo, jog net darant prielaidą, kad *Apple* grupės IN licencijos buvo teisingai priskirtos bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms, jos nebūtų galėjusios vykdyti sudėtingų funkcijų, neturėdamos darbuotojų ir nebūdamos fiziškai įsteigtos. Vis dėlto, Komisijos teigimu, Airijos filialai vykdė funkcijas, susijusias su IN, kurios buvo būtinos prekių ženklo reklamai ir pripažinimui EARIA regione. Komisija iš to sprendė, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai buvo klaidingai pasirinkti kaip vertinamos šalys.

329 Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad SGMM yra vienašalis sandorių kainodaros nustatymo metodas. Remiantis atitinkamu pagrindu pagal jį nustatomas mokesčių mokėtojo, t. y. „vertinamos šalies“, gaunamas grynasis pelnas pagal kontroliuojamą sandorį arba sandorius, kurie yra glaudžiai tarpusavyje susiję arba tęstiniai. Norint nustatyti tinkamą pagrindą, reikia pasirinkti pelno dydžio rodiklį, pavyzdžiui, sąnaudas, pardavimus arba turtą. Mokesčių mokėtojo pagal kontroliuojamąjį sandorį gauto grynojo pelno rodiklis turi būti nustatytas remiantis grynojo pelno rodikliu, kurį toks pat mokesčių mokėtojas arba nepriklausoma įmonė gauna pagal panašius sandorius laisvoje rinkoje. Taigi taikant SGMM reikia nustatyti sandorio šalį, į kurią atsižvelgiant yra vertinamas rodiklis. Tai yra „vertinama šalis“.

330 Be to, pagal 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gaires, į kurias kaip į naudingas rekomendacijas Komisija daro nuorodą, be kita ko, ginčijamo sprendimo 94 ir 255 konstatuojamosiose dalyse ir kuriomis taip pat grindžiamos Airijos ir *Apple Inc*. pateiktos *ad hoc* ataskaitos, vertinamos šalies pasirinkimas turi būti suderinamas su funkcine sandorio analize. Be to, nurodoma, kad paprastai vertinama šalis yra ta, kuriai sandorių kainodaros metodas gali būti taikomas patikimiausiai ir kuriai gali būti nustatyti patikimiausi palyginimo duomenys. Dažniausiai pasirenkama ta šalis, kurios funkcinė analizė lengviausia.

331 Pirma, reikėtų pažymėti, kad ginčijamame sprendime, be kita ko, jo 333 konstatuojamojoje dalyje, Komisija nurodė tik tai, kad dėl klaidos, susijusios su vertinamo subjekto nustatymu, sumažėjo bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas.

332 Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 319 punkte, vien metodologinių reikalavimų nesilaikymo taikant pelno priskyrimo metodą nepakanka konstatuoti, kad apskaičiuotas pelnas neatitinka apytikrio, bet patikimo taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamo rezultato ar juo labiau kad apskaičiuotas pelnas yra mažesnis už tą, kuris turėjo būti gautas, jeigu sandorių kainodaros metodas būtų taikytas teisingai.

333 Vadinasi, vien aplinkybės, kad Komisija nustatė metodologinę klaidą, susijusią su vertinamos šalies pasirinkimu taikant pelno priskyrimo metodus bendrovių ASI ir AOE filialams, patvirtintus ginčijamais mokesčių sprendimais, net darant prielaidą, kad ši klaida įrodyta, savaime nepakanka įrodyti, kad šie mokesčių sprendimai bendrovėms ASI ir AOE suteikė pranašumą. Iš tiesų Komisijai dar būtų reikėję įrodyti tai, kad dėl tokios klaidos sumažėjo šių dviejų bendrovių apmokestinamasis pelnas, kurio jos nebūtų gavusios, nesant minėtų sprendimų. Vis dėlto šioje byloje nagrinėjamu atveju Komisija nepateikė įrodymų, kurie patvirtintų, kad dėl bendrovių ASI ir AOE filialų pasirinkimo kaip vertinamų šalių sumažėjo šių bendrovių apmokestinamasis pelnas.

334 Antra, bet kuriuo atveju pažymėtina, kad pagal SGMM pirmiausia reikia pasirinkti šalį, kuri bus vertinama, be kita ko, atsižvelgiant į jos vykdomas funkcijas, kad būtų galima apskaičiuoti su šiomis funkcijomis susijusio sandorio grąžą. Tai, kad paprastai pasirenkama nelabai sudėtingas funkcijas vykdanti šalis, neleidžia iš anksto spręsti apie pasirinktos šalies realiai vykdomas funkcijas ir to, kaip nustatoma šių funkcijų grąža.

335 Iš tiesų EBPO sandorių kainodaros gairėse nenurodyta, kurią sandorio šalį pasirinkti, tačiau rekomenduojama pasirinkti įmonę, apie kurios panašiausius sandorius galima rasti patikimiausius duomenis. Jose dar patikslinama, kad dėl šios priežasties neretai tenka pasirinkti susijusią įmonę, kuri yra mažiausiai sudėtinga iš visų sandorio įmonių ir kuri neturi nematerialiojo ar išskirtinio turto. Tai reiškia, kad minėtose gairėse nebūtinai nurodoma pasirinkti mažiausiai sudėtingą subjektą; jose tiesiog rekomenduojama pasirinkti tokį subjektą, apie kurį yra daugiausia patikimų duomenų.

336 Taigi, jeigu yra tinkamai nustatomos vertinamos šalies vykdomos funkcijos ir tinkamai apskaičiuojama šių funkcijų grąža, tai, kad viena ar kita šalis pasirenkama kaip vertinama šalis, neturi reikšmės.

337 Trečia, reikia priminti, jog Komisija savo papildomus motyvus grindė prielaida, kad *Apple* grupės IN licencijos buvo teisingai priskirtos bendrovių ASI ir AOE pagrindinėms buveinėms.

338 Šiuo klausimu Airija ir bendrovės ASI ir AOE pagrįstai nurodo, kad IN yra labai svarbus turtas tokiai įmonei, kaip *Apple* grupė, kurios verslo modelis iš esmės grindžiamas technologinėmis inovacijomis. Taigi, atsižvelgiant į EBPO sandorių kainodaros gaires, šioje byloje nagrinėjamu atveju ši IN gali būti laikoma išskirtiniu turtu.

339 Vis dėlto, kaip rodo EBPO patvirtintas metodas, iš esmės, kalbant apie tokią įmonę, kaip *Apple* grupė, vien tai, kad viena iš šalių turi IN, reiškia, kad dėl šio nematerialiojo turto turi būti pasitelkiami reikšmingi žmogiškieji ištekliai, pavyzdžiui, siekiant aktyviai priimti sprendimus dėl šios IN vystymo programos ir aktyvaus jos valdymo. Vadinasi, IN priskyrimą įmonės daliai galima laikyti požymiu, kad ši dalis vykdo sudėtingas funkcijas.

340 Tai reiškia, kad pateikdama papildomus motyvus Komisija negali teigti, kad *Apple* grupės IN buvo teisingai priskirta bendrovių ASI ir AOE filialams ir kad būtent šių dviejų bendrovių Airijos filialai vykdė sudėtingiausias funkcijas, susijusias su šia IN, nepateikdama jokių įrodymų, kad šie filialai faktiškai vykdė tokias funkcijas.

341 Vis dėlto, kaip buvo konstatuota šio sprendimo 281 ir 290 punktuose, šioje byloje nagrinėjamu atveju Komisija neįrodė, kad šie filialai faktiškai vykdė funkcijas ir priėmė sprendimus, turėjusius lemiamą reikšmę *Apple* grupės IN, be kita ko, dėl jos planavimo, kūrimo ir vystymo.

342 Ketvirta, reikėtų pažymėti, kad ginčijami mokesčių sprendimai grindžiami bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų funkcijų apibūdinimu, pateiktu *Apple* grupės prašymuose Airijos mokesčių institucijoms. Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 54–57 konstatuojamųjų dalių, šios funkcijos buvo *Apple* prekių ženklo produktų pirkimas, pardavimas ir platinimas susijusioms šalims ir tretiesiems klientams EARIA regione (bendrovės ASI filialo atveju) ir specializuoto kompiuterių produktų asortimento gamyba ir surinkimas Airijoje (bendrovės AOE filialo atveju).

343 Reikia konstatuoti, kad iš pirmo žvilgsnio šias funkcijas galima laikyti nesunkiai nustatomomis ir ne itin sudėtingomis. Bet kuriuo atveju tai nėra išskirtinio ar specifinio pobūdžio funkcijos, dėl kurių sunku nustatyti palyginamus duomenis. Atvirkščiai, tai yra įprastos, gana standartinės funkcijos įmonėms palaikant tarpusavio verslo santykius.

344 Žinoma, informacijoje, kurią *Apple* grupė pateikė Airijos mokesčių institucijoms prieš priimant ginčijamus mokesčių sprendimus, bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų funkcijos, turtas ir prisiimta rizika buvo apibūdinta labai glaustai. Ginčijami mokesčių sprendimai priimti po to, kai *Apple* grupės mokesčių konsultantai nusiuntė Airijos mokesčių institucijoms keletą trumpų raštų, kuriuose glaustai apibūdino bendrovių ASI ir AOE filialų veiklą ir pasiūlė šių dviejų bendrovių apmokestinamojo pelno Airijoje apskaičiavimo metodiką. Šių raštų turinys labai neapibrėžtas ir parodo, kad diskusijos, vykusios tarp Airijos mokesčių institucijų ir *Apple* grupės mokesčių konsultantų per jų tarpusavio susitikimus, turėjo lemiamą reikšmę nustatant šių bendrovių apmokestinamąjį pelną, o dėl filialų funkcijų ir jų vertinimo nebuvo atlikta jokios dokumentais patvirtintos ir objektyvios analizės.

345 Taigi, skirtingai nuo *ad hoc* ataskaitų, kurias Airija ir *Apple Inc.* pateikė *ex post facto* per administracinę procedūrą, Airijos mokesčių institucijoms prieš priimant ginčijamus mokesčių sprendimus nebuvo pateikta jokios pelno paskirstymo ataskaitos ar kokios nors papildomos informacijos.

346 Be to, kaip buvo patvirtinta per teismo posėdį, informacija apie bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų veiklą, pateikta prieš priimant 1991 m. sprendimą dėl mokesčių, nebuvo reikšmingai papildyta prieš priimant 2007 m. sprendimą dėl mokesčių ir vėliau nebuvo atnaujinta.

347 Tai, kad Airijos mokesčių institucijoms nebuvo pateikta pakankamai įrodymų, susijusių su Airijos filialų faktiškai vykdytomis funkcijomis ir šių funkcijų vertinimu siekiant nustatyti šiems filialams priskirtiną pelną, galima laikyti metodologiniu trūkumu taikant TCA 97 25 straipsnį, pagal kurį pirmiausia reikalaujama atlikti filialų vykdomų funkcijų, naudojamo turto ir prisiimamos rizikos analizę.

348 Vis dėlto, nors dėl tokio metodologinio trūkumo tenka apgailestauti, Komisija, atlikdama valstybės pagalbos kontrolę pagal SESV 107 straipsnį, negali apsiriboti teiginiu, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų pasirinkimas kaip vertinamų šalių taikant pelno priskyrimo metodą buvo klaidingas, jei neįrodo, kad šių filialų faktiškai vykdytos funkcijos buvo labai sudėtingos, išskirtinės ar sunkiai individualizuojamos, todėl nebuvo įmanoma nustatyti palyginamų duomenų siekiant taikyti tokį vienašalį pelno priskyrimo metodą, vadinasi, atitinkamas priskyrimas neabejotinai būtų buvęs klaidingas.

349 Be to, bet kuriuo atveju, net darant prielaidą, kad tokia pelno priskyrimo metodo klaida įrodyta, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 319 ir 332 punktuose, Komisija turi įrodyti, kad dėl nagrinėjamo pelno priskyrimo sumažėjo nagrinėjamų bendrovių mokesčių našta, palyginti su ta, kuri joms būtų tekusi nesant ginčijamų mokesčių sprendimų, todėl joms faktiškai buvo suteiktas pranašumas.

350 Vis dėlto pateikdama papildomus motyvus Komisija nepateikė jokių įrodymų, kad dėl tokio metodologinio trūkumo, susijusio su informacijos nepateikimu Airijos mokesčių institucijoms, priėmus ginčijamus mokesčių sprendimus sumažėjo bendrovių ASI ir AOE mokesčio bazė.

351 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Airijos ir bendrovių ASI ir AOE nurodytus priekaištus dėl Komisijos išvadų, susijusių su klaidingu bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų pasirinkimu kaip vertinamų šalių taikant pelno priskyrimo metodus, kuriais buvo grindžiami ginčijami mokesčių sprendimai, reikia pripažinti pagrįstais.

3. Dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip pelno dydžio rodiklio

352 Pirmiausia reikia priminti, kad ginčijamuose mokesčių sprendimuose (žr. šio sprendimo 12–21 punktus) Airijos filialų apmokestinamasis pelnas buvo apskaičiuotas kaip veiklos sąnaudų procentinė dalis.

353 Ginčijamo sprendimo 334–345 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodo, jog net darant prielaidą, kad Airijos filialus buvo galima laikyti vertinamomis šalimis taikant vienašalį pelno priskyrimo metodą, šių filialų veiklos sąnaudų pasirinkimas kaip pelno dydžio rodiklio buvo klaidingas. Komisijos teigimu, pelno dydžio rodiklis taikant vienašalį pelno priskyrimo metodą turi atspindėti vertinamos šalies vykdomas funkcijas, o šioje byloje nagrinėjamu atveju taip nebuvo. Iš tiesų Komisija nurodė, kad bendrovės ASI pardavimai (o ne jos Airijos filialo veiklos sąnaudos) geriau atspindėjo Airijos filialo vykdomą veiklą ir prisiimtą riziką, taigi ir jo indėlį į bendrovės ASI apyvartą.

354 Taigi Komisija (ginčijamo sprendimo 345 konstatuojamoji dalis) padarė išvadą, kad dėl veiklos sąnaudų naudojimo kaip pelno dydžio rodiklio taikant ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtintą pelno priskyrimo metodą bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestinamas pelnas neatitiko apytikrio, bet patikimo rinka grindžiamo taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamo rezultato. Todėl, jos teigimu, Airijos mokesčių institucijos suteikė atrankųjį pranašumą bendrovėms ASI ir AOE, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitikto įprastomis rinkos sąlygomis rinkoje nustatomas kainas.

a) Dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip bendrovės „ASI“ Airijos filialo pelno dydžio rodiklio

355 Konkrečiai dėl bendrovės ASI Airijos filialo (ginčijamo sprendimo 336 konstatuojamoji dalis) Komisija nusprendė, kad nėra tinkama remtis veiklos sąnaudomis, kuriomis paprastai remiamasi analizuojant platintojų, kuriems kyla nedidelė riziką, pelną. Ji nurodė, kad bendrovės ASI Airijos filialas nebuvo toks platintojas, nes prisiėmė riziką, susijusią su apyvarta, garantijomis ir išoriniais rangovais.

356 Pirmiausia reikia pažymėti, jog Komisija konkrečiai nenurodė šaltinio, kuriuo grindė tokį teiginį. Be to, žodis „paprastai“ rodo, jog ji neatmetė, kad veiklos sąnaudos tam tikrais atvejais yra pasitelkiamos kaip pelno dydžio rodiklis.

357 Šalia to, kad Komisijos argumentui trūksta tikslumo, reikia pažymėti, kad toks argumentas neatitinka EBPO sandorių kainodaros gairių, kuriomis Komisija rėmėsi, pateikdama papildomus motyvus, kaip teisingai nurodo Airija ir bendrovės ASI ir AOE. Iš minėtų gairių 2.87 punkto matyti, kad pelno dydžio rodiklis turi būti daugiausia siejamas su vertinamos šalies funkcijų reikšme, atsižvelgiant į jos turimą turtą ir prisiimtą riziką. Taigi, remiantis šiomis gairėmis, pelno dydžio rodiklio pasirinkimas nėra privalomai susietas su kokia nors konkrečia funkcija, jei atspindi nagrinėjamos funkcijos reikšmę.

358 Bet kuriuo atveju reikia išnagrinėti, ar Komisija įrodė, kad veiklos sąnaudų pasirinkimas kaip pelno dydžio rodiklio nebuvo tinkamas šioje byloje nagrinėjamu atveju, ir tiek, kiek būtina, atsižvelgti į filialų prisiimamą riziką, ar ji teisingai konstatavo, kad bendrovės ASI Airijos filialas prisiėmė riziką, susijusią su apyvarta, garantijomis ir išoriniais rangovais.

1) Dėl tinkamo pelno dydžio rodiklio

359 Ginčijamo sprendimo 340 ir 341 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad veiklos sąnaudų pasirinkimas kaip pelno dydžio rodiklio nebuvo tinkamas, nes neteisingai atspindėjo bendrovės ASI Airijos filialo prisiimtą riziką ir vykdomą veiklą, ir kad pardavimai buvo tinkamesnis rodiklis. Jos teigimu, dėl tų pačių priežasčių Berio koeficientas, naudojamas Airijos ir *Apple Inc.* pateiktose *ad hoc* ataskaitose, nebuvo tinkamas šio filialo vykdomų funkcijų grąžai įprastomis rinkos sąlygomis apskaičiuoti.

360 Pirma, reikia pažymėti, jog Komisija savo išvadas iš esmės grindžia argumentu, kad bendrovės ASI Airijos filialas turi būti laikomas prisiėmusiu riziką ir vykdžiusiu funkcijas, susijusias su bendrovės ASI veikla, nes ji pati nebūtų galėjusi to padaryti, neturėdama darbuotojų ir nebūdama fiziškai įsteigta.

361 Šiuo klausimu reikėtų priminti, kad šio sprendimo 259 punkte išdėstyti motyvai, pateikti nagrinėjant Komisijos pateiktus pagrindinius motyvus, susiję su tuo, kad funkcijų, taigi ir pelno, priskyrimas filialui „atmetimo būdu“ neatitinka Airijos teisės arba EBPO patvirtinto metodo, nes tokia analizė neleidžia įrodyti, kad Airijos filialai faktiškai vykdė šias funkcijas.

362 Taigi, siekdama įrodyti, kad bendrovės ASI Airijos filialo veiklos sąnaudos buvo klaidingai pasirinktos kaip pelno dydžio rodiklis, Komisija negalėjo bendrovės ASI vykdomų funkcijų ir prisiimtos rizikos priskirti jos Airijos filialui, neįrodžiusi, kad jis faktiškai vykdė šias funkcijas ir prisiėmė riziką.

363 Antra, reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 342 konstatuojamojoje dalyje Komisija pati daro nuorodą į EBPO sandorių kainodaros gairių 2.87 punktą. Kaip pažymėta šio sprendimo 357 punkte, šiose gairėse numatyta, kad ir pardavimai, ir veiklos sąnaudos gali būti tinkamas pelno dydžio rodiklis.

364 Kalbant konkrečiau, EBPO sandorių kainodaros gairių 2.87 punkte nurodyta, kad pelno dydžio rodiklio pasirinkimas turėtų būti svarbus įrodant vertinamos šalies funkcijų vertę nagrinėjamame sandoryje, atsižvelgiant į jos turimą turtą ir prisiimtą riziką.

365 Vis dėlto Komisija, ginčijamo sprendimo 337 ir 338 konstatuojamosiose dalyse nurodydama, kad veiklos sąnaudos kaip pelno dydžio rodiklis neatspindi rizikos, susijusios su apyvarta, garantijomis ir išorinių rangovų tvarkomais produktais, ir kad apyvarta būtų tinkamesnis pelno dydžio rodiklis, neatsako į klausimą, ar veiklos sąnaudos tinkamai atspindi bendrovės ASI Airijos filialo sukuriamą vertę, atsižvelgiant į šio filialo vykdomas funkcijas, turimą turtą ir prisiimtą riziką. Iš tiesų Komisija tiesiog nurodo, kad bendrovės ASI pardavimai buvo tinkamas pelno dydžio rodiklis, bet neįrodo, kodėl šioje byloje nagrinėjamu atveju jos filialo veiklos sąnaudos negalėjo atspindėti šio filialo sukuriamos vertės bendrovės veiklai, jam vykdant funkcijas, valdant turtą ir riziką, už kurią jis buvo faktiškai atsakingas šioje bendrovėje.

366 Trečia, dėl Berio koeficiento reikia priminti, kad jis buvo naudojamas Airijos ir *Apple Inc.* pateiktose *ad hoc* ataskaitose kaip pelno dydžio rodiklis siekiant *ex post facto* įrodyti, kad bendrovėms ASI ir AOE pagal ginčijamus mokesčių sprendimus priskirtas pelnas atitiko įprastas rinkos sąlygas.

367 Vis dėlto ginčijamo sprendimo 340 konstatuojamojoje dalyje Komisija atmetė šio koeficiento naudojimą kaip finansinio koeficiento grąžai įprastomis rinkos sąlygomis įvertinti šioje byloje nagrinėjamu atveju. Komisija nurodė, kad situacijos, kai gali būti naudojamas Berio koeficientas, remiantis EBPO sandorių kainodaros gairėmis, neatitiko bendrovės ASI Airijos filialo situacijos.

368 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad EBPO sandorių kainodaros gairių, į kurias Komisija daro nuorodą ginčijamo sprendimo 342 konstatuojamojoje dalyje, 2.101 punkte nustatyta: „tam, kad Berio koeficientas būtų tinkamas vertinant kontroliuojamo sandorio (pvz., susijusio su produktų platinimu) grąžą, būtina, kad, pirma, vykdant kontroliuojamą sandorį atliekamų funkcijų vertė būtų proporcinga veiklos sąnaudoms, antra, vykdant kontroliuojamą sandorį atliekamų funkcijų vertei esminio poveikio

nedarytų platinamų produktų vertė, t. y. kad ji nebūtų proporcinga pardavimui, ir, trečia, vykdant kontroliuojamus sandorius, mokesčių mokėtojas nevykdytų jokios kitos svarbios funkcijos (pvz., gamybos funkcijos), už kurią reikėtų atlyginti taikant kitokį metodą ar finansinį rodiklį.

369 Pirmiausia reikėtų pažymėti, jog Komisija ginčijamame sprendime neteigė, kad veiklos sąnaudų vertė, į kurią buvo atsižvelgta ginčijamuose mokesčių sprendimuose, nebuvo proporcinga bendrovės ASI Airijos filialo vykdytų funkcijų, kurios apibūdintos ginčijamo sprendimo 54 ir 55 konstatuojamosiose dalyse, vertei. Reikia konstatuoti, kad Komisija nepateikė argumentų ar įrodymų, patvirtinančių neatsižvelgimą į visas sąnaudas, į kurias reikėjo atsižvelgti kaip į veiklos sąnaudas, ir kad dėl šio neatsižvelgimo į tokias sąnaudas bendrovėms ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas. Komisija taip pat nemėgino įrodyti, kad vertė, priskirta sąnaudoms, į kurias buvo atsižvelgta, buvo pernelyg maža ir kad tai lėmė atrankųjį pranašumą. Iš tiesų Komisija tik ginčijo patį atsižvelgimo į veiklos sąnaudas kaip į pelno dydžio rodiklį principą.

370 Taip pat reikia pažymėti, kad tarp bendrovės ASI Airijos filialo veiklos sąnaudų ir šios bendrovės apyvartos nėra ryšio. Komisija pati pripažino šio ryšio stoką ginčijamo sprendimo 337 konstatuojamojoje dalyje.

371 Galiausiai reikia priminti šio sprendimo 342 ir 343 punktuose išdėstytus motyvus, susijusius su nesudėtingu ir lengvai nustatomu bendrovės ASI Airijos filialo vykdomų funkcijų pobūdžiu. Iš esmės šis filialas atliko platinimo funkcijas. Jis nebuvo atsakingas nei už gamybą, nei už kitas sudėtingas funkcijas, be kita ko, susijusias su technologijų vystymu ar IN.

372 Vadinasi, priešingai, nei teigia Komisija, EBPO sandorių kainodaros gairėse nurodytos Berio koeficiento taikymo sąlygos bendrovės ASI Airijos filialo atveju yra įvykdytos.

373 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, jog Komisija neįrodė, kad veiklos sąnaudos buvo netinkamai pasirinktos kaip bendrovės ASI Airijos filialo pelno dydžio rodiklis.

374 Bet kuriuo atveju, net darant prielaidą, kad, kaip Komisija nurodo ginčijamo sprendimo 336 konstatuojamojoje dalyje, galima teigti, kad veiklos sąnaudos gali būti pelno dydžio rodiklis tik „nedidelės rizikos“ platintojams, reikia išsiaiškinti, ar Airijos mokesčių institucijos galėjo nuspręsti, kad bendrovės ASI Airijos filialas neprisiėmė rizikos, kuri, Komisijos teigimu, turėjo būti jam priskirta.

2) Dėl rizikos, susijusios su apyvarta

375 Ginčijamo sprendimo 337 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad bendrovė ASI prisiėmė riziką, susijusią su apyvarta, ir kad dėl to, jog ji neturėjo darbuotojų, kurie valdytų šią riziką, „reikia manyti“, kad ją prisiėmė Airijos filialas. Komisija pridūrė, kad pelno dydžio rodikliu laikant veiklos sąnaudas ši rizika neatspindima, ir tai patvirtino aplinkybė, kad veiklos sąnaudos visą bylai reikšmingą laikotarpį buvo gana stabilios, o apyvarta gerokai išaugo.

376 Iš karto reikia konstatuoti, kad, kaip matyti iš paties ginčijamo sprendimo formuluotės, toks Komisijos teiginys grindžiamas prielaida.

377 Be to, reikėtų pažymėti, kad Komisija negalėjo ginčijamame sprendime paaiškinti, kokia konkrečiai buvo su apyvarta susijusi rizika.

378 Paklausta apie tai per teismo posėdį Komisija nurodė, kad tai buvo labiau su prekių atsargomis susijusi rizika, t. y. rizika, kad bendrovės AS atsargose esančios prekės, kurių platinimą užtikrino jos Airijos filialas, liks neparduotos.

379 Siekdama pagrįsti savo argumentą, kad bendrovės ASI Airijos filialas prisiėmė riziką, susijusią su galimu bendrovės ASI pardavimų sumažėjimu, Komisija tiesiog priskyrė šią riziką „atmetimo būdu“, o tai, kaip nurodyta šio sprendimo 361 ir 362 punktuose, nėra pagrįstas priskyrimo pagrindas.

380 Be to, per teismo posėdį Komisija nurodė ginčijamo sprendimo 9 pav. (pateiktą ginčijamo sprendimo 122 konstatuojamojoje dalyje), kuriame buvo pateikta sąnaudų pasidalijimo susitarime esanti lentelė, susijusi su rizikos pasidalijimu tarp *Apple Inc.* ir bendrovių ASI ir AOE. Vis dėlto, kaip nurodyta šio sprendimo 263–268 ir 271 punktuose, šioje lentelėje pateikiamas sąrašas rizikos rūšių, kurias galėjo tekti prisiimti bendrovei ASI, bet neįrodoma, kad bendrovė ASI faktiškai prisiėmė šią riziką. Be to, ši lentelė susijusi su bendrove ASI, o ne su jos Airijos filialu.

381 Vis dėlto *Apple Inc.*, bendrovės ASI ir AOE per administracinę procedūrą ir nagrinėjant šį ieškinį pateikė įrodymų, kad *Apple Inc.* bendrąsias sutartis su *Apple* prekių ženklo produktų gamintojais (arba OEMs) sudarydavo JAV centralizuotai visai *Apple* grupei.

382 Be to, *Apple Inc.*, bendrovės ASI ir AOE pateikė įrodymų dėl kitų bendrųjų sutarčių, taip pat sudarytų centralizuotai visai *Apple* grupei, su pagrindiniais *Apple* prekių ženklo produktų pirkėjais, t. y. telekomunikacijų operatoriais, be kita ko, EARIA regione.

383 Bendrovės *Apple Inc.*, ASI ir AOE taip pat pateikė įrodymų dėl *Apple* prekių ženklo produktų tarptautinės kainodaros politikos, kuri nustatoma centralizuotai visai *Apple* grupei.

384 Reikia konstatuoti, jog pateikti įrodymai patvirtina, kad bendrovės ASI Airijos filialas dalyvavo derybose dėl bendrųjų sutarčių ir jas pasirašant, nesvarbu, ar jos buvo sudaromos su jos platinamų produktų tiekėjais, t. y. su OEMs, ar su klientais, kuriems ji platina *Apple* prekių ženklo produktus, pavyzdžiui, telekomunikacijų operatoriais. Iš tiesų šis filialas šiose sutartyse net nepaminėtas.

385 Be to, pateikti įrodymai patvirtina, kad bendrovės ASI Airijos filialas nebuvo įgaliotas priimti sprendimų dėl *Apple* prekių ženklo produktų pasiūlos (t. y. dėl gamintinų produktų), paklausos (t. y. klientų, kuriems bus parduodami produktai) ar jų pardavimo kainų, be kita ko, EARIA regione, nes šie elementai buvo nustatyti bendrosiose sutartyse.

386 Taigi, kaip teisingai nurodo bendrovės ASI ir AOE, bendrovės ASI Airijos filialui negalima priskirti rizikos, siejamos su neparduotais produktais ar paklausos sumažėjimu, nes ir dėl pasiūlos, ir dėl paklausos sprendžiama centralizuotai, ne šiame filiale.

387 Pateikti įrodymai patvirtina bendrovės ASI Airijos filialo vaidmenį, apie kurį galima spręsti iš Airijos ir *Apple Inc.* pateiktų *ad hoc* ataskaitų, pagal kurias šis filialas, kaip platintojas, buvo atsakingas už produktų srauto užtikrinimą tarp gamintojų ir klientų ir už informacijos apie pasiūlos ir paklausos prognozes EARIA regione ir atsargų kiekį surinkimą ir pateikimą grupės lygmeniu. Iš tiesų tai, kad bendrovės ASI Airijos filialas vykdė „stebėsenos“ funkcijas EARIA regione, nereiškia, kad jis turėjo prisiimti ekonominę riziką, galėjusią kilti dėl bendrovės ASI apyvartos sumažėjimo šiame regione.

388 Galiausiai dėl ginčijamo sprendimo 337 konstatuojamojoje dalyje esančio teiginio, kad bendrovės ASI pardavimai bylai reikšmingu laikotarpiu eksponentiškai išaugo, o jos Airijos filialo veiklos išlaidos liko nepakitusios, reikia konstatuoti, kad ši aplinkybė kaip tik įrodo ribotą šio filialo vykdomos veiklos poveikį visai bendrovės ASI prekybos veiklai.

389 Be to, vien šios aplinkybės nepakanka, kad būtų galima suabejoti veiklos sąnaudų pasirinkimu kaip pelno dydžio rodiklio. Iš tiesų Komisija, grįsdama savo motyvus, nenurodė, kodėl bendrovės ASI pardavimų padidėjimas būtinai turėjo lemti Airijos filialui priskirtino pelno padidėjimą.

390 Vadinasi, reikia konstatuoti, jog Komisija neįrodė, kad bendrovės ASI Airijos filialas buvo atsakingas už riziką, susijusią su apyvarta.

3) Dėl rizikos, susijusios su produktų garantijomis

391 Ginčijamo sprendimo 338 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, jog dėl to, kad bendrovė ASI teikdavo garantijas dėl visų EARIA regione parduodamų produktų, be to, šios garantijos buvo didžiausias jos įsipareigojimas, bendrovė ASI negalėjo prisiimti su tuo susijusios rizikos, nes neturėjo darbuotojų, ir šią riziką neišvengiamai turėjo prisiimti jos Airijos filialas.

392 Kalbant konkrečiau, Komisija ginčijamo sprendimo 338 konstatuojamojoje dalyje nurodė, kad ši rizika buvo svarbiausias bendrovės ASI įsipareigojimas, perduotas susijusiai *Apple* grupės bendrovei *Apple Distribution International* (ADI). Komisija šiuo klausimu pateikė nuorodą į ginčijamo sprendimo 135 konstatuojamąją dalį, kurioje paaiškinta, kad ADI perėmė platinimo veiklą EARIA regione už bendrovę ASI ir kad šiuo tikslu pagal 2012 m. balandžio 23 d. protokolą bendrovė ADI perėmė bendrovės ASI įsipareigojimus, kurių svarbiausia dalis buvo neįvykdytos produktų garantijos.

393 Pirma, tokios Komisijos nurodytos faktinės aplinkybės liudija tai, kad *Apple* prekių ženklo produktų garantijas EARIA regione prisiėmė bendrovė ASI ir kad iki 2012 m. neįvykdytos šių produktų garantijos sudarė dalį šios bendrovės įsipareigojimų. Vis dėlto vien ši informacija neleidžia įrodyti ryšio tarp šių bendrovės ASI suteiktų garantijų keliamos rizikos, kuri buvo išreikšta atidėjiniais, įtrauktais į šios bendrovės įsipareigojimų balansą, ir jos Airijos filialo. Be to, Komisijos argumentai neturi pagrindo kalbant apie laikotarpį po 2012 m., kai ši rizika buvo perduota bendrovei ADI. Vis dėlto Komisija nenurodė, kad pateikti motyvai taikomi tik laikotarpiui iki 2012 m.

394 Antra, su produktų garantijomis susijusi rizika negali būti priskiriama bendrovės ASI Airijos filialui, jeigu jis ekonominiu požiūriu nėra atsakingas už tokia garantija grindžiamus skundus. Vis dėlto Komisija nepateikė įrodymų, kurie patvirtintų, kad bendrovės ASI Airijos filialas prisiėmė tokią atsakomybę.

395 Trečia, nors, žinoma, neginčijama, kad bendrovės ASI Airijos filialas valdė *AppleCare* garantinės priežiūros paslaugą, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 276–278 punktuose, šio filialo funkcijos, vykdytos teikiant šią paslaugą, vis dėlto yra pagalbinės pačių garantijų atžvilgiu.

396 Siekdamos ginčyti Komisijos argumentus Airija ir bendrovės ASI ir AOE remiasi, be kita ko, savo pateiktomis *ad hoc* ataskaitomis, kuriomis Komisija pati rėmėsi ir kuriose apibūdinama Airijos filialų veikla, susijusi su *Apple* prekių ženklo produktų garantijomis. Remiantis šiomis ataskaitomis, bendrovės ASI Airijos filialas, kiek tai susiję su *AppleCare* paslauga, iš esmės buvo atsakingas už:

– duomenų apie trūkumų turinčių produktų rinkimą,

– patvirtintų trečiųjų asmenų, teikiančių remonto paslaugas, tinklo valdymą,

– remontui skirtų detalių platinimą šiame tinkle,

– skambučių centro valdymą.

397 Atsižvelgiant į pagalbinį šių funkcijų pobūdį ir, nesant kitų įrodymų, negalima konstatuoti, kad bendrovės ASI Airijos filialui teko ekonominės pasekmės, susijusios su produktų garantijomis, kaip bendrovės ASI ir AOE tai patvirtino per teismo posėdį.

398 Be to, vien aplinkybė, susijusi su tuo, kad *AppleCare* paslaugai teikti buvo priskirta daug darbuotojų, nėra lemiama, atsižvelgiant į tai, kad ši paslauga apima, be kita ko, skambučių centrą, skirtą garantinės priežiūros paslaugoms, o tai neabejotinai yra funkcija, kuriai reikia daug darbuotojų.

399 Komisija taip pat nepateikė kitų įrodymų, kurie patvirtintų, kad bendrovės ASI Airijos filialo darbuotojai būtų aktyviai dalyvavę priimant sprendimus, turėjusius didelį poveikį rizikai, susijusiai su bendrovės ASI parduodamų *Apple* prekių ženklo produktų garantija, ir kad šiam filialui teko galutinė ekonominė atsakomybė pagal šią garantiją.

400 Tokiomis aplinkybėmis iš to, kad bendrovės ASI Airijos filialas valdė *AppleCare* paslaugą, negalima spręsti, kad ši bendrovė prisiėmė riziką, susijusią su *Apple* prekių ženklo produktų garantijomis.

4) Dėl rizikos, susijusios su išorinių rangovų veikla

401 Ginčijamo sprendimo 339 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, jog dėl to, kad vykdydama platinimo funkciją bendrovė ASI sistemingai naudojosi trečiųjų šalių rangovų paslaugomis ne Airijoje, visa pardavimų apyvarta buvo tinkamesnis pelno dydžio rodiklis, atsižvelgiant į Airijos filialo prisiimamą riziką už produktus, kuriais nebuvo prekiaujama Airijoje.

402 Pirmiausia reikia pažymėti, jog iš ginčijamo sprendimo 339 konstatuojamosios dalies nėra aiškaus atsakymo į klausimą, kokią riziką būtų kėlusi šio sprendimo 401 punkte nurodyta aplinkybė ir kaip šią riziką būtų prisiėmęs bendrovės ASI Airijos filialas. Vis dėlto toks vertinimas, kuris gali būti aiškinamas skirtingai, negali būti pripažintas pagrįstai patvirtinančiu Komisijos pateiktus papildomus motyvus.

403 Bet kuriuo atveju paklausta apie tai per teismo posėdį Komisija nurodė, kad tai yra ta pati rizika kaip nurodytoji ginčijamo sprendimo 337 konstatuojamojoje dalyje, t. y. rizika, susijusi su paklausos sumažėjimo ir neparduotų produktų galimybe, kai bendrovė ASI pavedė platinimo funkcijas išoriniams rangovams, išlikdama šių produktų savininkė.

404 Taigi, darant prielaidą, kad ginčijamo sprendimo 339 konstatuojamojoje dalyje Komisijos nurodyta rizika gali būti suprantama taip pat kaip rizika, susijusi su apyvarta, nurodyta ginčijamo sprendimo 337 konstatuojamojoje dalyje, šios rūšies rizikai taikomi tie patys motyvai, kurie buvo nurodyti šio sprendimo 376–390 punktuose, neįrodžius, kad bendrovės ASI Airijos filialas ją prisiėmė.

405 Be to, darant prielaidą, kad tokia rizika yra, vien tai, kad tam tikra platinimo veikla buvo perduodama išorės rangovams ne Airijoje, nesant papildomos informacijos, negali patvirtinti teiginio, kad ši rizika turi būti priskiriama bendrovės ASI Airijos filialui.

406 Iš tiesų tai, kad, sudarius sandorius su tiekėjais ir klientais, dėl kurių buvo deramasi ir kurie buvo organizuojami JAV, aptariamų produktų platinimą ne Airijoje valdė išoriniai rangovai, tik dar labiau sustiprintų argumentą, kad bendrovės ASI Airijos filialas neprisiėmė iš to galinčios kilti rizikos.

407 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Komisija neįrodė, kad ginčijamo sprendimo 336, 337 ir 339 konstatuojamosiose dalyse nurodytą riziką faktiškai prisiėmė bendrovės ASI Airijos filialas.

b) Dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip bendrovės „AOE“ Airijos filialo pelno dydžio rodiklio

408 Dėl bendrovės AOE Komisija ginčijamo sprendimo 343 ir 344 konstatuojamosiose dalyse pažymėjo, jog dėl to, kad bendrovė AOE nebuvo fiziškai įsteigta ir neturėjo pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų, kurie galėtų valdyti riziką ne jos Airijos filiale, reikia laikyti, kad šis filialas prisiėmė visą riziką, be kita ko, susijusią su atsargomis. Tokiomis aplinkybėmis ji nusprendė, kad pelno dydžio rodiklis, apimantis visas sąnaudas, būtų buvęs tinkamesnis nei veiklos sąnaudos.

409 Komisija grindžia savo argumentus EBPO sandorių kainodaros gairėmis. Vis dėlto reikia pažymėti, kad, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 357 punkte, jose nerekomenduojama naudoti kokio nors konkretaus pelno dydžio rodiklio, pavyzdžiui, visų sąnaudų, ir kaip pelno dydžio rodiklio nedraudžiama naudoti veiklos sąnaudų.

410 Be to, remiantis EBPO sandorių kainodaros gairių 2.93 punktu, kurį Komisija nurodo ginčijamo sprendimo 343 konstatuojamojoje dalyje, „taikant sąnaudomis grindžiamą [SGMM], dažnai remiamasi visomis sąnaudomis“. Vadinasi, iš esmės negalima atmesti, kad veiklos sąnaudos gali būti tinkamas pelno dydžio rodiklis.

411 Komisijos argumentas, kad pelno dydžio rodiklis, apimantis visas sąnaudas, labiau tinka tokiai gamybos įmonei, kaip AOE, taip pat negali būti pripažintas pagrįstu šioje byloje nagrinėjamu atveju. Kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 12 punkte, naudojamų medžiagų, dar gaminamų ir jau pagamintų produktų savininkė yra bendrovė AOE, o ne jos Airijos filialas. Kadangi į visas sąnaudas įeina visų šių elementų sąnaudos, neatrodo, kad visų sąnaudų naudojimas kaip pelno dydžio rodiklio, priešingai, nei teigia Komisija, būtų tinkamesnis atspindėti vertę tų funkcijų, kurias realiai vykdė bendrovės AOE Airijos filialas, be kita ko, atsižvelgiant į jo turtą.

412 Tokiomis aplinkybėmis Komisija neįrodė, kad jos rekomenduotas visomis sąnaudomis grindžiamas pelno dydžio rodiklis šioje byloje nagrinėjamu atveju būtų buvęs tinkamesnis siekiant nustatyti bendrovės AOE Airijos filialo pelną įprastomis rinkos sąlygomis.

c) Išvados dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip pelno dydžio rodiklio

413 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, jog Komisija ginčijamame sprendime neįrodė, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų veiklos sąnaudų pasirinkimas kaip pelno dydžio rodiklio taikant vienašalį pelno priskyrimo metodą buvo netinkamas.

414 Be to, bet kuriuo atveju Komisija taip pat nepateikė įrodymų, kurie patvirtintų, jog dėl paties šio pasirinkimo neabejotinai reikia daryti išvadą, kad ginčijamais mokesčių sprendimais Airijoje buvo sumažinta bendrovių ASI ir AOE mokesčių našta.

415 Šiuo klausimu Bendrasis Teismas konstatuoja, kad nei informacija, kuria buvo keistasi prieš priimant ginčijamus mokesčių sprendimus, nei Airija ar bendrovės ASI ir AOE, paklaustos apie tai nagrinėjant šią bylą, pakankamai nepaaiškino, kaip galima pateisinti minėtuose sprendimuose nustatytus neatitikimus, susijusius su veiklos sąnaudomis, kuriomis 1991 m. sprendime dėl mokesčių buvo remtasi kaip pagrindu apskaičiuojant filialų apmokestinamąjį pelną ir į kurias 2007 m. sprendime dėl mokesčių jau nebebuvo atsižvelgta kaip į pagrindą apskaičiuojant filialų apmokestinamąjį pelną.

416 Vis dėlto, net esant neatitikimų, atskleidžiančių ginčijamuose mokesčių sprendimuose naudotos apmokestinamojo pelno apskaičiavimo metodikos trūkumus, reikia priminti šio sprendimo 348 punkte nurodytus motyvus, kad Komisija negali remtis vien metodologine klaida ir turi įrodyti, kad pranašumas buvo faktiškai suteiktas, t. y. kad dėl tokios klaidos buvo iš tikrųjų sumažinta aptariamų bendrovių mokesčių našta, palyginti su ta, kuri joms būtų tekusi taikant įprastas apmokestinimo taisykles. Vis dėlto dar reikia patikslinti, jog Komisija ginčijamame sprendime neteigė, kad dėl neatsižvelgimo į tam tikrų kategorijų veiklos sąnaudas, kuriomis buvo remiamasi kaip pagrindu apskaičiuojant bendrovių ASI ir AOE filialams priskiriamą pelną, buvo suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

417 Taigi priekaištai, kuriais Airija ir bendrovės ASI ir AOE remiasi ginčydamos Komisijos išvadas dėl metodologinės klaidos, susijusios su veiklos sąnaudų pasirinkimu kaip bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų pelno dydžio rodiklio, jai pateikiant papildomus motyvus, turi būti pripažinti pagrįstais.

4. Dėl grąžos, su kuria buvo sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose, dydžio

418 Ginčijamo sprendimo 346–359 konstatuojamosiose dalyse Komisija ginčijo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų grąžos dydį, su kuriuo buvo sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose, kartu pažymint, kad *Apple* grupė Airijos mokesčių institucijoms nepateikė nei pelno paskirstymo ataskaitos, nei jokio kito paaiškinimo, kuris patvirtintų jos siūlymus, kuriais remiantis buvo priimti ginčijami mokesčių sprendimai.

419 Pirma, kalbant apie bendrovę ASI, ginčijamo sprendimo 346 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad 1991 m. sprendime dėl mokesčių buvo sutikta su tuo, kad apmokestinant pelną šiai bendrovei būtų taikoma 12,5 % jos filialo veiklos sąnaudų marža, o 2007 m. sprendime dėl mokesčių buvo sutikta su [*konfidencialu*] marža.

420 Antra, dėl bendrovės AOE Komisija ginčijamo sprendimo 347 konstatuojamojoje dalyje pažymėjo, kad Airijos mokesčių institucijų patvirtintas apmokestinamasis pelnas buvo apskaičiuotas remiantis [*konfidencialu*] veiklos sąnaudų, mažinant šią procentinę dalį iki [*konfidencialu*], kai apmokestinamasis pelnas viršija [*konfidencialu*]. 2007 m. sprendime dėl mokesčių apmokestinamasis pelnas atitiko [*konfidencialu*] filialo veiklos sąnaudų, pridedant [*konfidencialu*] apyvartos dėl bendrovės AOE sukurtos IN. Ji taip pat pažymėjo, jog atrodo, kad bendrovės AOE apmokestinamasis pelnas buvo nustatytas derybomis ir susitarimas priklausė nuo su užimtumu susijusių dalykų, kaip tai įrodė atsižvelgimas į būtinybę užtikrinti, „kad nebūtų stabdoma Airijoje vykdomos veiklos plėtra“ vykstant diskusijoms prieš priimant 1991 m. sprendimą dėl mokesčių.

421 Iš ginčijamo sprendimo 348 ir 349 konstatuojamųjų dalių matyti, kad Airijos ir bendrovės *Apple Inc.* per administracinę procedūrą pateikti paaiškinimai dėl bendrovių ASI ir AOE apmokestinamojo pelno apskaičiavimo neįtikino Komisijos. Ji nusprendė, kad bendrovių ASI ir AOE filialų grąža, su kuria sutiko Airijos mokesčių institucijos, buvo grindžiama gerokai sumažinta pelno marža, nors bendrovei nebūtų buvę jokios ekonominės logikos taikstytis su tokiu mažu pelnu.

422 Visų pirma, kiek tai susiję su 2007 m. sprendimu dėl mokesčių, ginčijamo sprendimo 350–359 konstatuojamosiose dalyse Komisija daugiausia dėmesio skyrė atitinkamų Airijos ir *Apple* grupės mokesčių konsultantų parengtose *ad hoc* ataskaitose pateiktiems *ex post* argumentams, susijusiems su bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų grąžos dydžiu, dėl kurio buvo susitarta. Komisijos teigimu, šios ataskaitos buvo grindžiamos lyginamuoju tyrimu, kurio svarba ginčyta remiantis tuo, kad produktai, kuriuos siūlė palyginimui atrinktos bendrovės, nebuvo panašūs į labai aukštos kokybės prekių ženklo produktus, kuriuos siūlė *Apple* grupė. Kalbant konkrečiau, Komisija teigė, kad bendrovės ASI prisiimta rizika, susijusi su aukščiausios klasės prekių garantijomis, nebuvo panaši į tą, kurią prisiėmė jų produktų tyrimui pasirinktos bendrovės. Be to, ji pažymėjo, kad bent trys bendrovės iš 52 atrinktų buvo likviduojamos teismo tvarka.

423 Be to, ginčijamo sprendimo 354 ir 355 konstatuojamosiose dalyse Komisija išsamumo sumetimais vis dėlto pati atliko grąžos, kuri turėjo būti priskirta bendrovėms ASI ir AOE, dydžio vertinimą, naudodama tas pačias Airijos pateiktoje *ad hoc* ataskaitoje lyginamas bendroves, tik bendrovės ASI atveju kaip pelno dydžio rodiklį pasirinkdama (pardavimų) apyvartą, o bendrovei AOE – visas sąnaudas. Atlikusi šią patikslintą analizę Komisija padarė išvadą, kad grąža, su kuria sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose, buvo itin maža.

424 Dėl bendrovės ASI ginčijamo sprendimo 355 konstatuojamojoje dalyje Komisija konstatavo, kad kaip pelno dydžio rodiklį pasirinkus lyginamajam tyrimui atrinktų bendrovių pardavimą, 2012 m. vidutinė pardavimo grąža buvo 3 %, o kvartilių intervalas – 1,3–4,5 %. Vis dėlto Komisija pažymėjo, kad bendrovės ASI Airijos filialui priskirtos prekybos pajamos, kurios 2007 m. sprendime dėl mokesčių buvo apmokestintos pelno mokesčiu, 2012 m. buvo apie [*konfidencialu*], t. y. apytikriai [*konfidencialu*] bendrovės ASI 2012 m. apyvartos. Ši grąža yra beveik 20 kartų mažesnė už grąžą, kurią Komisija gavo, atlikdama patikslintą analizę.

425 Dėl bendrovės AOE Komisija ginčijamo sprendimo 357 konstatuojamojoje dalyje pažymėjo, kad 2012 m. jos apmokestinamasis pelnas sudarė maždaug [*konfidencialu*] visų Airijos filialo sąnaudų. Ta procentinė dalis patenka į atitinkamų Airijos ir *Apple* grupės mokesčių konsultantų parengtose *ad hoc* ataskaitose pateiktą kvartilių intervalą ir yra artima 25-ajam procentiliui, o mokesčių konsultantai laikė tai mažesne įprastų rinkos sąlygų intervalo komponente. Taigi Komisija pažymėjo, kad, remiantis *Apple Inc*. pateikta *ad hoc* ataskaita, 2009–2011 m. apatinio kvartilio pelno dydis, apskaičiuojamas kaip procentinė visų sąnaudų dalis, būtų buvęs [*konfidencialu*] ([*konfidencialu*] proc. mediana), o remiantis Airijos pateikta *ad hoc* ataskaita, 2007–2011 m. apatinio kvartilio pelno dydis būtų buvęs [*konfidencialu*] ([*konfidencialu*] proc. mediana).

426 Vis dėlto ginčijamo sprendimo 358 ir 359 konstatuojamosiose dalyse Komisija patikslino, jog minėtos ataskaitos negali patvirtinti *ex post* išvados, kad bendrovės AOE Airijos filialo vykdytų funkcijų grąža atitiko įprastų rinkos sąlygų principą. Pirmiausia ji abejojo dėl duomenų palyginamumo, nes nebuvo pateikta jokios išsamios pasirinktų bendrovių sąnaudų struktūros ir veiklos palyginamumo analizės. Ji taip pat paaiškino, kad 25-asis procentilis pasirinktas kaip intervalo mažesnis dydis, o tai buvo pernelyg platus požiūris, visų pirma atsižvelgiant į nagrinėjamose *ad hoc* ataskaitose išreikštą rūpestį dėl palyginamumo. Galiausiai Komisija pažymėjo, kad *ad hoc* ataskaitos buvo grindžiamos tik palyginimu su gamybos bendrovėmis, nors bendrovės AOE Airijos filialas taip pat teikė pasidalijamąsias paslaugas kitoms *Apple* grupės bendrovėms EARIA regione, pavyzdžiui, finansų paslaugas, susijusias su informacinėmis sistemomis ir technologijomis, ir su žmogiškaisiais ištekliais susijusias paslaugas.

427 Remdamasi tokiomis išvadomis Komisija ginčijamo sprendimo 360 konstatuojamojoje dalyje nusprendė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo patvirtinta grąža, su kuria nebūtų sutikę patys Airijos filialai, atsižvelgiant į jų pačių pelningumą, jeigu jie būtų buvę atskiros ir nepriklausomos įmonės, tokiomis pat arba analogiškomis sąlygomis vykdančios tapačią arba analogišką veiklą.

428 Šalys nesutaria nei dėl Komisijos nurodytų klaidų, susijusių su grąža, su kuria buvo sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose, buvimo, nei dėl jų poveikio, nei dėl šios grąžos patvirtinimo *ex post*, pasiūlyto atitinkamų Airijos ir *Apple* grupės mokesčių konsultantų parengtose *ad hoc* ataskaitose.

a) Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ Airijos filialų grąžos, patvirtintos 1991 m. sprendime dėl mokesčių

429 Pirma, Komisija priekaištauja Airijos mokesčių institucijoms tuo, kad jos ginčijamuose mokesčių sprendimuose sutiko su bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų grąžos dydžiais, nors tokia grąža nebuvo grindžiama jokia ataskaita.

430 Pirma, reikia pažymėti, jog Airija ir bendrovės ASI ir AOE teigia, kad tuo metu, kai buvo priimti ginčijami mokesčių sprendimai, pagal taikytiną Airijos mokesčių teisę nebuvo reikalaujama pateikti pelno paskirstymo ataskaitos, ir Komisija to neginčijo.

431 Antra, reikia pažymėti, kad Komisijos priekaištas susijęs su metodologine klaida (arba jos nebuvimu), nes atskleidžia ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtinto apmokestinamojo pelno apskaičiavimo metodo trūkumus dėl pelno paskirstymo ataskaitų nebuvimo.

432 Aišku, *Apple* grupės Airijos mokesčių institucijoms pateikti paaiškinimai, susiję su siūlomos grąžos dydžio pagrindimu, pateikti ginčijamo sprendimo 64 konstatuojamojoje dalyje, buvo glausti. Iš tiesų *Apple* grupė nurodė, kad siūloma grąža viršijo 15 %, kurią paprastai duotų „cost center“, bet buvo mažesnė nei 100 %, kas būtų įprasta farmacijos pramonėje, bet ne IT sektoriuje. Be to, nereikėtų

pamiršti, jog *Apple* grupė Airijos mokesčių institucijoms pripažino, kad jos siūlymas neturėjo jokio mokslinio pagrindo ir kad ji manė, kad dėl tokio siūlymo apmokestinamojo pelno suma yra pakankamai didelė.

433 Šiuo klausimu Bendrasis Teismas pažymi, kad nei keičiantis informacija iki ginčijamų mokesčių sprendimų priėmimo, nei paklaustos apie tai nagrinėjant šią bylą Airija ir bendrovės ASI ir AOE pakankamai nepaaiškino, kuo tiksliai buvo paremti rodikliai ir duomenys, kuriais remtasi apskaičiuojant bendrovių ASI ir AOE apmokestinamąjį pelną. Taigi nėra jokių konkrečių tinkamo laiko įrodymų, kurie paaiškintų, kuo buvo grindžiamos ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtintos veiklos sąnaudų procentinės dalys ar juo labiau jų pokyčiai laikui bėgant.

434 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad, nors Komisija iškėlė pelno paskirstymo ataskaitų nebuvimo klausimą, ji neatliko savo analizės taip, kad įrodytų, kad pagal minėtą apskaičiavimą bendrovių ASI ir AOE remiantis ginčijamais sprendimas dėl mokesčių faktiškai sumokėti mokesčiai buvo mažesni, nei būtų buvę nesant ginčijamų mokesčių sprendimų, taikant įprastas apmokestinimo taisykles.

435 Vadinasi, dėl tų pačių priežasčių, kaip nurodytos šio sprendimo 132 punkte, vien klaidos, susijusios su metodika, kuria remiantis buvo apskaičiuotas filialams priskirtinas pelnas, konstatavimo nepakanka siekiant įrodyti, kad ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms ASI ir AOE buvo suteiktas pranašumas.

436 Antra, Komisija priekaištavo, kad Airijos mokesčių institucijos be jokio pateisinimo pritarė bendrovės AOE apmokestinamojo pelno viršutinei ribai, t. y. [*konfidencialu*], kurią viršijus apmokestinamasis pelnas sudarė jau nebe 65 % Airijos filialo veiklos sąnaudų, o [*konfidencialu*] šių sąnaudų. Komisijos teigimu, racionalus ekonominės veiklos vykdytojas nebūtų sutikęs su mažesne grąža ir atsisakyti pelno dalies, jeigu padidėtų jo veiklos sąnaudos, kas rodytų jo veiklos masto didėjimą, net jei tokios grąžos būtų pakakę jo sąnaudoms padengti ir tam tikram pelnui gauti.

437 Komisija nurodo, kad tokia viršutinė riba buvo mokesčių lengvata, suteikta remiantis mokesčių sistemai nebūdingais kriterijais, pavyzdžiui, motyvais, susijusiais su užimtumu, todėl ji buvo pripažinta suteikiančia atrankųjį pranašumą.

438 Šiuo klausimu *Apple Inc.*, pateikdama pastabas po sprendimo pradėti procedūrą, nurodo, kad toks nukrypimas buvo pateisinamas tuo, kad jos fiksuotos papildomos investicijos, būtinos plėtrai, veiklos pradžioje buvo didesnės nei vėliau, kai veikla buvo toliau vystoma. Be to, atsakydamos į Bendrojo Teismo raštu pateiktus klausimus bendrovės ASI ir AOE patvirtino, kad [*konfidencialu*] viršutinė riba niekada nebuvo pasiekta, todėl antroji, mažesnė procentinė dalis niekada nebuvo naudojama apskaičiuojant bendrovės AOE apmokestinamąjį pelną. Komisija šios informacijos neginčijo.

439 Pirma, reikėtų pažymėti, kad nors jau buvo konstatuota, kad jei kompetentingos institucijos turi plačią diskreciją nustatyti, be kita ko, suteikiamos priemonės sąlygas pagal kriterijus, kurie nebūdingi mokesčių sistemai, kaip antai darbo vietų išsaugojimo kriterijų, turi būti laikoma, kad įgyvendinant šią diskreciją buvo nustatyta atrankioji priemonė (2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, 27 punktas); vis dėlto siekiant nustatyti, ar valstybės priemones galima pripažinti valstybės pagalba, iš esmės reikia atsižvelgti į šios priemonės poveikį pagalbą gavusioms įmonėms (žr. 2010 m. rugsėjo 13 d. Sprendimo *Graikija ir kt. / Komisija*, T-415/05, T-416/05 ir T-423/05, EU:T:2010:386, 212 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

440 Bet kuriuo atveju vien tai, kad Airijos mokesčių institucijoms ir *Apple* grupei keičiantis informacija prieš priimant 1991 m. sprendimą dėl mokesčių buvo tik užsiminta apie faktą, kad *Apple* grupė yra viena didžiausių darbdavių regione, kuriame buvo įsteigti bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai, neįrodo, kad bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas buvo nustatytas remiantis klausimais, susijusiais su užimtumu. Iš tiesų iš ginčijamo sprendimo 64 konstatuojamojoje dalyje pateiktos

informacijos, kuria buvo keistasi, aišku, kad apie *Apple* grupės darbuotojus nagrinėjamame regione buvo užsiminta siekiant pateikti informaciją apie grupės veiklos kontekstą ir raidą šiame regione, o ne siekiant atsilyginti už pasiūlymą dėl pelno priskyrimo aptariamiems Airijos filialams.

441 Taigi, nesant kitų įrodymų, Komisija negali teigti, kad ginčijamas sprendimas dėl mokesčių buvo priimtas kaip atlygis už galimą darbo vietų sukūrimą regione.

442 Antra, reikia pažymėti, kad nagrinėjama riba niekada nebuvo pasiekta, todėl bendrovės AOE Airijos filialo pelnas niekada nebuvo priskirtas remiantis 1991 m. sprendime dėl mokesčių numatyta mažesne procentine dalimi.

443 Iš tiesų bendrovės AOE apyvarta per laikotarpį iki 1991 m. sprendimo dėl mokesčių smarkiai sumažėjo, nes 1989 m. ji sudarė 751 mln. USD, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 64 konstatuojamojoje dalyje, o 2006 m., t. y. paskutiniaisiais 1991 m. sprendimo dėl mokesčių taikymo metais, ji buvo 359 mln. USD, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 97 konstatuojamojoje dalyje.

444 Vadinasi, net darant prielaidą, kad Komisijos teiginiai dėl minėtame sprendime numatytos ribos ekonominio pagrindimo stokos yra įrodyti, ji negali teigti, kad pranašumas buvo suteiktas todėl, kad ši riba buvo įtraukta į 1991 m. sprendimą dėl mokesčių, kai iš tikrųjų toks mechanizmas nebuvo įgyvendintas.

445 Trečia, net jei Komisijos argumentas turėtų būti suprantamas taip, kad Airijos mokesčių institucijos pritarė pernelyg mažai grąžai, atsižvelgiant į filialų vykdytas funkcijas, turint omenyje su šiomis funkcijomis siejamą turtą ir riziką, šis argumentas negali būti laikomas pagrįstu, nesant kitų įrodymų.

446 Iš tiesų Komisijos papildomai pateikti motyvai grindžiami prielaida, kad Airijos mokesčių institucijos galėjo teisingai priskirti *Apple* grupės IN licencijas pagrindinėms buveinėms, o pagal EBPO sandorių kainodaros gaires tai reiškė sudėtingų arba išskirtinių funkcijų vykdymą. Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 348 punkte padarytų išvadų, Komisija neįrodė, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai vykdė sudėtingiausias funkcijas.

447 Be to, ypač kiek tai susiję su bendrove ASI, Komisija savo argumentus grindė aplinkybe, kad Airijos filialas prisiėmė labai didelę *Apple* grupės veiklos riziką. Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 407 punkte padarytų išvadų, Komisija neįrodė, kad bendrovės ASI Airijos filialas iš tikrųjų prisiėmė šią riziką.

448 Vadinasi, nesant kitų įrodymų, Komisija neįrodė, kad pagal 1991 m. sprendimą dėl mokesčių nustatytas grąžos dydis buvo pernelyg mažas, kad būtų atlyginta už bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų faktiškai vykdomas funkcijas, atsižvelgiant į jų turtą ir prisiimtą riziką.

b) Dėl 2007 m. sprendimu dėl mokesčių patvirtintos bendrovių „ASI“ ir „AOE“ filialų grąžos

449 Greta priekaišto, susijusio su pelno paskirstymo ataskaitos 2007 m. sprendimui dėl mokesčių pagrįsti nebuvimu, kuris buvo atmestas dėl šio sprendimo 430–435 punktuose nurodytų priežasčių, Komisija ginčijo bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų grąžą kaip šiems filialams priskirtą pelną remiantis 2007 m. sprendimu dėl mokesčių, konkrečiai ginčydama Airijos ir *Apple Inc.* pateiktas *ad hoc* ataskaitas, kuriomis siekta *ex post* pagrįsti tai, kad šis pelnas atitiko įprastas rinkos sąlygas. Komisija konkrečiai ginčijo Airijos ir *Apple Inc.* pateiktų *ad hoc* ataskaitų patikimumą, remdamasi tuo, kad palyginamumo tyrimui, kuriuo šios ataskaitos buvo grindžiamos, pasirinktos bendrovės nebuvo panašios į bendroves ASI ir AOE.

1) Dėl atliekant palyginamumo analizes naudotų bendrovių pasirinkimo

450 Ginčijamame sprendime Komisija pažymėjo, be kita ko, dvi klaidas, susijusias su galimybe palyginti palyginamumo tyrimui pasirinktas bendroves su bendrovės ASI Airijos filialu. Pirma, ginčijamo sprendimo 350 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad *Apple Inc.* pateiktoje *ad hoc* ataskaitoje pasirinktų bendrovių nebuvo įmanoma nustatyti. Antra, ginčijamo sprendimo 351 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad atrenkant panašias bendroves palyginamumo tyrimui nebuvo atsižvelgta į tai, kad, priešingai nei šios bendrovės, *Apple* grupė parduoda aukštos kokybės prekių ženklo produktus ir šie produktai rinkoje laikomi būtent tokiais. Šiuo klausimu Komisija pažymėjo, kad nors bendrovė ASI buvo atsakinga už parduodamų produktų garantijas, dėl kurių, parduodant aukštos kokybės prekių ženklo produktus, kyla labai didelė rizika, pasirinktos panašios bendrovės nepatyrė tokios rizikos.

451 Dėl palyginamumo su bendrovės AOE Airijos filialu Komisija pažymėjo (ginčijamo sprendimo 359 konstatuojamoji dalis), kad Airijos pateiktoje *ad hoc* ataskaitoje buvo atsižvelgta tik į gamybos įmones, nors bendrovė AOE taip pat teikė pasidalijamąsias paslaugas kitoms *Apple* grupės bendrovėms EARIA regione, pavyzdžiui, finansines paslaugas, paslaugas, susijusias su informacinėmis sistemomis ir technologijomis, ir paslaugas, susijusias su žmogiškaisiais ištekliais.

452 Pirmiausia reikėtų pažymėti, jog net darant prielaidą, kad Komisijos nustatytos klaidos, susijusios su Airijos ir *Apple Inc. ex post facto* pateiktomis *ad hoc* ataskaitomis, yra įrodytos ir kad dėl jų paneigiamos šiose ataskaitose padarytos išvados, Komisija iš to negalėjo spręsti, kad dėl ginčijamų mokesčių sprendimų sumažėjo bendrovių ASI ir AOE mokesčių našta Airijoje.

453 Airija ir *Apple Inc.* pateikė šias ataskaitas, siekdamos *ex post facto* įrodyti, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialams pagal ginčijamus mokesčių sprendimus priskirtas pelnas atitikto įprastas rinkos sąlygas. Vis dėlto tai, kad Airija ir *Apple Inc.* pateikė šias *ad hoc* ataskaitas, negali pakeisti Komisijai tenkančios įrodinėjimo pareigos, susijusios su pranašumo buvimu šioje byloje nagrinėjamu atveju, kaip buvo priminta šio sprendimo 100 punkte.

454 Bet kuriuo atveju reikia išnagrinėti, ar trūkumai, kuriuos Komisija nustatė Airijos ir *Apple Inc.* pateiktose *ad hoc* ataskaitose, yra įrodyti ir dėl jų gali būti paneigtos šiose ataskaitose esančios išvados.

455 Pirma, reikėtų pažymėti, kad, kaip teisingai nurodo Airija ir bendrovės ASI ir AOE, analizės, susijusios su sandorių kainodara, nėra tikslusis mokslas ir kad neįmanoma patikrinti tikslių rezultatų, susijusių su tuo, koks dydis atitinka įprastas rinkos sąlygas. Šiuo klausimu reikia priminti EBPO sandorių kainodaros gairių 1.13 punktą, kuriame nurodyta, kad sandorių kainodaros nustatymo tikslas – „gauti apytikrį, bet patikimą įprastomis rinkos sąlygomis pasiekiamą rezultatą remiantis patikima informacija“ ir kad „sandorių kainodaros nustatymas nėra tikslus mokslas, todėl reikalingas ir mokesčių administratoriaus, ir mokesčių mokėtojo vertinimas“.

456 Antra, dėl įmonių, pasirinktų palyginamumo tyrimui, kuriuo buvo grindžiama *Apple Inc.* pateikta ataskaita, bendrovės ASI ir AOE nurodo, kad per administracinę procedūrą *Apple Inc.* kelis kartus prašė Komisijos pateikti pastabas dėl šios *ad hoc* ataskaitos, nekeliant jokio konkretaus klausimo dėl palyginamumo tyrimo duomenų. Komisija šių argumentų neginčija. Be to, bendrovės ASI ir AOE nagrinėjant šį ieškinį pateikė duomenis, kurie buvo naudoti rengiant minėtą *ad hoc* ataskaitą, nurodydamos, kad jie buvo paimti iš tos pačios duomenų bazės kaip ir duomenys, naudoti rengiant Airijos pateiktą *ad hoc* ataskaitą. Komisija nepateikė jokių kitų konkrečių prieštaravimų dėl *Apple Inc.* pateiktos *ad hoc* ataskaitos.

457 Trečia, kadangi Komisija, kiek tai susiję su dviem Airijos ir *Apple Inc.* pateiktomis *ad hoc* ataskaitomis, ginčijo palyginamumo tyrimo, grindžiamo paieška palyginamų duomenų bazėje, naudojimą, reikia pažymėti tai, kas nurodyta toliau.

458 Visų pirma, jeigu Komisijos priekaištai turi būti suprantami kaip tokie, kuriais ginčijamas palyginamų duomenų bazės naudojimas, jie patys negali būti pripažinti pagrįstais. Iš tiesų nesiremiant duomenų baze būtų neįmanoma antruoju vienašališko pelno priskyrimo metodo etapu atlikti palyginamumo tyrimo, kuris leistų apskaičiuoti pelną įprastomis rinkos sąlygomis, o tai reiškia, kad toks apskaičiavimas gali būti atliktas pasitelkiant panašias bendroves.

459 Vis dėlto Komisija nepateikė įrodymų, kurie suteiktų pagrindą atmesti specializuotų nepriklausomų bendrovių sudarytų duomenų bazių, kaip antai tos, kuri buvo naudojama rengiant Airijos ir *Apple Inc.* pateiktas *ad hoc* ataskaitas, naudojimo galimybę. Iš tikrųjų, kaip teisingai nurodo Airija ir bendrovės ASI ir AOE, šios duomenų bazės sudaromos remiantis Europos Bendrijų ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriumi (NACE) ir, nesant įrodymų dėl trūkumų, dėl kurių šios duomenų bazės būtų netinkamos, jos yra empirinis palyginamumo tyrimų atlikimo pagrindas.

460 Be to, kalbant apie Komisijos argumentus, kuriais ji siekia ginčyti palyginamumo analizei pasirinktų bendrovių panašumą, dėl bendrovės ASI Airijos filialo reikia pažymėti, kad Komisija tiesiog pateikė tuos pačius argumentus kaip ir dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip pelno dydžio rodiklio, t. y. nurodydama, kad bendrovė ASI buvo atsakinga už parduodamų produktų garantijas ir kad prisiėmė didelę riziką už aukštos kokybės produktus, kuriuos tvarkė išoriniai rangovai, nors pasirinktos bendrovės neprisiėmė tokios rizikos, todėl nebuvo panašios. Vis dėlto dėl tų pačių priežasčių, kaip nurodytosios šio sprendimo 391–402 punktuose, šie argumentai turi būti atmesti.

461 Be to, pritariant Airijai ir bendrovėms ASI ir AOE, reikia pažymėti, jog dėl to, kad šio sprendimo 413 punkte buvo konstatuota, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju veiklos sąnaudų nebuvo galima atmesti kaip pelno dydžio rodiklio, tai, kad prekių ženklas buvo aukštos kokybės, neturėjo didelės reikšmės palyginamumui šioje byloje nagrinėjamu atveju. Iš tiesų, kaip teisingai nurodo bendrovės ASI ir AOE, tai, kad bendrovė platina aukštos kokybės prekių ženklo produktus, nebūtinai turi turėti poveikį jos veiklos sąnaudoms, palyginti su veiklos sąnaudomis, kurios jai tektų, jeigu ji platintų žemesnės kokybės produktus. Šioje byloje tai įrodė pačios Komisijos ginčijamo sprendimo 337 konstatuojamojoje dalyje pripažinta aplinkybė, kad bendrovės ASI Airijos filialo veiklos sąnaudos išliko daugmaž pastovios, palyginti su eksponentiniu bendrovės ASI pardavimų augimu.

462 Kalbant apie nuogąstavimus, susijusius su gamybos bendrovių, pasirinktų palyginamumo analizei dėl bendrovės AOE Airijos filialo, palyginamumu dėl šio filialo greta gamybos veiklos vykdytų pagalbinių funkcijų, reikia pažymėti, kad šios pagalbinės funkcijos neparodo visų šio filialo vykdytų funkcijų, kaip teisingai nurodo Airija ir bendrovės ASI ir AOE. Šiuo klausimu jos remiasi, be kita ko, bendrovės AOE Airijos filialo veiklos analize, atlikta jų pateiktose *ad hoc* ataskaitose, kurios šiuo konkrečiu aspektu Komisija neginčijo.

463 Galiausiai dėl Komisijos nurodytos aplinkybės, kad trys iš 52 palyginamumo tyrimui pasirinktų bendrovių tapo likviduojamomis bendrovėmis, pažymėtina, kad šie nuogąstavimai negali paveikti viso šio tyrimo patikimumo. Be to, šių bendrovių likvidavimas teismo tvarka pradėtas jau po mokestinių metų, dėl kurių buvo atliekamas tyrimas. Taip pat, priešingai, nei teigia Komisija, atsižvelgiant į šio sprendimo 455 punkte nurodytus motyvus, trys bendrovės iš 52 tirtų nėra didelė dalis, kuri iškreiptų palyginamumo tyrimo rezultatą.

464 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad Komisijai nepavyko sukelti abejonių dėl tyrimų, kuriais grindžiamos Airijos ir *Apple Inc.* pateiktos *ad hoc* ataskaitos, patikimumo, taigi ir įrodyti šių tyrimų patikimumo stoką.

2) Dėl Komisijos atliktos patikslintos palyginamumo analizės

465 Reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 353–356 konstatuojamosiose dalyse Komisija pati atliko palyginamumo analizę, kurią būtų galima vadinti „patikslinta palyginamumo analize“.

466 Atlikdama patikslintą palyginamumo analizę Komisija siekė įvertinti, ar bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų grąža, patvirtinta ginčijamais mokesčių sprendimais, atitikto įprastas rinkos sąlygas.

467 Pirma, kalbant apie bendrovės ASI Airijos filialą, pažymėtina, kad Komisija naudojo duomenis bendrovių, atrinktų Airijos pateiktoje *ad hoc* ataskaitoje, pasirinkdama bendrovės ASI Airijos filialą kaip vertinamą šalį, o pardavimus – kaip pelno dydžio rodiklį. Šie duomenys buvo pateikti ginčijamo sprendimo 354 konstatuojamojoje dalyje esančiame 13 paveikslėlyje. Komisija bendrovės ASI Airijos filialui priskirtą pelną bendrovės ASI pardavimų atžvilgiu palygino su Airijos pateiktoje *ad hoc* ataskaitoje atrinktų bendrovių vidutine pardavimų grąža 2007–2011 m.

468 Pirmiausia reikėtų pažymėti, kad, žinoma, Komisijos metodas palyginti, pirma, jos pačios atliktos analizės rezultatus su bendrovės ASI apmokestinamuoju pelnu pagal ginčijamus mokesčių sprendimus galėjo leisti jai iš esmės įrodyti atrankiojo pranašumo buvimą.

469 Vis dėlto Komisijos atliktos patikslintos palyginamumo analizės išvados negali paneigti Airijos ir *Apple Inc*. pateiktų *ad hoc* ataskaitų išvadų, pagal kurias bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų pelnas, nustatytas pagal ginčijamus mokesčių sprendimus, atitiko įprastas rinkos sąlygas.

470 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad Komisijos atlikta patikslinta palyginamumo analizė grindžiama pardavimais kaip pelno dydžio rodikliu siekiant taikyti SGMM. Tačiau, kaip matyti iš to, kas išdėstyta šio sprendimo 402 ir 412 punktuose, nebuvo įrodyta, kad veiklos sąnaudų naudojimas kaip pelno dydžio rodiklio šioje byloje nagrinėjamu atveju buvo netinkamas. Be to, nebuvo įrodyta, kad būtų buvę tinkamiau naudoti pardavimus.

471 Taip pat reikia priminti, kad Komisijos analizė, kurią ji atliko, pateikdama papildomus motyvus, grindžiama prielaida, kad iš esmės bendrovės ASI Airijos filialo vykdomos funkcijos buvo sudėtingos ir lemiamos *Apple* prekių ženklo sėkmei, taigi ir bendrovės ASI prekybos veiklai. Be to, kaip teigia Komisija, minėtas filialas prisiėmė didelę riziką, susijusią su bendrovės ASI veikla. Vis dėlto, kaip buvo konstatuota šio sprendimo 348 ir 407 punktuose, Komisija neįrodė, kad bendrovės ASI filialas vykdė sudėtingas funkcijas ir prisiėmė tokią didelę riziką.

472 Galiausiai ginčijamo sprendimo 353–355 konstatuojamosiose dalyse Komisija siekė įvertinti panašių įmonių pardavimų vidutinę grąžą, lygindama su bendrovės ASI vidutine grąža, atsižvelgiant į Airijos filialui pagal 2007 m. sprendimą dėl mokesčių priskirtą pelną. Vis dėlto toks metodas neatitinka EBPO patvirtinto metodo ir TCA 97 25 straipsnio, nes bendrovės ASI pardavimų grąža negalėjo Airijos filialo atveju atspindėti šio filialo faktiškai vykdomų funkcijų vertės, ir taip yra dėl toliau nurodytų priežasčių.

473 Pirma, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 384 ir 385 punktuose, bendrovės ASI Airijos filialo užtikrinamas platinimo funkcijas sudarė *Apple* prekių ženklo produktų pirkimas, pardavimas ir platinimas pagal bendrąsias sutartis, dėl kurių buvo deramasi ne šiame filiale. Vadinasi, bendrovės ASI Airijos filialo teikiama pridėtinė vertė negalėjo būti nustatoma nagrinėjant bendrovės ASI pardavimų grąžą.

474 Antra, bendrovės ASI Airijos filialo faktiškai vykdomos funkcijos neturėjo lemiamos įtakos nei *Apple* grupės IN, nei *Apple* prekių ženklui, kaip buvo konstatuota šio sprendimo 341 punkte. Šie du veiksniai yra neatsiejami vienas nuo kito ir juos galima vertinti bendrai, vertinant *Apple* prekių ženklą, kuriuo žymimi aukštos kokybės produktai, ir pati Komisija ginčijamo sprendimo 351 konstatuojamojoje dalyje nurodė, kad tai turėjo lemiamą poveikį bendrovės ASI pardavimų vertei. Dėl šios priežasties bendrovės pardavimų grąža neparodo realaus jos Airijos filialo indėlio į šiuos pardavimus.

475 Tokiomis aplinkybėmis Komisijos atliktos patikslintos palyginamumo analizės išvados, susijusios su bendrovės ASI Airijos filialo grąža, kai analizuojant kaip pelno dydžio rodikliu buvo remiamasi pardavimais, negali paneigti Airijos ir *Apple Inc*. pateiktų *ad hoc* ataskaitų, kuriose kaip pelno dydžio rodikliu buvo remiamasi veiklos sąnaudomis, išvadų.

476 Antra, dėl bendrovės AOE grąžos pati Komisija ginčijamo sprendimo 357 konstatuojamojoje dalyje pažymėjo, kad palyginamumo analizės rezultatai, kuriais ji rėmėsi, kaip apibendrinta šio sprendimo 425 punkte, rodo, kad bendrovės AOE Airijos filialui pagal ginčijamus mokesčių sprendimus priskirtas pelnas neviršijo dydžių, kuriuos galima buvo laikyti atitinkančiais rinkos sąlygas.

477 Vadinasi, Komisijos atliktos analizės rezultatai iš esmės patvirtina iš Airijos ir *Apple Inc.* pateiktų *ad hoc* ataskaitų kylančias išvadas, pagal kurias bendrovės AOE Airijos filialui priskirtas pelnas atitiko įprastas rinkos sąlygas. Šiuo klausimu, atsižvelgiant į šio sprendimo 455 punkte išdėstytus motyvus dėl analizių, susijusių su sandorių kainodara, reikėtų pažymėti, jog tai, kad šie rezultatai priskirtini žemesnei įprastų rinkos sąlygų skalės daliai, negali paneigti šių rezultatų.

478 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, priekaištai, kuriuos Airija ir bendrovės ASI ir AOE pateikia dėl Komisijos išvadų dėl metodologinės klaidos, susijusios su grąžos dydžiais, su kuriais buvo sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose, turi būti pripažinti pagrįstais.

5. Išvados dėl Komisijos vertinimų pateikiant papildomus motyvus

479 Pirma padarytos išvados dėl bendrovių ASI ir AOE apmokestinamojo pelno apskaičiavimo metodo trūkumų įrodo ginčijamų mokesčių sprendimų spragas ir tam tikrą nenuoseklumą. Vis dėlto vien šių aplinkybių savaime nepakanka pranašumui įrodyti, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

480 Iš tiesų Komisija neįrodė, kad jos pabrėžtos ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtintų pelno priskyrimo metodų metodologinės klaidos, susijusios su tuo, kad Airijos filialai buvo pasirinkti kaip vertinamos šalys (šio sprendimo 351 punktas), o veiklos sąnaudos – kaip pelno dydžio rodiklis (šio sprendimo 417 punktas), taip pat su grąžos dydžiu, su kuriuo buvo sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose (šio sprendimo 478 punktas), lėmė bendrovių ASI ir AOE Airijoje apmokestinamo pelno sumažėjimą. Taigi jai nepavyko įrodyti, kad minėti sprendimai šioms bendrovėms suteikė pranašumą.

481 Tokiomis aplinkybėmis pagrindai, kuriais rėmėsi Airija ir bendrovės ASI ir AOE, susiję su tuo, kad pateikdama papildomus motyvus Komisija neįrodė pranašumo buvimo šioje byloje nagrinėjamu atveju, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti pripažinti pagrįstais.

F. Dėl pagrindų, kuriais ginčijami Komisijos vertinimai, atlikti pateikiant alternatyvius motyvus (penktasis pagrindas byloje T-778/16 ir devintasis pagrindas byloje T-892/16)

482 Komisija išdėstė alternatyvius motyvus ginčijamo sprendimo 369–403 konstatuojamosiose dalyse, ir jie padalyti į dvi alternatyvias dalis.

483 Pirma, ginčijamo sprendimo 369–378 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad taikant TCA 97 25 straipsnį buvo būdinga taikyti įprastų rinkos sąlygų principą ir kad dėl to, jog ginčijamais mokesčių sprendimais buvo nukrypta nuo šio principo, jais bendrovėms ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas, sumažinus jų mokesčio bazę.

484 Antra, ginčijamo sprendimo 379–403 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad, nors taikant TCA 97 25 straipsnį įprastų rinkos sąlygų principas nebuvo privalomas, ginčijami mokesčių sprendimai vis tiek turėjo būti laikomi suteikiančiais atrankųjį pranašumą bendrovėms ASI ir AOE, nes buvo priimti Airijos mokesčių institucijų nuožiūra.

485 Airija ir bendrovės ASI ir AOE iš esmės ginčija Komisijos vertinimus, pateiktus abiejose alternatyvių jos motyvų dalyse.

1. Dėl pirmosios Komisijos alternatyvių motyvų dalies

486 Pirmoje alternatyviai pateiktų motyvų dalyje Komisija nusprendė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo nukrypta nuo TCA 97 25 straipsnio, nes taikant jį buvo būdinga taikyti ir įprastų rinkos sąlygų principą (ginčijamo sprendimo 377 konstatuojamoji dalis). Tada Komisija nurodė savo papildomai pateiktus motyvus, pagal kuriuos laikėsi nuomonės, kad ginčijami mokesčių sprendimai neleido pasiekti apytikrio, bet patikimo rezultato, kuris atitiktų rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą, todėl konstatavo, kad šie sprendimai bendrovėms ASI ir AOE suteikė atrankųjį pranašumą (ginčijamo sprendimo 378 konstatuojamoji dalis).

487 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad tiek, kiek pirma Komisijos alternatyvių motyvų dalis grindžiama išvadomis, kurias ji padarė, pateikdama papildomus motyvus, ir kadangi, kaip buvo konstatuota šio sprendimo 481 punkte, Komisija negalėjo remdamasi tokiais motyvais nuspręsti, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju buvo suteiktas atrankusis pranašumas, reikia konstatuoti, kad Komisija taip pat negali remtis pirmąja savo alternatyvių motyvų dalimi, siekdama nuspręsti, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

488 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pirmoje alternatyvių motyvų dalyje Komisija neįrodė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

2. Dėl Komisijos alternatyviai pateiktų motyvų antrosios dalies

489 Antroje alternatyviai pateiktų motyvų dalyje Komisija nurodo, jog net darant prielaidą, kad taikant TCA 97 25 straipsnį nebuvo būdinga taikyti ir įprastų rinkos sąlygų principo, ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms AOE ir ASI vis tiek buvo suteiktas atrankusis pranašumas, nes juos Airijos mokesčių institucijos priėmė savo nuožiūra.

490 Pirma, Komisija teigė pagrindiniais ir papildomais motyvais įrodžiusi, kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo patvirtinti pelno paskirstymo metodai, dėl kurių Airijoje sumažėjo bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas ir buvo suteikta ekonominė nauda, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

491 Antra, ji teigė, jog dėl to, kad TCA 97 25 straipsnyje nėra apibrėžta jokio objektyvaus kriterijaus, susijusio su pelno paskirstymu skirtingoms tos pačios bendrovės nerezidentės dalims, Airijos mokesčių institucijų turima diskrecija taikyti šią nuostatą nėra grindžiama objektyviais kriterijais, susijusiais su mokesčių sistema, todėl daroma prielaida, kad ginčijami mokesčių sprendimai yra atrankieji. Be to, Komisija išnagrinėjo vienuolika mokesčių sprendimų, kuriuos jai persiuntė Airija, ir nustatė tam tikrų nenuoseklumų, kuriais remdamasi nusprendė, kad Airijos mokesčių institucijų praktika mokesčių sprendimų srityje formuojama šių institucijų nuožiūra, nenaudojant jokio nuoseklaus kriterijaus priskiriant pelną bendrovių nerezidenčių filialams pagal TCA 97 25 straipsnį.

492 Komisija iš to sprendė, kad ginčijami mokesčių sprendimai buvo priimti Airijos mokesčių institucijų nuožiūra, nesant objektyvių kriterijų, susijusių su mokesčių sistema, todėl šiuos sprendimus reikėjo laikyti suteikiančiais atrankųjį pranašumą bendrovėms ASI ir AOE, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

493 Dėl Komisijos padarytų išvadų reikia pažymėti: pirma, kadangi jai nepavyko įrodyti pranašumo buvimo pateikus pagrindinius ir papildomus motyvus, vien pateikdama pirma apibūdintus alternatyvius motyvus, ji taip pat negali įrodyti atrankiojo pranašumo buvimo šioje byloje nagrinėjamu atveju. Iš tiesų, net darant prielaidą, jog įrodyta, kad mokesčių institucijos turėjo diskrecinius įgaliojimus, vien tokios diskrecijos buvimas nebūtinai reiškia, kad ja buvo pasinaudota taip, kad buvo sumažinta sprendimo dėl mokesčių naudos gavėjo mokesčių našta, palyginti su ta, kuri paprastai būtų jam tekusi.

494 Taigi alternatyvių Komisijos motyvų nepakanka siekiant įrodyti valstybės pagalbos buvimą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

495 Antra, bet kuriuo atveju Komisija neįrodė, kad Airijos institucijos šioje byloje nagrinėjamu atveju pasinaudojo plačia diskrecija.

496 Reikia priminti jurisprudenciją, pagal kurią, siekiant nustatyti mokesčių lengvatos atrankųjį pobūdį, nebūtina, kad kompetentingos nacionalinės institucijos turėtų diskreciją suteikti tą lengvatą. Vis dėlto ši diskrecija gali leisti toms institucijoms sudaryti palankesnes sąlygas tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai kitų nenaudai, taigi – įtvirtinti pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ypač jei kompetentingos institucijos turi diskreciją nustatyti suteikiamos priemonės naudos gavėjus ar sąlygas pagal kriterijus, kurie yra nebūdingi mokesčių sistemai (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija ir kt.*, C-128/16 P, EU:C:2018:591, 55 punktas).

497 Reikia konstatuoti, kad ginčijamo sprendimo 381 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė tik tai, kad Airija nenustatė jokių objektyvių pelno paskirstymo įvairiems tos pačios bendrovės nerezidentės padaliniams kriterijų taikant TCA 97 25 straipsnį. Toje pat 381 konstatuojamojoje dalyje ji tiesiogiai iš to darė išvadą, jog „tai reikštų, kad Airijos mokesčių inspekcijos veiksmų laisvė taikant tą nuostatą nėra grindžiama su mokesčių sistema susijusiais objektyviais kriterijais, taigi atsiranda pagrindas manyti, kad atrankusis pranašumas buvo suteiktas“.

498 Vis dėlto, kaip buvo konstatuota šio sprendimo 238 ir 239 punktuose, taikant TCA 97 25 straipsnį būtina atlikti objektyvią faktinių aplinkybių analizę, apimančią, pirma, filialo vykdomos veiklos, turto, kurį jis naudojo savo funkcijoms vykdyti, ir su tuo susijusios šio filialo prisiimtos rizikos nustatymą ir, antra, šio pobūdžio veiklos vertės rinkoje nustatymą. Tokia analizė iš esmės atitinka pagal EBPO patvirtintą metodą siūlomą analizę.

499 Vadinasi, Komisija negali teigti, kad Airijos mokesčių institucijos, taikydamos TCA 97 25 straipsnį, nenaudojo jokio nuoseklaus kriterijaus, siekdamos nustatyti bendrovių nerezidenčių Airijos filialams priskirtiną pelną.

500 Aišku, šioje byloje nagrinėjamu atveju tai, kaip Airijos mokesčių institucijos, priimdamos ginčijamus mokesčių sprendimus, taikė TCA 97 25 straipsnį, nebuvo pakankamai patvirtinta rašytiniais įrodymais. Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 347 ir 433 punktuose, šį taikymą pagrindžianti informacija ir įrodymai buvo labai glausti. Tenka apgailestauti, kad tokia dokumentais patvirtintos analizės stoka yra metodologinis trūkumas apskaičiuojant bendrovių ASI ir AOE apmokestinamąjį pelną, kuris buvo patvirtintas ginčijamais mokesčių sprendimais. Vis dėlto vien toks trūkumas negali įrodyti, kad ginčijami mokesčių sprendimai buvo priimti Airijos mokesčių institucijoms pasinaudojant plačia diskrecija.

501 Trečia, vienuolika mokesčių sprendimų, susijusių su pelno priskyrimu bendrovių nerezidenčių Airijos filialams, kuriuos Komisija išnagrinėjo ginčijamo sprendimo 385–395 konstatuojamosiose dalyse, negali įrodyti plačios Airijos mokesčių institucijų diskrecijos, dėl kurios bendrovėms, kurioms buvo skirti šie sprendimai, būtų taikomas palankesnis vertinimas, palyginti su kitomis panašioje padėtyje esančiomis bendrovėmis.

502 Kaip yra akivaizdu iš ginčijamo sprendimo 385–395 konstatuojamųjų dalių, visi šie vienuolika mokesčių sprendimų susiję su labai skirtingą veiklą vykdžiusiomis bendrovėmis. Kaip Komisija pati pažymėjo ginčijamo sprendimo 88 konstatuojamojoje dalyje, pelnas tarp kelių susijusių bendrovių paskirstomas atsižvelgiant į vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką. Taigi reikia konstatuoti, kad vienuolika mokesčių sprendimų skirtingi pelno paskirstymo metodai patvirtinti tiesiog todėl, kad mokesčių mokėtojų situacijos yra skirtingos. Vadinasi, tai, kad priimant nagrinėjamus sprendimus buvo atsižvelgta į šias skirtingas situacijas, visai neįrodo kokios nors Airijos mokesčių institucijų diskrecijos.

503 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Komisija negali remtis savo alternatyviai pateiktų motyvų antrąja dalimi, konstatuodama, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

504 Taigi Airijos ir bendrovių ASI ir AOE pateikti pagrindai, susiję su tuo, kad pateikdama alternatyvius motyvus Komisija šioje byloje nagrinėjamu atveju neįrodė pranašumo buvimo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti pripažinti pagrįstais, nesant reikalo nagrinėti priekaištų, grindžiamų esminių procedūrinių reikalavimų ir teisės būti išklausytam pažeidimu, kuriuos bendrovės ASI ir AOE pateikė dėl Komisijos vertinimų, susijusių su šiais alternatyviais motyvais.

G. Išvados dėl Komisijos vertinimo, susijusio su atrankiojo pranašumo buvimu

505 Atsižvelgiant į tai, kas buvo konstatuota šio sprendimo 312, 481 ir 504 punktuose, pagal kuriuos Airijos ir bendrovių ASI ir AOE pagrindai, pateikti dėl Komisijos vertinimų, kuriuos ji atliko, pateikdama pagrindinius, papildomus ir alternatyvius motyvus, turi būti pripažinti pagrįstais, reikia konstatuoti, kad Komisija šioje byloje nagrinėjamu atveju neįrodė, kad priimdamos ginčijamus mokesčių sprendimus Airijos mokesčių institucijos suteikė bendrovėms ASI ir AOE atrankųjį pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

506 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal šio sprendimo 100 punkte nurodytą suformuotą jurisprudenciją Komisija gali pripažinti mokestinę priemonę valstybės pagalba, tik jeigu yra įvykdytos visos tokio pripažinimo sąlygos.

507 Kadangi Komisija teisiškai pakankamai neįrodė pranašumo buvimo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas visas, nesant reikalo nagrinėti kitų Airijos ir bendrovių ASI ir AOE pateiktų pagrindų.

IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų

508 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija pralaimėjo bylą, ji turi padengti savo ir Airijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas byloje T-778/16, ir bendrovių ASI ir AOE bylinėjimosi išlaidas pagal jų pateiktus reikalavimus.

509 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį Airija byloje T-892/16, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Lenkijos Respublika ir ELPA priežiūros institucija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

1. **Sujungti bylas T-778/16 ir T-892/16 tam, kad būtų priimtas šis sprendimas.**

2. **Panaikinti 2016 m. rugpjūčio 30 d. Komisijos sprendimą (ES) 2017/1283 dėl valstybės pagalbos SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė bendrovei *Apple*.**

3. **Europos Komisija padengia savo ir Airijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas byloje T-778/16, ir *Apple Sales International* bei *Apple Operations Europe* patirtas bylinėjimosi išlaidas.**

4. **Airija byloje T-892/16, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Lenkijos Respublika ir ELPA priežiūros institucija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Paskelbta 2020 m. liepos 15 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

Turinys

I. Ginčo aplinkybės 2

A. Dėl *Apple* grupės istorijos 2

1. Dėl „Apple“ grupės 2

2. Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ 3

a) Dėl bendrovių struktūros 3

b) Dėl sąnaudų pasidalijimo susitarimo 3

c) Dėl susitarimo teikti rinkodaros paslaugas 3

3. Dėl Airijoje įsteigtų filialų 3

B. Ginčijami mokesčių sprendimai 4

1. 1991 m. sprendimas dėl mokesčių 4

a) Dėl bendrovės „ACL“ (bendrovės „AOE“ pirmtakė) mokesčio bazės 4

b) Dėl bendrovės „ACAL“ (bendrovės „ASI“ pirmtakė) mokesčio bazės 5

2. 2007 m. sprendimas dėl mokesčių 5

C. Administracinė procedūra Komisijoje 6

D. Ginčijamas sprendimas 6

1. Dėl atrankiojo pranašumo buvimo 7

a) Dėl referencinio pagrindo (bazinės sistemos) 7

b) Dėl įprastų rinkos sąlygų principo 7

c) Dėl atrankiojo pranašumo todėl, kad Airijos filialams nebuvo priskirtas iš bendrovių „ASI“ ir „AOE“ turimų IN licencijų gautas pelnas (pagrindiniai motyvai) 8

d) Dėl atrankiojo pranašumo todėl, kad buvo netinkamai pasirinkti pelno priskyrimo bendrovių „ASI“ ir „AOE“ Airijos filialams metodai (papildomi motyvai) 8

e) Dėl atrankiojo pranašumo, nes ginčijamais mokesčių sprendimais, kurie neatitinka įprastų rinkos sąlygų principo, buvo nukrypta nuo referencinio pagrindo (bazinės sistemos), net darant prielaidą, kad šį pagrindą sudarė tik TCA 97 25 straipsnis (alternatyvūs motyvai) 9

f) Išvada dėl atrankiojo pranašumo 9

2. Dėl pagalbos nesuderinamumo, neteisėtumo ir susigrąžinimo 9

3. Dėl rezoliucinės dalies 10

II. Procesas ir šalių reikalavimai 11

A. Dėl bylos T-778/16 11

1. Bylą nagrinėjančio teismo sudėtis ir bylos nagrinėjimas pirmenybės tvarka 11

2. Įstojimas į bylą 11

3. Prašymai užtikrinti konfidencialumą 11

4. Šalių reikalavimai 12

B. Byla T-892/16 12

1. Bylą nagrinėjančio teismo sudėtis, bylos nagrinėjimas pirmenybės tvarka ir bylų sujungimas . 12

2. Įstojimas į bylą 13

3. Prašymas užtikrinti konfidencialumą 13

4. Šalių reikalavimai 13

C. Dėl bylų sujungimo ir žodinės proceso dalies 14

III. Dėl teisės 14

A. Dėl bylų T-778/16 ir T-892/16 sujungimo siekiant priimti sprendimą, kuriuo užbaigiamas procesas 14

B. Dėl ieškinio pagrindų, kuriais remiamasi, ir dėl šių ieškinių nagrinėjimo struktūros 15

C. Dėl pagrindų, grindžiamų tuo, kad Komisija viršijo savo kompetenciją ir kišosi į valstybių narių kompetenciją, be kita ko, pažeisdama autonomijos mokesčių srityje principą (aštuntasis pagrindas byloje T-778/16 ir keturioliktasis pagrindas byloje T-892/16) 16

D. Dėl pagrindų, grindžiamų klaidomis, padarytomis Komisijai pateikiant pagrindinius motyvus 19

1. Dėl pranašumo ir atrankumo kriterijų nagrinėjimo kartu (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis) 19

2. Dėl referencinio pagrindo (bazinės sistemos) nustatymo ir vertinimų, susijusių su įprastu apmokestinimu pagal Airijos teisę (pirmojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, taip pat pirmasis, antrasis ir penktasis pagrindai byloje T-892/16) 20

a) Dėl referencinio pagrindo (bazinės sistemos) 20

b) Dėl Komisijos vertinimų, susijusių su įprastu pelno apmokestinimu pagal Airijos mokesčių teisę 23

1) Dėl TCA 97 25 straipsnio taikymo (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir pirmojo pagrindo byloje T-892/16 dalis) 24

2) Dėl įprastų rinkos sąlygų principo (pirmojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, trečiojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, pirmojo pagrindo byloje T-892/16 dalis ir antrojo pagrindo byloje T-892/16 dalis) 26

i) Dėl Komisijos galimybės remtis įprastų rinkos sąlygų principu siekiant patikrinti atrankiojo pranašumo buvimą 26

ii) Dėl to, ar Komisija teisingai taikė įprastų rinkos sąlygų principą, pateikdama pagrindinius motyvus 30

3) Dėl EBPO patvirtinto metodo (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis, ketvirtojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir penktasis pagrindas byloje T-892/16) 31

i) Dėl Komisijos galimybės remtis EBPO patvirtintu metodu 31

ii) Dėl to, ar Komisija teisingai taikė EBPO patvirtintą metodą, pateikdama pagrindinius motyvus 32

4) Išvados dėl referencinio pagrindo (bazinės sistemos) nustatymo ir vertinimai, susiję su įprastu apmokestinimu pagal Airijos teisę 33

3. Dėl Komisijos vertinimų, susijusių su veikla „Apple“ grupėje (pirmasis pagrindas byloje T-778/16 ir trečiasis bei ketvirtasis pagrindai byloje T-892/16) 33

a) Dėl bendrovės „ASI“ Airijos filialo veiklos 34

b) Dėl bendrovės „AOE“ Airijos filialo veiklos 38

c) Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ veiklos ne filialuose 39

1) Dėl strateginių sprendimų priėmimo „Apple“ grupėje 39

2) Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ sprendimų priėmimo 40

d) Išvados dėl veiklos „Apple“ grupėje 41

4. Išvada dėl Komisijos vertinimo, susijusio su atrankiojo pranašumo buvimu remiantis jos pagrindiniais motyvais 41

E. Dėl pagrindų, kuriais ginčijami Komisijos vertinimai pateikiant papildomus motyvus (ketvirtasis pagrindas byloje T-778/16 ir aštuntasis pagrindas byloje T-892/16) 41

1. Dėl vertinimo, susijusio su ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtintais pelno priskyrimo metodais atsižvelgiant į SGMM 42

2. Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ Airijos filialų pasirinkimo kaip „vertinamų šalių“ taikant pelno priskyrimo metodus 43

3. Dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip pelno dydžio rodiklio 46

a) Dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip bendrovės „ASI“ Airijos filialo pelno dydžio rodiklio 46

1) Dėl tinkamo pelno dydžio rodiklio 47

2) Dėl rizikos, susijusios su apyvarta 48

3) Dėl rizikos, susijusios su produktų garantijomis 50

4) Dėl rizikos, susijusios su išorinių rangovų veikla 51

b) Dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip bendrovės „AOE“ Airijos filialo pelno dydžio rodiklio 51

c) Išvados dėl veiklos sąnaudų pasirinkimo kaip pelno dydžio rodiklio 52

4. Dėl grąžos, su kuria buvo sutikta ginčijamuose mokesčių sprendimuose, dydžio 53

a) Dėl bendrovių „ASI“ ir „AOE“ Airijos filialų grąžos, patvirtintos 1991 m. sprendime dėl mokesčių 54

b) Dėl 2007 m. sprendimu dėl mokesčių patvirtintos bendrovių „ASI“ ir „AOE“ filialų grąžos 56

1) Dėl atliekant palyginamumo analizes naudotų bendrovių pasirinkimo 57

2) Dėl Komisijos atliktos patikslintos palyginamumo analizės 58

5. Išvados dėl Komisijos vertinimų pateikiant papildomus motyvus 60

F. Dėl pagrindų, kuriais ginčijami Komisijos vertinimai, atlikti pateikiant alternatyvius motyvus (penktasis pagrindas byloje T-778/16 ir devintasis pagrindas byloje T-892/16) 60

1. Dėl pirmosios Komisijos alternatyvių motyvų dalies 61

2. Dėl Komisijos alternatyviai pateiktų motyvų antrosios dalies 61

G. Išvados dėl Komisijos vertinimo, susijusio su atrankiojo pranašumo buvimu 63

IV. Dėl bylinėjimosi išlaidų 63