Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

2020. gada 15. jūlijā *

Valsts atbalsts – Īrijas īstenots atbalsts – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un prettiesīgu un noteikts pienākums to atgūt – Iepriekšēji nodokļu lēmumi (*tax rulings*) – Selektīvas nodokļu priekšrocības – Nesaistītu pušu darījuma princips

Lietās T-778/16 un T-892/16

Īrija, kuru pārstāv *K. Duggan*, *M. Browne*, *J. Quaney*, *A. Joyce*, pārstāvji, kuriem palīdz *P. Gallagher*, *M. Collins*, *SC*, *P. Baker*, *QC*, *S. Kingston*, *C. Donnelly*, *A. Goodman* un *B. Doherty*, *barristers*,

prasītāja lietā T-778/16,

ko atbalsta

Luksemburgas Lielhercogiste, ko pārstāv *T. Uri*, pārstāvis, kam palīdz *D. Waelbroeck* un *S. Naudin*, advokāti,

persona, kas iestājusies lietā T-778/16,

Apple Sales International, Korka (Īrija),

Apple Operations Europe, Korka,

kuras pārstāv *A. von Bonin*, *E. van der Stok*, advokāti, *D. Beard*, *QC*, *A. Bates*, *L. Osepciu* un *J. Bourke*, *barristers*,

prasītājas lietā T-892/16,

ko atbalsta

Īrija, ko pārstāv *K. Duggan*, *J. Quaney*, *M. Browne*, *A. Joyce*, kuriem palīdz *P. Gallagher*, *M. Collins*, *P. Baker*, *S. Kingston*, *C. Donnelly*, un *B. Doherty*,

persona, kas iestājusies lietā T-892/16,

pret

Eiropas Komisiju, ko pārstāv *P.-J. Loewenthal* un *R. Lyal*, pārstāvji,

atbildētāja,

ko atbalsta

* Tiesvedības valoda – angļu.

Polijas Republika, ko pārstāv *B. Majczyna*, *M. Rzotkiewicz* un *A. Kramarczyk-Szaładzińska*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā T-778/16,

un

EBTA Uzraudzības iestāde, ko pārstāv *C. Zatschler*, *M. Sánchez Rydelski* un *C. Simpson*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā T-892/16,

par prasībām, kuras ir pamatotas ar LESD 263. pantu un ar kurām tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2017/1283 (2016. gada 30. augusts) par valsts atbalstu SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ko Īrija ir sniegusi *Apple* (OV 2017, L 187, 1. lpp.),

VISPĀRĒJĀ TIESA (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs M. van der Vaude [*M. van der Woude*], tiesneši V. Tomljenoviča [*V. Tomljenović*] (referente), A. Markulli [*A. Marcoulli*], J. Pasers [*J. Passer*] un A. Kornezovs [*A. Kornezov*],

sekretāre: S. Spiropula [*S. Spyropoulos*], administratore,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2019. gada 17. un 18. septembra tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

I. Tiesvedības priekšvēsture

A. Par Apple grupas vēsturi

1. Attiecībā uz "Apple" grupu

1 *Apple* grupu, kas dibināta 1976. gadā un reģistrēta Kupertino [*Cupertino*] Kalifornijā (Amerikas Savienotās Valstis), veido *Apple Inc.* un visas tās kontrolētās sabiedrības (turpmāk tekstā kopā – "*Apple* grupa"). *Apple* grupa tostarp izstrādā, ražo un pārdod mobilo un multimediju sakaru iekārtas, personīgos datorus, kā arī portatīvos digitālās mūzikas atskaņotājus un pārdod programmatūru, citus pakalpojumus, tīkla risinājumus, kā arī trešo pušu digitālo saturu un lietotnes. *Apple* grupa pārdod savu produkciju un pakalpojumus patērētājiem, uzņēmumiem un valsts iestādēm visā pasaulē ar mazumtirdzniecības veikalu, internetveikalu un tiešās tirdzniecības pakalpojumu starpniecību, kā arī – izmantojot trešo personu mobilo tīklu operatorus, vairumtirgotājus, mazumtirgotājus un izplatītājus. *Apple* grupas globālā uzņēmējdarbība ir strukturēta ap galvenajām funkcionālajām jomām, ko centralizēti pārvalda un vada Amerikas Savienoto Valstu Kupertino pilsētā bāzēta administrācija.

2 Komisijas Lēmums (ES) 2017/1283 (2016. gada 30. augusts) par valsts atbalstu SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ko Īrija ir sniegusi *Apple* (OV 2017, L 187, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums"), attiecas uz diviem iepriekšējiem nodokļu lēmumiem, kurus Īrijas nodokļu iestādes pieņēma attiecībā uz divām *Apple* grupā ietilpstošām sabiedrībām.

2. Attiecībā uz ASI un AOE

a) Par sabiedrību struktūru

3 *Apple* grupā *Apple Operations International* ir *Apple Inc.* pilnībā piederošs meitasuzņēmums. *Apple Operations International* pilnībā pieder meitasuzņēmums *Apple Operations Europe* (*AOE*), kuram savukārt pilnībā pieder meitasuzņēmums *Apple Sales International* (*ASI*). Gan *ASI*, gan *AOE* ir saskaņā ar Īrijas tiesībām dibinātas sabiedrības, bet nav Īrijas nodokļu rezidentes.

4 Kā ir norādīts apstrīdētā lēmuma 113.–115. apsvērumā, liela daļa *AOE* un *ASI* valdes locekļu bija direktori, kas strādāja *Apple Inc.* un atradās Kupertino. Minētā lēmuma 115. apsvērumā (4. un 5. tabula) ir atspoguļoti izvilkumi no *ASI* un *AOE* pilnsapulču un valdes sanāksmju protokoliem un rezolūcijām. Valdes rezolūcijas tostarp regulāri attiecās uz dividenžu izmaksu, direktoru ziņojumu apstiprināšanu, direktoru iecelšanu un atcelšanu no amata. Retāk šīs rezolūcijas attiecās uz meitasuzņēmumu izveidošanu un pilnvaru sagatavošanu, atļaujot noteiktiem direktoriem veikt dažādas darbības, piemēram, pārvaldīt bankas kontus, pārraudzīt attiecības ar valdībām un publiskām organizācijām, pārraudzīt revīzijas, apdrošināšanas iegūšanu, nomu, aktīvu pirkšanu un pārdošanu, preču saņemšanu un tirdzniecības līgumus.

b) Par izmaksu dalīšanas nolīgumu

5 *Apple Inc.*, no vienas puses, un *ASI* un *AOE*, no otras puses, bija saistītas ar izmaksu dalīšanas nolīgumu (turpmāk tekstā – "izmaksu dalīšanas nolīgums"). Izmaksu dalīšana it īpaši attiecās uz *Apple* grupas precēs iekļauto tehnoloģiju pētniecību un attīstību (*R&D*). Izmaksu dalīšanas nolīgums sākotnēji tika parakstīts 1980. gada decembrī. Šī nolīguma puses bija *Apple Inc.* (tolaik *Apple Computer Inc.*) un *AOE* (tolaik *Apple Computer Ltd* (*ACL*)). 1999. gadā nolīgumam pievienojās *ASI* (tolaik *Apple Computer International*). Apstrīdētā lēmuma novērtējumam nozīmīgajā laikposmā tika veikti dažādi grozījumi izmaksu dalīšanas nolīgumā, lai tostarp ņemtu vērā izmaiņas piemērojamajā tiesiskajā regulējumā.

6 Saskaņā ar šo nolīgumu, pirmkārt, puses piekrita sadalīt izmaksas un riskus, kas saistīti ar pētniecību un attīstību attiecībā uz nemateriālajiem aktīviem pēc attīstības darbībām saistībā ar *Apple* grupas precēm un pakalpojumiem. Otrkārt, puses vienojās par to, ka *Apple Inc.* turpina būt par nemateriālo aktīvu, kam piemēro dalītās izmaksas, tostarp *Apple* grupas intelektuālā īpašuma (turpmāk tekstā – "IĪ") tiesību, oficiālo juridisko īpašnieku. Turklāt *Apple Inc.* piešķīra *ASI* un *AOE* no autortiesību maksas atbrīvotu licenci, kas tām tostarp ļāva ražot un pārdot attiecīgās preces tām piešķirtajā teritorijā, proti, visā pasaulē, izņemot Amerikas kontinentu. Papildus tam nolīguma pusēm bija jāuzņemas riski, kas izriet no šī nolīguma, kur galveno risku veido pienākums apmaksāt *Apple* grupas IĪ tiesību attīstības izmaksas.

c) Par tirdzniecības pakalpojumu nolīgumu

7 2008. gadā *ASI* noslēdza mārketinga pakalpojumu līgumu ar *Apple Inc.*, saskaņā ar kuru *Apple Inc.* apņēmās sniegt *ASI* tirdzniecības pakalpojumus, tostarp izveidot, attīstīt un īstenot mārketinga stratēģiju, veicināšanas programmas un kampaņas. *ASI* apņēmās par šiem pakalpojumiem izmaksāt atlīdzību *Apple Inc.*, samaksājot autortiesību maksu, kas atbilst procentuālajai daļai no "saprātīgajām izmaksām, kas radušās" *Apple Inc.* par šiem pakalpojumiem, tai pieskaitot drošības rezervi.

3. Attiecībā uz Īrijas filiālēm

8 *ASI* un *AOE* izveidoja Īrijas filiāles (kas angļu valodā apzīmētas ar terminu "branches"). *AOE* piederēja arī filiāle Singapūrā, kuras darbība tika izbeigta 2009. gadā.

9 *ASI* Īrijas filiāle tostarp ir atbildīga par pirkšanas, pārdošanas un izplatīšanas darbību veikšanu, kas ir saistītas ar "Apple" preču zīmes preču pārdošanu saistītajām pusēm un klientiem – trešajām personām reģionos, kas aptver Eiropu, Tuvos Austrumus, Indiju un Āfriku (*EMEIA*), kā arī Āziju un Kluso okeānu (*APAC*). Galvenās funkcijas, kas tiek veiktas šajā filiālē, ietver "Apple" preču zīmes galaproduktu iegādi no trešo pušu un saistītiem ražotājiem, ar preču tirdzniecību saistītas izplatīšanas darbības saistītajām pusēm *EMEIA* un *APAC* reģionos, kā arī preču pārdošanu klientiem – trešajām personām *EMEIA* reģionā, tirdzniecību tiešsaistē, loģistikas darbības un garantijas apkalpošanu. Eiropas Komisija konstatēja (apstrīdētā lēmuma 55. apsvērums), ka vairākas darbības, kas saistītas ar izplatīšanu *EMEIA* reģionā, ir veikušas saistītas puses atbilstoši pakalpojumu līgumiem.

10 *AOE* Īrijas filiāle ir atbildīga par specializētu datorpreču, tostarp *iMac* biroja datoru, *MacBook* portatīvo datoru un citu datorpiederumu, ko tā piegādā saistītajām pusēm *EMEIA* reģionā, ražošanu un montāžu Īrijā. Šajā filiālē veiktajās galvenajās funkcijās ietilpst ražošanas plānošana un laika grafiku izstrāde, procesu izstrāde, ražošana un ekspluatācija, kvalitātes nodrošināšana un kontroles un kapitālā remonta darbības.

B. Par apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem

11 Īrijas nodokļu iestādes pieņēma iepriekšējus nodokļu lēmumus, sauktus par "nodokļu nolēmumiem", attiecībā uz noteiktiem nodokļu maksātājiem, kuri bija to pieprasījuši. Ar 1991. gada 29. janvāra un 2007. gada 23. maija vēstulēm (turpmāk tekstā kopā – "apstrīdētie nodokļu nolēmumi") Īrijas nodokļu iestādes piekrita *Apple* grupas pārstāvju izteiktajiem priekšlikumiem saistībā ar *ASI* un *AOE* apliekamo peļņu Īrijā. Šie nolēmumi ir aprakstīti apstrīdētā lēmuma 59.–62. apsvērumā.

1. Attiecībā uz 1991. gada nodokļu nolēmumu

a) Par AOE priekšteča ACL nodokļu bāzi

12 1990. gada 12. oktobra vēstulē, kas adresēta Īrijas nodokļu iestādēm, *Apple* grupas nodokļu konsultanti aprakstīja *ACL* darbību Īrijā, norādot funkcijas, ko esot veikusi tās Īrijas filiāle Korkā (Īrija). Turklāt tika precizēts, ka filiālei esot piederējuši ar ražošanas darbībām saistīti aktīvi, bet *AOE* esot saglabājusi īpašumtiesības uz izmantotajiem materiāliem, izstrādājamiem produktiem un galaprodukti em.

13 Pēc *Apple* grupas pārstāvju 1991. gada 16. janvāra vēstules Īrijas nodokļu iestādēm un to 1991. gada 24. janvāra atbildes šīs iestādes ar 1991. gada 29. janvāra vēstuli apstiprināja *Apple* grupas piedāvātos nosacījumus, kā tie aprakstīti turpmāk. Tādējādi saskaņā ar šiem Īrijas nodokļu iestāžu apstiprinātajiem nosacījumiem *ACL* ar nodokli apliekamā peļņa Īrijā, kas attiecināma uz tās Īrijas filiāles ienākumiem, tika aprēķināta, pamatojoties uz šādiem elementiem:

– 65 % no šīs filiāles apsaimniekošanas izmaksām par summu gadā [*konfidenciāli*] [1] un 20 % no tās apsaimniekošanas izmaksām virs [*konfidenciāli*];

– gadījumā, ja *ACL* Īrijas filiāles kopējā peļņa būtu mazāka par saskaņā ar šo formulu aprēķināto skaitli, to izmantotu filiāles neto peļņas aprēķināšanai;

– apsaimniekošanas izmaksas, kas jāņem vērā, veicot šo aprēķinu, ietverot visus apsaimniekošanas izdevumus, izņemot materiālus, kas paredzēti tālākpārdošanai, un to izmaksu elementu, kas attiecas uz nemateriālajiem aktīviem, par kuriem rēķinus izrakstījušas *Apple* grupas sabiedrības;

1 Konfidenciālie dati ir aizsegti.

– ir iespējams prasīt nodokļa atvieglojumu par nolietojumu ar nosacījumu, ka tas attiecīgajos kontos ierakstītās nolietojuma izmaksas nepārsniedz par [*konfidenciāli*].

b) Par ASI priekšteča ACAL nodokļu bāzi

14 Ar 1991. gada 2. janvāra vēstuli *Apple* grupas nodokļu konsultanti informēja Īrijas nodokļu iestādes, ka pastāv jauna sabiedrība *Apple Computer Accessories Ltd* (*ACAL*), kuras filiāle Īrijā tika aprakstīta kā atbildīga par eksportam paredzēto preču iegādi no Īrijas ražotājiem.

15 1991. gada 16. janvārī *Apple* grupas pārstāvji nosūtīja vēstuli Īrijas nodokļu iestādēm, kurā bija apkopoti 1991. gada 3. janvāra sanāksmē starp šo grupu un minētajām iestādēm noslēgtā nolīguma nosacījumi par *ACAL* ar nodokli apliekamo peļņu. Saskaņā ar šo vēstuli filiāles peļņas aprēķina pamatā būtu jābūt drošības rezervei 12,5 % apmērā no apsaimniekošanas izmaksām (izslēdzot materiālus, kas paredzēti tālākpārdošanai).

16 Ar 1991. gada 29. janvāra vēstuli Īrijas nodokļu iestādes apstiprināja nolīguma nosacījumus, kas izklāstīti 1991. gada 16. janvāra vēstulē.

2. Attiecībā uz 2007. gada nodokļu nolēmumu

17 Ar 2007. gada 16. maija vēstuli, kas adresēta Īrijas nodokļu iestādēm, *Apple* grupas nodokļu konsultanti apkopoja savu priekšlikumu, lai pārskatītu *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu nodokļu bāzes noteikšanas metodi.

18 Attiecībā uz *ASI* (kas ir *Apple Computer International*, kura pārņēma *ACAL* tiesības, tiesību pārņēmēja) Īrijas filiāli tika piedāvāts, lai uz to attiecināmā ar nodokli apliekamā peļņa atbilstu [*konfidenciāli*] no tās apsaimniekošanas izmaksām, izslēdzot tādas izmaksas kā *Apple* grupā ietilpstošo sabiedrību rēķinos norādītās summas un materiālu izmaksas.

19 Runājot par *AOE* Īrijas filiāli, tās ar nodokli apliekamā peļņa atbilstu summai, kuru veido, pirmkārt, apmērs, kas atbilst [*konfidenciāli*] no filiāles apsaimniekošanas izmaksām, izslēdzot tādas izmaksas kā *Apple* grupā ietilpstošo sabiedrību rēķinos norādītās summas un materiālu izmaksas, un, otrkārt, apmērs, kas atbilst peļņai no IĪ par šīs filiāles izstrādāto ražošanas procesu tehnoloģijām, proti, [*konfidenciāli*] no minētās filiāles apgrozījuma. Būtu atļauts atskaitījums saistībā ar nodokļa atvieglojumiem par rūpnīcu un ēku nolietojumu, kas "aprēķināts un piešķirts atbilstoši standartam".

20 Tika ierosināts, ka noslēdzamā nolīguma nosacījumi stājas spēkā no 2007. gada 1. oktobra attiecībā uz abām filiālēm un, ja nemainās apstākļi, ir piemērojami piecus gadus, un pēc tam tiek atjaunoti katru gadu. Tāpat tika norādīts, ka nolīgumu var piemērot jaunām vienībām, kas varētu tikt izveidotas vai pārveidotas *Apple* grupā, ja to darbības atbilst darbībām, kuras attiecīgi veic *AOE*, proti, ražošana Īrijā, un *ASI*, proti, darbības, kas nav saistītas ar ražošanu, piemēram, tirdzniecība un pakalpojumi kopumā.

21 Ar 2007. gada 23. maija vēstuli Īrijas nodokļu iestādes apstiprināja savu piekrišanu visiem 2007. gada 16. maija vēstulē ietvertajiem priekšlikumiem. Šis nolīgums tika piemērots līdz 2014. taksācijas gadam.

C. Par administratīvo procesu Komisijā

22 Ar 2013. gada 12. jūnija vēstuli Komisija lūdza Īriju tai sniegt informāciju par nodokļu nolēmumu praksi tās teritorijā, it īpaši par nolēmumiem, kas pieņemti saistībā ar konkrētām *Apple* grupas vienībām, tostarp *ASI* un *AOE*.

23 Ar 2014. gada 11. jūnija lēmumu Komisija sāka LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru (turpmāk tekstā – "lēmums par procedūras sākšanu") attiecībā uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, kurus pieņēmušas Īrijas nodokļu iestādes par to ar nodokli apliekamo peļņu, kas attiecināma uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, pamatojoties uz to, ka šie nolīgumi varētu būt valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Komisija uzskata, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi būtu varējuši radīt priekšrocības uzņēmumiem, kuriem tie tika piešķirti, ja ar tiem tiktu apstiprināts nolīgums par transfertcenām, atkāpjoties no nosacījumiem, kas būtu varējuši būt noteikti starp neatkarīgiem tirgus dalībniekiem (nesaistītu pušu darījuma princips). Šis lēmums tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2014. gada 17. oktobrī.

24 Ar 2014. gada 5. septembra un 17. novembra vēstulēm Īrija un *Apple Inc.* attiecīgi iesniedza savus apsvērumus par lēmumu par procedūras sākšanu.

25 Formālās izmeklēšanas procedūras laikā notika vairākas viedokļu apmaiņas un sanāksmes starp Komisiju, Īrijas nodokļu iestādēm un *Apple Inc.* (apstrīdētā lēmuma 11.–38. apsvērums). Turklāt *Apple Inc.* un Īrija iesniedza divus *ad hoc* ziņojumus par peļņas attiecināšanu uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, ko sagatavojuši to attiecīgie nodokļu konsultanti.

D. Par apstrīdēto lēmumu

26 2016. gada 30. augustā Komisija pieņēma apstrīdēto lēmumu. Pēc tam, kad Komisija bija aprakstījusi atbilstošās tiesību normas un faktiskos apstākļus (2. iedaļa) un administratīvo procesu (3.–7. iedaļa), tā koncentrējās uz atbalsta esamības analīzi (8. iedaļa).

27 Pirmkārt, Komisija norādīja, ka apstrīdētos nodokļu nolēmumus ir pieņēmusi Īrijas nodokļu administrācija un tādējādi tie ir attiecināmi uz valsti. Tā kā tie izraisīja *ASI* un *AOE* maksājamā nodokļa summas samazinājumu, Īrija bija atteikusies no nodokļu ieņēmumiem, kā rezultātā radās valsts līdzekļu zaudējumi (apstrīdētā lēmuma 221. apsvērums).

28 Otrkārt, tā kā *ASI* un *AOE* ietilpst *Apple* grupā, kas darbojas visās dalībvalstīs, apstrīdētie nodokļu nolēmumi šī iemesla dēļ varēja ietekmēt Eiropas Savienības iekšējo tirdzniecību (apstrīdētā lēmuma 222. apsvērums).

29 Treškārt, tā kā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tika samazināta *ASI* un *AOE* nodokļu bāze, nosakot uzņēmumu ienākuma nodokli Īrijā, ar tiem tika radīta priekšrocība šīm abām sabiedrībām (apstrīdētā lēmuma 223. apsvērums).

30 Turklāt Komisija uzskata, ka, tā kā apstrīdētie nodokļu nolēmumi tika pieņemti vienīgi attiecībā uz *ASI* un *AOE*, var tikt prezumēts to selektīvais raksturs. Tomēr pilnīguma labad Komisija apgalvo, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir atkāpe no atsauces sistēmas, proti, vispārējo tiesību sistēmas uzņēmumu aplikšanai ar nodokli Īrijā (apstrīdētā lēmuma 224. apsvērums).

31 Ceturtkārt, ja izrādītos, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi izraisa *ASI* un *AOE* maksājamā nodokļa summas samazinājumu, tie tādējādi varētu nostiprināt šo abu sabiedrību konkurences stāvokli un līdz ar to radīt vai draudēt radīt konkurences izkropļojumus (apstrīdētā lēmuma 222. apsvērums).

1. Par selektīvas priekšrocības esamību

32 Apstrīdētā lēmuma 8.2. iedaļā Komisija veica ar judikatūru pamatotu analīzi trīs posmos, lai pierādītu selektīvas priekšrocības esamību šajā lietā. Tādējādi vispirms tā noteica atsauces sistēmu un pamatoja nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu šajā lietā. Pēc tam tā pārbaudīja, vai pastāv selektīva priekšrocība atkāpes no atsauces sistēmas dēļ. Būtībā, pamatojoties uz galvenokārt, pakārtoti un

alternatīvi sniegto argumentāciju, Komisija uzskatīja, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir ļāvuši *ASI* un *AOE* samazināt nodokļa apmēru, kas tām bija jāmaksā Īrijā laikposmā, kurā tie bija spēkā, proti, no 1991. līdz 2014. gadam (turpmāk tekstā – "attiecīgais laikposms"), un ka tas ir radījis priekšrocību salīdzinājumā ar citām sabiedrībām, kas bija salīdzināmā situācijā. Visbeidzot, Komisija konstatēja, ka ne Īrija, ne *Apple Inc.* nav izvirzījušas argumentus par šīs selektīvās priekšrocības attaisnojumu.

a) Par atsauces sistēmu

33 Apstrīdētā lēmuma 227.–243. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka atsauces sistēmu veido vispārējo tiesību sistēma sabiedrību peļņas aplikšanai ar nodokli Īrijā, kuras mērķis esot aplikt ar nodokli visu to sabiedrību peļņu, kurām Īrijā jāmaksā nodoklis. Ņemot vērā šo mērķi, Komisija uzskata, ka integrētās sabiedrības un neatkarīgās sabiedrības ir salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā. Līdz ar to 1997. gada Nodokļu konsolidācijas likuma (*Taxes Consolidation Act*; turpmāk tekstā – "*TCA 97*") 25. pants, kurā ir paredzēta sabiedrību nerezidenšu aplikšana ar nodokli par komercienākumiem, kas tieši vai netieši gūti ar aktīvās filiāles starpniecību Īrijā, esot jāuzskata par atsauces sistēmas neatņemamu sastāvdaļu, nevis par atsevišķu atsauces sistēmu.

b) Par nesaistītu pušu darījuma principu

34 Apstrīdētā lēmuma 244.–263. apsvērumā Komisija norāda, ka – saskaņā ar *TCA 97* 25. pantu un ņemot vērā šā likuma mērķi – šis noteikums ir jāpiemēro kopā ar peļņas sadales metodi. Šajā ziņā tā norāda, ka LESD 107. panta 1. punktā ir prasīts, lai peļņas sadales metode būtu balstīta uz nesaistītu pušu darījuma principu neatkarīgi no tā, vai attiecīgā dalībvalsts ir vai nav iekļāvusi nesaistītu pušu darījuma principu savā valsts tiesību sistēmā. Komisija šo apsvērumu balsta uz divām premisām. Pirmkārt, tā atgādina, ka visiem dalībvalsts nodokļu pasākumiem ir jāatbilst noteikumiem par valsts atbalstu. Otrkārt, tā norāda, ka no 2006. gada 22. jūnija sprieduma Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) izriet, ka ar nodokļa bāzes samazināšanu, ko izraisījis nodokļu pasākums, ļaujot nodokļu maksātājam izmantot transfertcenas grupas iekšējos darījumos, kas nelīdzinās cenām, kādas tiktu piemērotas brīvas konkurences apstākļos, šim nodokļu maksātājam tiktu piešķirta selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

35 Tādējādi, pamatojoties uz 2006. gada 22. jūnija spriedumu Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), Komisija uzskata, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir atsauces kritērijs, lai noteiktu, vai integrētai sabiedrībai saskaņā ar nodokļu pasākumu, kurā ir noteiktas tā transfertcenas un līdz ar to tā nodokļa bāze, ir piešķirta selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šī principa mērķis esot nodrošināt, lai pret darījumiem grupas iekšienē nodokļu piemērošanas nolūkā tiktu piemērota tāda pati attieksme kā pret darījumiem starp neatkarīgām neintegrētām sabiedrībām, lai novērstu nevienlīdzīgu attieksmi pret sabiedrībām, kas ir līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā, ņemot vērā šādas sistēmas mērķi, kas būtu aplikt ar nodokli visu to sabiedrību peļņu, kuras atrodas tās nodokļu jurisdikcijā.

36 Attiecībā uz principiem, kas izstrādāti Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijā (ESAO), Komisija norāda, ka tie ir uzskatāmi vienīgi par lietderīgām vadlīnijām nodokļu iestādēm, lai nodrošinātu, ka peļņas sadales un transfertcenu noteikšanas metodes sniedz rezultātus, kas atbilst tirgus nosacījumiem.

c) Par selektīvu priekšrocību tādēļ, ka Īrijas filiālēm netika piešķirta peļņa, kas gūta no ASI un AOE piederošajām IĪ licencēm (galvenokārt izvirzītā argumentācija)

37 Galvenokārt apstrīdētā lēmuma 265.–321. apsvērumā Komisija norāda – tā kā Īrijas nodokļu iestādes apstrīdētajos nodokļu nolēmumos pieņēma premisu, saskaņā ar kuru *Apple* grupas IĪ licences, kas piederēja *ASI* un *AOE*, neattiecās uz Īriju, tas radīja tādu *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamo gada peļņu Īrijā, kas bija atkāpe no ticamas tirgus rezultāta aptuvenas aplēses atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam.

38 Būtībā Komisija uzskatīja, ka IĪ licences, kas pieder *ASI* un *AOE*, lai iegādātos, ražotu, pārdotu un izplatītu *Apple* grupas preces ārpus Amerikas kontinenta, kuras tā identificēja kā "*Apple* IĪ licences", ir būtiski veicinājušas šo abu sabiedrību ienākumus.

39 Tādējādi Komisija pārmet Īrijas iestādēm, ka tās aktīvus, funkcijas un riskus ir kļūdaini attiecinājušas uz *ASI* un *AOE* birojiem, lai gan šajos birojos nebija ne fiziskas klātbūtnes, ne darbinieku. Konkrētāk, attiecībā uz funkcijām, kas saistītas ar IĪ licencēm, Komisija norāda, ka šādas funkcijas nevarēja tikt īstenotas vienīgi ar *ASI* un *AOE* valžu starpniecību bez personāla, ko pierādot norāžu uz apspriedēm un lēmumiem šajā ziņā neesamība Komisijai iesniegtajos valdes sanāksmju protokolos. Tāpēc Komisija uzskata – tā kā *ASI* un *AOE* biroji nevarēja ne kontrolēt, ne pārvaldīt *Apple* grupas IĪ licences, uz šiem birojiem nesaistītu pušu darījumu kontekstā nebija jāattiecina peļņa, kas gūta, izmantojot šīs licences. Tādējādi šie ienākumi esot bijuši jāattiecina uz *ASI* un *AOE* filiālēm, kas ir vienīgās, kuras faktiski varēja veikt funkcijas saistībā ar *Apple* grupas IĪ un kuras bija nozīmīgas *ASI* un *AOE* komercdarbībai.

40 Līdz ar to, neattiecinot uz *ASI* un *AOE* filiālēm no *Apple* grupas IĪ gūto peļņu, turklāt to darot veidā, kas nav saderīgs ar nesaistītu pušu darījuma principu, Īrijas nodokļu iestādes esot sniegušas priekšrocību *ASI* un *AOE* LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, samazinot to attiecīgo ar nodokli apliekamo gada peļņu. Komisija uzskata, ka šai priekšrocībai ir selektīvs raksturs, jo tā rada *ASI* un *AOE* nodokļu saistību samazinājumu Īrijā salīdzinājumā ar neintegrētajām sabiedrībām, kuru ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principa nosacījumiem.

d) Par selektīvo priekšrocību saistībā ar neatbilstošu peļņas sadales metožu izvēli ASI un AOE Īrijas filiālēm (pakārtota argumentācija)

41 Pakārtoti apstrīdētā lēmuma 325.–360. apsvērumā Komisija norāda – pat ja Īrijas nodokļu iestādes pareizi bija piekritušas pieņēmumam, saskaņā ar kuru *ASI* un *AOE* piederošās *Apple* IĪ licences bija jāattiecina ārpus Īrijas, peļņas sadales metodes, kuras tika apstiprinātas ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, tomēr *ASI* un *AOE* radīja tādu ar nodokli apliekamu gada peļņu Īrijā, kas ir atkāpe no ticamas tirgus rezultāta aptuvenas aplēses atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Komisija uzskata, ka šīs metodes bija balstītas uz neatbilstošām metodoloģiskām izvēlēm, kuru rezultātā tika samazināts nodokļu apmērs, kas bija jāmaksā *ASI* un *AOE*, salīdzinājumā ar neintegrētām sabiedrībām, kuru peļņa, kas ir apliekama ar nodokli atbilstoši šiem noteikumiem, tika noteikta saskaņā ar tirgū noteiktām cenām atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principa nosacījumiem. Tāpēc Komisija uzskata, ka, apstiprinot šīs metodes, ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem *ASI* un *AOE* tika piešķirta selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

e) Par selektīvo priekšrocību, kas piešķirta ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, kuri neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam, jo tajos ir noteikta atkāpe no atsauces sistēmas, pat pieņemot, ka to veido vienīgi TCA 97 25. pants (alternatīvā argumentācija)

42 Alternatīvajā argumentācijā, kas norādīta apstrīdētā lēmuma 369.–403. apsvērumā, Komisija apgalvo – pat ja būtu jāuzskata, ka atsauces sistēmu veido vienīgi *TCA 97* 25. pants, ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem *ASI* un *AOE* ir piešķirta selektīva priekšrocība, samazinot to nodokļu bāzi Īrijā. Pirmkārt,

Komisija norāda, ka *TCA 97* 25. panta piemērošana Īrijā ir balstīta uz nesaistītu pušu darījuma principu. Šajā gadījumā Komisija esot pierādījusi, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi atkāpjoties no ticamas tirgus rezultāta aptuvenas aplēses atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam un tas esot radījis ekonomisku priekšrocību *ASI* un *AOE*. Otrkārt un katrā ziņā, Komisija apgalvo – pat ja būtu jāuzskata, ka *TCA 97* 25. panta piemērošana nebija pamatota ar nesaistītu pušu darījuma principu, ir jāsecina, ka apstrīdētos nodokļu nolēmumus Īrijas nodokļu iestādes ir pieņēmušas pēc sava ieskata, nepastāvot objektīviem kritērijiem, kas būtu saistīti ar Īrijas nodokļu sistēmu, un ka tādēļ tās *ASI* un *AOE* ir piešķīrušas selektīvu priekšrocību.

f) Secinājums par selektīvo priekšrocību

43 Komisija secina, ka ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tika samazinātas izmaksas, kas *ASI* un *AOE* būtu parasti jāuzņemas, veicot savu saimniecisko darbību, un tādēļ tie ir jāuzskata par tādiem, ar kuriem šīm abām sabiedrībām ir piešķirts darbības atbalsts. Tomēr tā norāda – tā kā *ASI* un *AOE* ietilpst *Apple* grupā ar daudznacionālu raksturu un tā kā tā ir uzskatāma par vienu ekonomisko vienību judikatūras izpratnē, minētā grupa kopumā bija saņēmusi valsts atbalstu, ko Īrija ir piešķīrusi ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem (apstrīdētā lēmuma 8.3. iedaļa).

2. Par atbalsta nesaderību, prettiesiskumu un atgūšanu

44 Komisija norāda, ka šie atbalsta pasākumi nav saderīgi ar iekšējo tirgu saskaņā ar LESD 107. panta 3. punkta c) apakšpunktu un ka, nebūdami iepriekš paziņoti, tie ir uzskatāmi par nelikumīgu valsts atbalstu, kas īstenots, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu (apstrīdētā lēmuma 8.5. un 9. iedaļa).

45 Visbeidzot (apstrīdētā lēmuma 11. iedaļa) Komisija norāda, ka Īrijai ir jāatgūst atbalsts, kas ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem ir piešķirts laika posmam no 2003. gada 12. jūnija līdz 2014. gada 27. septembrim. Tā precizē, ka atgūstamā summa ir jāaprēķina, pamatojoties uz salīdzinājumu starp faktiski samaksāto nodokli un to, kas būtu bijis jāmaksā, ja nolēmumu neesamības gadījumā tiktu piemērots kopējais nodokļu regulējums.

46 Attiecībā uz argumentiem par Īrijas un *Apple Inc.* procesuālo tiesību pārkāpumu administratīvajā procesā Komisija norāda – tā kā laikā no lēmuma par procedūras sākšanu līdz apstrīdētā lēmuma pieņemšanai tās izmeklēšanas par valsts atbalsta esamību tvērums nav mainījies, to tiesības ir pilnībā ievērotas (apstrīdētā lēmuma 10. iedaļa).

3. Par rezolutīvo daļu

47 Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa ir šāda:

"1. pants

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

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

2. pants

1. Īrijai ir jāatgūst 1. panta 1. punktā norādītais atbalsts no *Apple Sales International*.

2. Īrijai ir jāatgūst 1. panta 2. punktā norādītais atbalsts no *Apple Operations Europe*.

3. Atgūstamās summas ietver procentus par laikposmu no dienas, kad summas nodotas saņēmēju rīcībā, līdz to faktiskajai atgūšanai.

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

3. pants

1. Lēmuma 1. pantā norādītā atbalsta atgūšana ir jāveic tūlītēji un efektīvi.

2. Īrija nodrošina šā lēmuma īstenošanu četru mēnešu laikā no tā paziņošanas dienas.

4. pants

1. Divu mēnešu laikā no šā lēmuma paziņošanas Īrija iesniedz Komisijai informāciju par metodi, kas izmantota atbalsta precīza apjoma aprēķināšanai.

2. Īrija informē Komisiju par šā lēmuma īstenošanai veikto pasākumu norisi, līdz ir pabeigta 1. pantā minētā atbalsta atgūšana. Tā nekavējoties iesniedz pēc Komisijas vienkārša pieprasījuma informāciju par jau veiktajiem un plānotajiem pasākumiem attiecībā uz šā lēmuma izpildi.

5. pants

Šis lēmums ir adresēts Īrijai."

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

A. Par lietu T-778/16

48 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 9. novembrī, Īrija cēla prasību lietā T-778/16.

1. Iztiesāšanas sastāva izveide un prioritāra izskatīšana

49 Ar 2016. gada 29. novembra lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas priekšsēdētājs apmierināja Īrijas lūgumu izskatīt lietu T-778/16 prioritāri saskaņā ar Vispārējās tiesas Reglamenta 67. panta 2. punktu.

50 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 9. novembrī, Īrija lūdza lietu T-778/16 izskatīt paplašinātā tiesas sastāvā. 2017. gada 18. janvārī Vispārējā tiesa, piemērojot Reglamenta 28. panta 5. punktu, ņēma vērā, ka lieta T-778/16 ir nodota septītajai palātai paplašinātā sastāvā.

51 Tā kā divi no Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties lietas izskatīšanā, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2017. gada 21. februāra un 2019. gada 21. maija lēmumiem norīkoja attiecīgi Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku un citu tiesnesi palātas papildināšanai.

2. Iestāšanās lietā

52 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 20. martā, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza atļauju iestāties lietā T-778/16 Īrijas prasījumu atbalstam.

53 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 30. martā, Polijas Republika lūdza atļauju iestāties lietā T-778/16 Komisijas prasījumu atbalstam.

54 Ar Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2017. gada 19. jūlija rīkojumu Luksemburgas Lielhercogistes un Polijas Republikas pieteikumi par iestāšanos lietā tika apmierināti.

3. Pieprasījumi saglabāt konfidencialitāti

55 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 26. aprīlī, Īrija lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz Luksemburgas Lielhercogisti un Polijas Republiku saistībā ar daļu no tās prasības pieteikuma, kā arī atsevišķiem prasības pieteikumam pievienotiem dokumentiem, it īpaši apstrīdēto lēmumu un daļu no iebildumu raksta, kā arī atsevišķiem tam pievienotajiem dokumentiem.

56 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 31. maijā, Īrija lūdza ievērot *Apple* grupas nodokļu konsultantu vārdu konfidencialitāti attiecībā uz sabiedrību.

57 Ar dokumentiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti 2018. gada 26. un 29. novembrī, Īrija daļēji atsauca savus pieprasījumus saglabāt konfidencialitāti.

58 Luksemburgas Lielhercogiste un Polijas Republika saņēma aplūkoto procesuālo dokumentu nekonfidenciālās versijas. Luksemburgas Lielhercogiste nav izvirzījusi nevienu iebildumu pret iesniegtajiem pieprasījumiem saglabāt konfidencialitāti attiecībā uz to, savukārt Polijas Republika apstrīdēja saistībā ar to iesniegtos pieprasījumus saglabāt konfidencialitāti.

59 Ar 2018. gada 14. decembra rīkojumu Īrija/Komisija (T-778/16, nav publicēts, EU:T:2018:1019) Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs daļēji apmierināja pret Polijas Republiku vērstos pieprasījumus saglabāt konfidencialitāti un pārējā daļā tos noraidīja. Polijas Republika saņēma attiecīgo dokumentu nekonfidenciālās versijas atbilstoši minētā rīkojuma noteikumiem.

4. Lietas dalībnieku prasījumi

60 Īrijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– atcelt apstrīdēto lēmumu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus lietā T-778/16.

61 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt prasību lietā T-778/16 kā nepamatotu;

– piespriest Īrijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus lietā T-778/16.

62 Luksemburgas Lielhercogiste lūdz Vispārējo tiesu atcelt apstrīdēto lēmumu atbilstoši Īrijas prasījumiem.

63 Polijas Republika būtībā lūdz Vispārējo tiesu noraidīt prasību lietā T-778/16 atbilstoši Komisijas prasījumiem.

B. Par lietu T-892/16

64 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2016. gada 19. decembrī, *ASI* un *AOE* cēla prasību lietā T-892/16.

1. Iztiesāšanas sastāva izveide, prioritāra izskatīšana un apvienošana

65 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 8. februārī, *ASI* un *AOE* lūdza, lai lietai T-892/16 tiktu piemērota prioritāra izskatīšana Reglamenta 67. panta 2. punkta izpratnē un lai tā tiktu pievienota lietai T-778/16 rakstveida un mutvārdu daļā, kā arī galīgā nolēmuma taisīšanai.

66 Ar 2017. gada 6. aprīļa lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas priekšsēdētājs apmierināja lūgumu izskatīt lietu T-892/16 prioritāri saskaņā ar Reglamenta 67. panta 2. punktu.

67 Pēc Vispārējās tiesas septītās palātas priekšlikuma Vispārējā tiesa 2017. gada 17. maijā atbilstoši Reglamenta 28. pantam nolēma nodot lietu paplašinātam iztiesāšanas sastāvam.

68 Tā kā divi no Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties lietas izskatīšanā, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2017. gada 8. jūnija un 2019. gada 21. maija lēmumiem norīkoja attiecīgi Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku un citu tiesnesi palātas papildināšanai.

2. Iestāšanās lietā

69 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 30. martā, *IBEC Company Limited by Guarantee* lūdza atļaut iestāties lietā T-892/16 *ASI* un *AOE* prasījumu atbalstam. Saskaņā ar Reglamenta 19. panta 2. punktu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs lēmumu par šo lūgumu, kas ietilpa viņa kompetencē, nodeva Vispārējās tiesas septītajai palātai paplašinātā sastāvā. Ar 2017. gada 15. decembra rīkojumu *Apple Sales International* un *Apple Operations Europe*/Komisija (T-892/16, nav publicēts, EU:T:2017:926) Vispārējā tiesa noraidīja *IBEC Company Limited by Guarantee* pieteikumu par iestāšanos lietā.

70 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 31. martā, EBTA Uzraudzības iestāde lūdza iestāties lietā T-892/16 Komisijas prasījumu atbalstam. Ar 2017. gada 19. jūlija rīkojumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs apmierināja EBTA Uzraudzības iestādes pieteikumu par iestāšanos lietā.

71 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 31. martā, Īrija lūdza atļaut iestāties lietā T-892/16 *ASI* un *AOE* prasījumu atbalstam. Ar 2017. gada 28. jūnija lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs apmierināja Īrijas pieteikumu par iestāšanos lietā.

72 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 13. aprīlī, Amerikas Savienotās Valstis lūdza iestāties lietā T-892/16 *ASI* un *AOE* prasījumu atbalstam. Saskaņā ar Reglamenta 19. panta 2. punktu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs lēmumu par šo lūgumu, kas ietilpa viņa kompetencē, nodeva Vispārējās tiesas septītajai palātai paplašinātā sastāvā. Ar 2017. gada 15. decembra rīkojumu *Apple Sales International* un *Apple Operations Europe*/Komisija (T-892/16, nav publicēts, EU:T:2017:925) Vispārējā tiesa noraidīja Amerikas Savienoto Valstu pieteikumu par iestāšanos lietā. Amerikas Savienotās Valstis iesniedza apelācijas sūdzību par šo rīkojumu. Ar 2018. gada 17. maija rīkojumu Amerikas Savienotās Valstis/*Apple Sales International* u.c. (C-12/18 P(I), nav publicēts, EU:C:2018:330) šī apelācijas sūdzība tika noraidīta.

3. Pieprasījumi saglabāt konfidencialitāti

73 Tiesvedības laikā *ASI* un *AOE* lūdza attiecībā pret EBTA Uzraudzības iestādi saglabāt konfidencialitāti noteiktiem procesuālajiem dokumentiem. Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 1. oktobrī, tās šo lūgumu atsauca.

4. Lietas dalībnieku prasījumi

74 *ASI* un *AOE* prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– atcelt apstrīdēto lēmumu;

– pakārtoti – daļēji atcelt apstrīdēto lēmumu;

– piespriest Komisijas atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

75 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt prasību;

– piespriest *ASI* un *AOE* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

76 Īrija lūdz Vispārējo tiesu atcelt apstrīdēto lēmumu atbilstoši *ASI* un *AOE* prasījumiem.

77 EBTA Uzraudzības iestādes prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt prasību lietā T-892/16 kā nepamatotu;

– piespriest *ASI* un *AOE* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus lietā T-892/16.

C. Par lietu apvienošanu un tiesvedības mutvārdu daļu

78 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 8. februārī, *ASI* un *AOE* lūdza apvienot lietas T-778/16 un T-892/16.

79 Ar 2017. gada 21. jūnija lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs nolēma šajā tiesvedības stadijā neapvienot lietas T-778/16 un T-892/16.

80 Ar Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2019. gada 9. jūlija rīkojumu lietas T-778/16 un T-892/16 tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļā saskaņā ar Reglamenta 68. pantu.

81 Pēc tiesneša referenta priekšlikuma Vispārējā tiesa nolēma sākt tiesvedības mutvārdu daļu un Reglamenta 89. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu ietvaros aicināja lietas dalībniekus atbildēt uz rakstveida jautājumiem. Lietas dalībnieki atbildēja uz šo procesa organizatorisko pasākumu noteiktajā termiņā.

82 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 23. augustā, Komisija lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā pret Luksemburgas Lielhercogisti un Polijas Republiku saistībā ar noteiktu informāciju, kas ietverta tās atbildē uz procesa organizatoriskajiem pasākumiem.

83 Luksemburgas Lielhercogiste un Polijas Republika saņēma minētās atbildes nekonfidenciālās versijas.

84 Lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi un to atbildes uz Vispārējās tiesas jautājumiem tika uzklausītas 2019. gada 17. un 18. septembra tiesas sēdēs. Tiesas sēdē *ASI* un *AOE*, kā arī Komisija sniedza dažus apsvērumus par ziņojumu tiesas sēdē, ko Vispārējā tiesa atzīmēja tiesas sēdes protokolā.

85 Turklāt tiesas sēdē lietas dalībnieki tika uzklausīti par iespējamo lietu T-778/16 un T-892/16 apvienošanu galīgā sprieduma taisīšanai, ko Vispārējā tiesa atzīmēja tiesas sēdes protokolā.

III. Juridiskais pamatojums

A. Par lietu T-778/16 un T-892/16 apvienošanu galīgā nolēmuma pieņemšanai

86 Saskaņā ar Reglamenta 19. panta 2. punktu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs nodeva lēmumu par lietu T-778/16 un T-892/16 apvienošanu galīgā nolēmuma pieņemšanai, kas bija tā kompetencē, Vispārējās tiesas septītajai palātai paplašinātā sastāvā.

87 Pēc lietas dalībnieku uzklausīšanas tiesas sēdē saistībā ar iespējamo apvienošanu lietas T-778/16 un T-892/16 ir jāapvieno galīgā nolēmuma pieņemšanai saistības dēļ.

B. Par izvirzītajiem pamatiem un šo prasību vērtējuma struktūru

88 Ar prasībām Īrija lietā T-778/16, kā arī *ASI* un *AOE* lietā T-892/16 lūdz atcelt apstrīdēto lēmumu, ciktāl tajā ir konstatēts, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir uzskatāmi par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un ciktāl tajā ir uzdots atgūt summas, ko Īrija nav iekasējusi no tām kā uzņēmumu ienākuma nodokli.

89 Prasību pamatojumam Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* izvirza attiecīgi deviņus un četrpadsmit pamatus, kuri lielā mērā pārklājas.

90 Pirmkārt, šo pamatu mērķis būtībā ir apstrīdēt Komisijas galvenokārt izvirzīto argumentāciju, it īpaši kļūdu dēļ saistībā ar vērtējumu attiecībā uz selektīvās priekšrocības esamību (pirmais līdz trešais pamats lietā T-778/16 un pirmais līdz sestais pamats lietā T-892/16) un vērtējumu attiecībā uz valsts iejaukšanās jēdzienu (daļēji otrais pamats lietā T-778/16).

91 Konkrētāk, apstrīdot Komisijas galvenokārt izvirzīto argumentāciju, pirmām kārtām, tiek pārmests, ka tā priekšrocības jēdzienu un selektivitātes jēdzienu ir izvērtējusi kopā (daļēji otrais pamats lietā T-778/16). Otrām kārtām, Komisijai tiek pārmests tas, ka tā esot kļūdaini noteikusi atsauces sistēmu, tostarp pamatojoties uz kļūdainiem Īrijas tiesību vērtējumiem (daļēji pirmais un otrais pamats lietā T-778/16 un pirmais pamats lietā T-892/16), kļūdainu nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu (daļēji pirmais un trešais pamats lietā T-778/16 un daļēji pirmais un otrais pamats lietā T-892/16), ESAO principu piemērošanu nevietā (daļēji otrais pamats lietā T-778/16 un piektais pamats lietā T-892/16). Trešām kārtām, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd Komisijas vērtējumus saistībā ar darbībām *Apple* grupā (daļēji pirmais pamats lietā T-778/16 un trešais līdz piektais pamats lietā T-892/16). Ceturtām kārtām, tās apstrīd vērtējumus par apstrīdēto nodokļu nolēmumu selektivitāti (daļēji otrais pamats lietā T-778/16 un sestais pamats lietā T-892/16).

92 Otrkārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd Komisijas veiktos vērtējumus saistībā ar tās pakārtoto argumentāciju (ceturtais pamats lietā T-778/16 un astotais pamats lietā T-892/16).

93 Treškārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd Komisijas veiktos vērtējumus saistībā ar tās alternatīvo argumentāciju (piektais pamats lietā T-778/16 un devītais pamats lietā T-892/16).

94 Ceturtkārt, *ASI* un *AOE* apstrīd apstrīdētajā lēmumā uzdoto atbalsta atgūšanu, pamatojoties uz neiespējamību aprēķināt summas, kas jāatgūst atbilstoši Komisijas pakārtotajai un alternatīvajai argumentācijai (desmitais pamats lietā T-892/16).

95 Piektkārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka Komisijas pārbaude administratīvajā procesā tika veikta, pārkāpjot būtiskus procedūras noteikumus, tostarp tiesības tikt uzklausītam (sestais pamats lietā T-778/16 un septītais un divpadsmitais pamats lietā T-892/16).

96 Sestkārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd pieprasīto atgūšanu, kas apstrīdētajā lēmumā esot noteikta, tostarp pārkāpjot tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus (septītais pamats lietā T-778/16 un vienpadsmitais pamats lietā T-892/16).

97 Septītkārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* pārmet Komisijai iejaukšanos dalībvalstu kompetencē, tostarp atsaucoties uz nodokļu autonomijas principu (astotais pamats lietā T-778/16 un četrpadsmitais pamats lietā T-892/16).

98 Astotkārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd nepietiekamu pamatojumu apstrīdētajā lēmumā (devītais pamats lietā T-778/16 un trīspadsmitais pamats lietā T-892/16).

99 Vispirms ir jāanalizē pamati, ar kuriem tiek apstrīdēta Komisijas kompetence pieņemt apstrīdēto lēmumu, pirms tiek izskatīti citi pamati tādā kārtībā, kādā tie ir apkopoti šī sprieduma 90.–96. un 98. punktā.

100 Iesākumā, lai izvērtētu apstrīdētā lēmuma likumību, jāatgādina, ka saistībā ar valsts atbalsta pārbaudi, lai izvērtētu, vai apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir uzskatāmi par šādu atbalstu, Komisijai ir jāpierāda, ka ir izpildīti nosacījumi valsts atbalsta esamībai LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Tātad, lai gan Komisija var kvalificēt nodokļu pasākumu kā valsts atbalstu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 28. punkts, un 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 81. punkts), tā to var darīt vienīgi tad, ja ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 84. punkts).

101 Tādējādi principā Komisijai apstrīdētajā lēmumā bija jāsniedz pierādījumi šāda atbalsta esamībai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 12. septembris, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies*/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. punkts, un 2015. gada 25. jūnijs, *SACE* un *Sace BT*/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. punkts). Tātad Komisijai bija tostarp jāpierāda, ka apstrīdēto nodokļu nolēmumu pieņemšanas dēļ pastāv selektīva priekšrocība.

102 Tādēļ iepriekš minēto apsvērumu gaismā ir jāanalizē pamati, kurus Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* ir norādījušas nolūkā apstrīdēt apstrīdētā lēmuma likumību.

C. Par pamatiem attiecībā uz to, ka Komisija ir pārsniegusi savas kompetences robežas un iejaukusies dalībvalstu kompetencē, tostarp pārkāpjot nodokļu autonomijas principu (astotais pamats lietā T-778/16 un četrpadsmitais pamats lietā T-892/16)

103 Būtībā Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka apstrīdētais lēmums ir uzskatāms par to Savienības tiesību sistēmas konstitucionālo pamatprincipu pārkāpumu, kas reglamentē kompetenču sadalījumu starp Savienību un dalībvalstīm un kas tostarp ir paredzēts LES 4. un 5. pantā, kā arī no tā izrietošā dalībvalstu nodokļu autonomijas principa pārkāpumu. Pašreizējā Savienības tiesību stadijā tiešo nodokļu joma ietilpstot dalībvalstu kompetencē.

104 Komisija šos argumentus apstrīd. Būtībā tā atgādina, ka, lai gan dalībvalstīm ir nodokļu suverenitāte, ikvienam dalībvalsts veiktajam nodokļu pasākumam ir jāievēro Savienības ar valsts atbalstu saistītie noteikumi. Līdz ar to dalībvalstis, piemērojot nodokļu pasākumus, nevarot diskriminēt tirgus dalībniekus, kuri ir līdzīgā situācijā, pretējā gadījumā tiktu īstenots valsts atbalsts, radot tirgus izkropļošanu. Apstrīdētie nodokļu nolēmumi esot ļāvuši *ASI* un *AOE* samazināt ar nodokli apliekamos ienākumus salīdzinājumā ar citu nodokļu maksātāju sabiedrību ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, uz kuriem attiecās vispārējā Īrijas uzņēmumu nodokļu sistēma, īstenojot prettiesisku un nesaderīgu valsts atbalstu.

105 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi tiešo nodokļu jomā dalībvalstu iejaukšanās, pat ja tā attiecas uz jautājumiem, kas Savienībā nav saskaņoti, nav izslēgta no valsts atbalsta pārbaudes tiesiskā regulējuma piemērošanas jomas.

106 No tā izriet, ka Komisija var kvalificēt nodokļu pasākumu kā valsts atbalstu, ja ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 28. punkts, un 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 81. un 84. punkts). Dalībvalstīm kompetence nodokļu jomā ir jāīsteno saskaņā ar Savienības tiesībām (spriedums, 2010. gada 3. jūnijs, Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. punkts). Līdz ar to šajā kontekstā tām ir jāatturas no tādu pasākumu noteikšanas, kas var būt ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts.

107 Attiecībā uz nosacījumu, ka ir jābūt tā, ka ar aplūkoto pasākumu ir piešķirta ekonomiska priekšrocība, jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par valsts atbalstu tiek uzskatīti iejaukšanās pasākumi, kuri, lai kādā formā tie būtu, ir tādi, kas varētu tieši vai netieši sniegt labumu uzņēmumiem, vai arī ir uzskatāmi par ekonomisku priekšrocību, kuru saņēmējs uzņēmums nebūtu guvis parastos tirgus apstākļos (skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. punkts un tajā minētā judikatūra; spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).

108 Precīzāk, pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir labvēlīgu nodokļu režīmu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (spriedums, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts; skat. arī spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

109 No iepriekš minētā izriet – tā kā Komisijai ir kompetence uzraudzīt LESD 107. panta ievērošanu, tai nevar pārmest savas kompetences robežu pārkāpšanu, izvērtējot, vai, pieņemot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, Īrijas nodokļu iestādes ir piešķīrušas *ASI* un *AOE* labvēlīgu nodokļu režīmu, kas tām ļauj samazināt ar nodokli apliekamo peļņu salīdzinājumā ar citu sabiedrību nodokļu maksātāju, kas ir salīdzināmā situācijā, ar nodokli apliekamo peļņu.

110 Nodokļu pasākumu gadījumā pašas priekšrocības esamību var konstatēt, vienīgi to salīdzinot ar tā saukto "normālo" aplikšanu ar nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts). Tādējādi ar šādu pasākumu tā saņēmējam tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība, ja ar to atvieglo slogu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, un kurai šī iemesla dēļ, kaut arī tā nav subsīdija šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts).

111 Līdz ar to, lai noteiktu, vai pastāv nodokļu priekšrocība, ir jāsalīdzina saņēmēja situācija, kas izriet no attiecīgā pasākuma piemērošanas, ar situāciju attiecīgā pasākuma neesamības gadījumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Cellnex Telecom* un *Telecom Castilla-La Mancha*/Komisija, C-91/17 P un C-92/17 P, nav publicēts, EU:C:2018:284, 114. punkts), piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli.

112 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* pārmet, ka Komisija esot pārsniegusi savas kompetences robežas, ciktāl tā esot pamatojusies uz vienpusēju un kļūdainu Īrijas nodokļu tiesību, it īpaši *TCA 97* 25. panta, interpretāciju. Turklāt tā esot noteikusi tādus valsts nodokļu sistēmas izvērtēšanas procesuālos noteikumus, kādu Īrijas tiesībās neesot. Papildus – Komisija esot pārsniegusi savas kompetences robežas, pamatojot apstrīdētā lēmuma pieņemšanu ar konstatējumu, saskaņā ar kuru *ASI* un *AOE* neesot nodokļu valstspiederības.

113 Šajā ziņā, pirmkārt, jānorāda, ka saskaņā ar *TCA 97* 25. pantu sabiedrības nerezidentes, kuras īsteno komercdarbību Īrijā, izmantojot filiāli, ciktāl tas ir saistīts ar to tirdzniecības ienākumiem, tiek apliktas ar nodokli vienīgi par peļņu, kas izriet no komercdarbības un kas ir tieši vai netieši piedēvējama šai Īrijas filiālei. Tāpat ir jānorāda, ka, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, ir jānosaka tirdzniecības ienākumi, kuri ir faktiski tieši vai netieši gūti ar Īrijas filiāles starpniecību, un ka šajā tiesību normā nav paredzēta nekāda konkrēta metode, kas ļautu noteikt, kuri ir sabiedrību nerezidenšu Īrijas filiāļu ar nodokli apliekamie ienākumi.

114 No Īrijas procesuālajiem rakstiem, kā arī lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumiem tiesas sēdē izriet, ka, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, ir jāņem vērā faktiskie apstākļi un filiāles Īrijā situācija, it īpaši veiktās funkcijas, izmantotie aktīvi un riski, kurus uzņēmusies filiāle.

115 Šādos apstākļos un kā izriet no šī sprieduma 111. punktā minētās judikatūras, lai noteiktu, vai pastāv priekšrocība šajā lietā, Komisijai bija jāspēj analizēt *ASI* un *AOE* nodokļu režīmu, kas izriet no apstrīdēto nodokļu nolēmumu piemērošanas, kopā ar nodokļu režīmu, kas šīm abām sabiedrībām, piemērojot parastos Īrijā piemērojamos noteikumus aplikšanai ar nodokli, tiktu piešķirts aplūkoto nolēmumu neesamības gadījumā.

116 Tādējādi Komisijai nevar pārmest to, ka tā būtu vienpusēji piemērojusi nodokļu noteikumus pēc būtības un veikusi *de facto* nodokļu saskaņošanu, kad analizēja, vai *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamā peļņa, kas aprēķināta atbilstoši apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, atbilst peļņai, ko guvušas tās Īrijas filiāles, ņemot vērā veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, kurus uzņēmušās minētās filiāles, un kas būtu apliekama ar nodokli, piemērojot *TCA 97* 25. pantu.

117 Otrkārt, attiecībā uz argumentiem, saskaņā ar kuriem Komisija esot noteikusi valsts nodokļu sistēmas izvērtēšanas procesuālos noteikumus, šādi pārrakstot Īrijas nodokļu tiesības, Īrija apstrīd iebildumus, kurus Komisija izvirzījusi pret apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, jo tie neesot pamatoti ar ziņojumiem par peļņas sadali (apstrīdētā lēmuma 262. un 363. apsvērums), tie neesot tikuši regulāri pārskatīti (apstrīdētā lēmuma 368. apsvērums) un pirms minēto nolēmumu pieņemšanas Īrijas nodokļu iestādes neesot izmeklējušas citas *Apple* grupas sabiedrības neatkarīgi no vietas, kurā šīs sabiedrības darbojas (apstrīdētā lēmuma 274. apsvērums).

118 Šajā ziņā ir jāatgādina – no apstrīdētā lēmuma izriet, ka Komisija ir konstatējusi selektīvas priekšrocības esamību, galvenokārt pamatojoties uz to, ka *Apple* grupas IĪ licences netika piešķirtas *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm (apstrīdētā lēmuma 265.–321. apsvērums), pakārtoti – pamatojoties uz nepiemērotu minēto Īrijas filiāļu peļņas sadales metožu izvēli (apstrīdētā lēmuma 325.–360. apsvērums) un – alternatīvi – pamatojoties uz to, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi rada atkāpi no *TCA 97* 25 panta, turklāt tas darīts pēc iestāžu ieskata (apstrīdētā lēmuma 369.–403. apsvērums).

119 Tādējādi nevar uzskatīt, ka Komisija būtu pamatojusies uz procesuāla rakstura pārmetumiem, kas ir apkopoti šī sprieduma 117. punktā, lai secinātu, ka šajā gadījumā pastāv selektīva priekšrocība. Šādos apstākļos Īrijas norādītie iebildumi ir jānoraida kā neefektīvi.

120 Treškārt, attiecībā uz konstatējumu, saskaņā ar kuru *ASI* un *AOE* neesot nodokļu valstspiederības, jānorāda – Komisija tostarp apstrīdētā lēmuma 52., 276., 277. un 281. apsvērumā patiešām ir uzsvērusi faktu, ka tā *ASI* un *AOE* uzskatot par tādām, kurām nav nodokļu valstspiederības, saistībā ar savu argumentāciju, kuras rezultātā tā secināja, ka *ASI* un *AOE* ārpus Īrijas pastāv vienīgi formāli.

121 Tomēr tas, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā ir uzsvērusi, ka *ASI* un *AOE* nav nodokļu valstspiederības, nenozīmē, ka tā savu secinājumu par selektīvo priekšrocību būtu balstījusi uz šo konstatējumu.

122 Šādos apstākļos to pašu iemeslu dēļ, kas tika norādīti šī sprieduma 119. punktā, kā neefektīvi jānoraida Īrijas un *ASI* un *AOE* celtie iebildumi saistībā ar Komisijas kompetenču robežu pārsniegšanu, jo tā *ASI* un *AOE* esot uzskatījusi par tādām, kurām nav nodokļu valstspiederības.

123 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jānoraida astotais pamats lietā T-778/16 un četrpadsmitais pamats lietā T-892/16 par Komisijas kompetences robežu pārsniegšanu un tās iejaukšanos dalībvalstu kompetencē.

124 Ciktāl Komisijai, pārbaudot valsts atbalstu, bija kompetence izvērtēt, vai apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir uzskatāmi par šādu atbalstu, turpinājumā ir jāanalizē pamati, uz kuriem Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* norāda nolūkā apstrīdēt katra argumentācijas virziena, kuru Komisija izvirzījusi apstrīdētajā lēmumā, lai pierādītu selektīvas priekšrocības esamību šajā lietā, pamatotību.

D. Par pamatiem saistībā ar kļūdām, kas pieļautas Komisijas galvenokārt izvirzītajā argumentācijā

125 Atgādinājumam – savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā Komisija būtībā norāda, ka, ciktāl *ASI* un *AOE* biroji nevarēja nedz kontrolēt, nedz pārvaldīt *Apple* grupas IĪ licences, uz šiem birojiem nesaistītu pušu darījuma principa kontekstā nebija jāattiecina peļņa, kas gūta no šo licenču izmantošanas. Tādējādi šī peļņa esot bijusi jāattiecina uz *ASI* un *AOE* filiālēm, kas ir vienīgās, kuras faktiski varēja veikt funkcijas saistībā ar *Apple* grupas IĪ, un kas bija nozīmīgas *ASI* un *AOE* komercdarbībai.

126 Turklāt, atbildot uz Vispārējās tiesas rakstveida jautājumiem, Komisija precizē, ka ar frāzi "peļņa, kas gūta no *Apple* IĪ licenču izmantošanas", kas ietverta tostarp apstrīdētā lēmuma 304. apsvērumā, jāsaprot peļņa, kas izriet no tā, ka *Apple* grupas IĪ licenču ekonomiskās īpašumtiesības tika piešķirtas Īrijas filiālēm. Šī peļņa, kas rodas no *Apple* grupas IĪ licenču izmantošanas, kā uzskata Komisija, atbilst peļņai, kas izriet no visa *ASI* un *AOE* pārdošanas apjoma.

127 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd Komisijas galvenokārt izvirzīto argumentāciju, būtībā iebilstot, ka tā esot kļūdaini konstatējusi selektīvas priekšrocības esamību.

128 Vispirms Īrija kritizē metodi, kuru Komisija izmanto savā analīzē, kas veikta saistībā ar tās galvenokārt izvirzīto argumentāciju, ciktāl tā neesot atsevišķi analizējusi priekšrocības un selektivitātes kritērijus.

129 Tad Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd analīzes, kas veikta saistībā ar Komisijas galvenokārt izvirzīto argumentāciju, secinājumus. Pirmkārt, tās norāda uz kļūdām saistībā ar vērtējumiem par atsauces sistēmu un parasto aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām tādēļ, ka Komisija esot kļūdaini piemērojusi *TCA 97* 25. pantu, piemērojusi nesaistītu pušu darījuma principu un veikusi analīzi saistībā ar 2010. gada ziņojumu par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgajām iestādēm, kas

apstiprināts ESAO Padomē 2010. gada 22. jūlijā (turpmāk tekstā – "ESAO atļautā pieeja"). Otrkārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd Komisijas faktiskos vērtējumus saistībā ar darbībām *Apple* grupas ietvaros.

130 Visbeidzot Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd Komisijas secinājumus saistībā ar apstrīdēto nodokļu nolēmumu selektivitāti, ciktāl, pirmkārt, šādu selektivitāti šajā gadījumā nevarot prezumēt un, otrkārt, attieksme pret *ASI* un *AOE* neesot bijusi selektīva vai atkāpi veidojoša salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kas ir salīdzināmā situācijā. Īrija apgalvo – pat ja šādu režīmu varētu uzskatīt par pierādītu, to katrā ziņā attaisnotu Īrijas nodokļu režīma raksturs un struktūra.

131 Komisija apstrīd Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzītos argumentus.

132 Turpmāk jāanalizē pamati, kas izvirzīti nolūkā apstrīdēt Komisijas galvenokārt izvirzīto argumentāciju, ievērojot šī sprieduma 128.–130. punktā apkopoto iebildumu secību.

1. Par priekšrocības un selektivitātes kritēriju kopīgu izvērtēšanu (daļēji otrais pamats lietā T-778/16)

133 Īrija apgalvo, ka Komisija ir ignorējusi judikatūrā iedibinātus principus, apvienojot priekšrocības kritēriju ar selektivitātes kritēriju, un pārmet, ka tā nav katru šo jēdzienu izvērtējusi atsevišķi.

134 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka selektivitāte un priekšrocība ir uzskatāmi par diviem atšķirīgiem kritērijiem. Attiecībā uz priekšrocību Komisijai ir jāpierāda, ka pasākums uzlabo saņēmēja finansiālo situāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts). Attiecībā uz selektivitāti Komisijai ir jāpierāda, ka priekšrocība nerada labumu citiem uzņēmumiem, kas ir tādā faktiskā un juridiskā situācijā, kuru var salīdzināt ar saņēmēja situāciju, ņemot vērā atsauces sistēmu (spriedums, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).

135 Tomēr nevar izslēgt, ka šos kritērijus var izvērtēt kopā, jo no Komisijas veiktās pārbaudes izriet, pirmkārt, ka ar aplūkoto pasākumu tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība tās saņēmējam un, otrkārt, ka šī priekšrocība nesniedz labumu uzņēmumiem, kuri ir juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā.

136 Turklāt, runājot konkrētāk par nodokļu pasākumiem, kā pamatoti norāda Komisija, priekšrocības un selektivitātes izvērtēšana sakrīt, ciktāl šie abi kritēriji liek pierādīt, ka ar apstrīdēto nodokļu pasākumu tiek samazināta nodokļa summa, kas parasti būtu jāsamaksā uzņēmumam, kurš gūst labumu no pasākuma, piemērojot parasto nodokļu režīmu, kas tādējādi ir piemērojams citiem nodokļa maksātājiem, kuri ir tādā pašā situācijā. Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka šos abus kritērijus var izvērtēt kopā kā "trešo nosacījumu", kas LESD 107. panta 1. punktā ir paredzēts saistībā ar "selektīvas priekšrocības" esamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, Beļģija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32. punkts).

137 No apstrīdētā lēmuma izriet, ka Komisija, analizējot selektīvas priekšrocības esamību (apstrīdētā lēmuma 8.2. iedaļa), ir pārbaudījusi, cik lielā mērā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tika samazināta summa, kas *ASI* un *AOE* bija jāmaksā kā uzņēmumu ienākuma nodoklis Īrijā, lai pierādītu, ka ar šiem nolēmumiem šīm sabiedrībām tika piešķirta ekonomiska priekšrocība. Turklāt Komisija atsauces sistēmu ir definējusi kā tādu, kuru veido parastā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma Īrijā (apstrīdētā lēmuma 8.2.1.1. iedaļa). Tāpat ar galvenokārt izvirzīto, pakārtoto un alternatīvo argumentāciju (apstrīdētā lēmuma 8.2.2.2.–8.2.3.2. iedaļa) Komisija ir pārbaudījusi, vai ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, samazinot gadskārtējo ar nodokli apliekamo peļņu šiem uzņēmumiem, tika piemērota atkāpe no šīs atsauces sistēmas, lai pierādītu šo nolēmumu selektīvo raksturu.

138 Tā kā Komisija faktiski ir pārbaudījusi gan priekšrocības, gan selektivitātes kritēriju, ir maznozīmīgi tas, ka šī pārbaude tika veikta par abiem kritērijiem vienlaikus. Tādēļ nevar uzskatīt, ka Komisija ir pieļāvusi tiesību kļūdu vienīgi tādēļ, ka tā tos ir pārbaudījusi kopā.

139 Līdz ar to kā nepamatots ir jānoraida Īrijas iebildums saistībā ar šādu priekšrocības un selektivitātes kritēriju kopīgu pārbaudi.

2. Par atsauces sistēmas noteikšanu un vērtējumiem saistībā ar parasto aplikšanu ar nodokli atbilstoši Īrijas tiesībām (daļēji pirmais un otrais pamats lietā T-778/16 un pirmais, otrais un piektais pamats lietā T-892/16)

a) Par atsauces sistēmu

140 Apstrīdētā lēmuma 227.–243. apsvērumā Komisija norādīja, ka atbilstošo atsauces sistēmu, tai analizējot selektīvas priekšrocības esamību, ir veidojusi parastā sistēma uzņēmumu peļņas aplikšanai ar nodokli, ko paredz Īrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras pamatmērķis ir aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuriem ir piemērojams nodoklis šajā dalībvalstī.

141 Komisija uzskata, ka šajā atsauces sistēmā ietilpst gan neintegrētas, gan integrētas sabiedrības, ciktāl uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām Īrijā nenošķir šīs sabiedrības.

142 Turklāt Komisija uzskata – pat ja sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes tiktu apliktas ar nodokli par dažādiem ienākumu avotiem, ņemot vērā šīs sistēmas pamatmērķi, proti, aplikt ar nodokli visu to sabiedrību peļņu, kurām ir piemērojams nodoklis Īrijā, abu veidu sabiedrības ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā. Līdz ar to šajā sistēmā esot integrēts *TCA 97* 25. pants, kuru tādējādi nevarot uzskatīt par tādu, kurš vienīgais veidotu atsevišķu atsauces sistēmu.

143 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd šo atsauces sistēmas definīciju un būtībā norāda, ka šajā lietā atbilstošo atsauces sistēmu veido *TCA 97* 25. pants – atsevišķs noteikums aplikšanai ar nodokli, kas ir piemērojams tieši nerezidentēm sabiedrībām, kuras nav salīdzināmā situācijā ar rezidentēm sabiedrībām. Turklāt, kā uzskata Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, uzņēmumu integrētais vai neintegrētais raksturs šajā gadījumā neesot problēmjautājums, tas drīzāk esot nerezidentu sabiedrību aplikšana ar nodokli.

144 Jānorāda, ka, analizējot nodokļu pasākumus no LESD 107. panta 1. punkta viedokļa, atsauces sistēmas noteikšana ir būtiska, gan pārbaudot priekšrocības, gan selektivitātes kritēriju.

145 Kā norādīts šī sprieduma 110. punktā, nodokļu pasākumu gadījumā pašu priekšrocību var konstatēt, vienīgi to salīdzinot ar tā saukto "normālo" aplikšanu ar nodokļiem. Līdz ar to ar atsauces sistēmu tiek noteikta tieši "normālā" aplikšana ar nodokļiem.

146 Turklāt, lai valsts nodokļu pasākums tiktu kvalificēts kā selektīvs, vispirms ir jāidentificē un jāpārbauda kopējā jeb normālā piemērojamā nodokļu sistēma attiecīgajā dalībvalstī (spriedums, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).

147 Tāpat Tiesa ir apstiprinājusi savu judikatūru, atbilstoši kurai pasākuma, kurš ir atkāpe no kopējā nodokļu režīma, selektivitātes konstatācijai pietiek pierādīt, ka tas priekšrocības sniedz konkrētiem saimnieciskās darbības subjektiem un nesniedz citiem, kaut gan visi šie subjekti, ievērojot ar kopējo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, ir objektīvi salīdzināmā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 76. punkts).

148 Tādējādi, lai gan, lai pierādītu nodokļu pasākuma selektivitāti, ne vienmēr ir nepieciešams, lai tam būtu atkāpes raksturs no kopējā nodokļu režīma, apstāklis, ka tam šāds raksturs piemīt, ir pilnībā piemērots šādam nolūkam, ja no tā izriet, ka tiek nošķirtas divas saimnieciskās darbības subjektu kategorijas un *a priori* tiem piemēro atšķirīgu attieksmi, proti, uz dažiem attiecas atkāpes pasākums, savukārt citiem turpina piemērot kopējo nodokļu režīmu, kaut gan abas šīs kategorijas, ievērojot ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, ir objektīvi salīdzināmā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77. punkts).

149 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka izmantotā reglamentējošā tehnika nevar būt izšķirošs elements, nosakot atsauces sistēmu (spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Lowell Financial Services*/Komisija, C-219/16 P, nav publicēts, EU:C:2018:508, 94. un 95. punkts).

150 No judikatūras izriet, ka atsauces sistēmu veido nodokļu noteikumi, kuriem ir pakļauts pasākuma, kurš tiek uzskatīts par tādu, kas veido valsts atbalstu, saņēmējs. Turklāt no tā izriet, ka atsauces sistēmas materiālā norobežošana var tik veikta vienīgi saistībā ar pasākumu, kurš tiek uzskatīts par tādu, kas veido valsts atbalstu. Līdz ar to, nosakot atbalsta sistēmu, ir jāņem vērā aplūkotā pasākuma priekšmets un juridiskais ietvars, kurā tas ietilpst.

151 Vēl Komisija ir precizējusi savu atsauces sistēmas jēdziena interpretāciju paziņojumā par LESD 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.). Šis paziņojums, lai arī nav saistošs Vispārējai tiesai, var būt lietderīgs iedvesmas avots (šajā nozīmē un pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 26. jūlijs, Čehijas Republika/Komisija, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53. punkts).

152 Tostarp šī sprieduma 151. punktā minētā paziņojuma 133. punktā ir norādīts, ka atsauces sistēmu veido konsekvents to noteikumu kopums, kuri uz objektīvu kritēju pamata ir vispārēji piemērojami visiem uzņēmumiem, kas ietilpst to piemērošanas jomā atbilstoši to mērķim. Visbiežāk ar šiem noteikumiem ir definēta ne tikai sistēmas piemērošanas joma, bet arī tās piemērošanas nosacījumi, uzņēmumu, uz kuriem tā attiecas, tiesības un pienākumi un sistēmas darbības tehniskie aspekti.

153 Tādēļ tas, vai Komisija ir pareizi noteikusi atbilstošo atsauces sistēmu apstrīdēto nodokļu nolēmumu selektivitātes izvērtēšanai, ir jāpārbauda, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus.

154 Šajā gadījumā, lasot šī sprieduma 11.–21. punktā aprakstītos apstrīdētos nodokļu nolēmumus, var konstatēt, ka tie ir pieņemti, lai ļautu *ASI* un *AOE* noteikt ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā uzņēmumu ienākuma nodokļa mērķiem šajā dalībvalstī.

155 No tā izriet, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ietilpst vispārējā Īrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmā, kuras mērķis ir iekasēt ar nodokļiem apliekamo to sabiedrību peļņu, kuras īsteno darbību Īrijā, neatkarīgi no tā, vai tās ir rezidentes vai nerezidentes, integrētas vai autonomas.

156 Jākonstatē, ka saskaņā ar vispārējo Īrijas režīmu atbilstoši aprakstam, kuru lietas dalībnieki nav apstrīdējuši un kurš ietilpst apstrīdētā lēmuma 71. apsvērumā, uzņēmumu ienākuma nodoklis Īrijā tiek piemērots sabiedrību peļņai (*TCA 97* 21. panta 1. punkts). Turklāt jānorāda, ka Īrijā piemēro atšķirīgu nodokļa likmi tirdzniecības ienākumiem, ar tirdzniecību nesaistītiem ienākumiem un kapitāla pieaugumam. Tādējādi *TCA 97* 21. pantā uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārējā likme ir noteikta 12,5 % apmērā. Šī likme ir piemērojama sabiedrību, kas tiek apliktas ar nodokli atbilstoši *TCA 97*, tirdzniecības ienākumiem, savukārt ar tirdzniecību nesaistīti ienākumi tiek aplikti ar likmi 25 % un kapitāla pieaugums – ar likmi 33 %. Tomēr kapitāla pieaugumam noteiktu akciju daļu nodošanas gadījumā ir piemērojams atbrīvojums.

157 Turklāt, kā norādīts apstrīdētā lēmuma 72. apsvērumā, saskaņā ar *TCA 97* 26. pantu sabiedrībām rezidentēm piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli, ko aprēķina par peļņu un kapitāla pieaugumu, kas gūts visā pasaulē, izņemot vairumu sadalīto ienākumu, kas saņemti no citām Īrijas sabiedrībām rezidentēm.

158 Visbeidzot, saskaņā ar *TCA 97* 25. pantu, kura formulējums ir ietverts apstrīdētā lēmuma 73. apsvērumā, sabiedrībai nerezidentei nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, ja vien tā ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību nenodarbojas ar komercdarbību Īrijā. Šādā gadījumā šai sabiedrībai ir piemērojams nodoklis par visiem tirdzniecības ienākumiem, kas tieši vai netieši radušies ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību, ienākumiem no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle vai pārstāvniecība, kā arī par to ar nodokli apliekamo kapitāla pieaugumu, kas piedēvējams filiālei vai pārstāvniecībai.

159 Līdz ar to saskaņā ar *TCA 97* 25. panta 1. punktu sabiedrības nerezidentes tiek apliktas ar nodokli Īrijā vienīgi tad, ja tās tajā veic komercdarbību ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību, un šādā gadījumā tām ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par visu savu ar nodokli apliekamo peļņu. *TCA 97* 25. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka šī ar nodokli apliekamā peļņa ir to tirdzniecības ienākumu kopums, kuri gūti tieši vai netieši ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību, un to ienākumu kopums, kuri izriet no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle vai pārstāvniecība.

160 Tādējādi, lai gan *TCA 97* 25. panta 1. punkta pirmā teikuma pirmo daļu varētu saprast tādējādi, ka ar to tiek noteikta atkāpe no normālā nodokļu režīma sabiedrībām nerezidentēm, saskaņā ar šī teikuma otro daļu šis režīms ir piemērojams sabiedrībām nerezidentēm, kuras veic komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību un kurām ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par visu ar nodokli apliekamo peļņu. Tādējādi saskaņā ar šo tiesību normu uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanas nosacījumi attiecas arī uz šiem uzņēmumiem.

161 Raugoties no šāda skatpunkta, sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes, kuras veic komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību, ir salīdzināmā situācijā, ņemot vērā minētā režīma mērķi, proti, aplikt ar nodokli apliekamo peļņu. Tas, ka pēdējo minēto ar nodokli apliekamā peļņa *TCA 97* 25. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir definēta īpašā veidā, neļauj to noteikt par atsauces sistēmu, tā drīzāk pieder pie reglamentējošās tehnikas, kas izmantota uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanai šai uzņēmumu kategorijai. Kā izriet no šī sprieduma 148. un 149. punktā minētās judikatūras, tas, ka šādas reglamentējošas tehnikas dēļ pastāv atšķirīga attieksme attiecībā uz kādu sabiedrību kategoriju, to salīdzinot ar citām sabiedrībām, nenozīmē, ka šīs abas sabiedrību kategorijas nav salīdzināmā situācijā, ņemot vērā minētā režīma mērķi.

162 Līdz ar to *TCA 97* 25. pantā paredzētie noteikumi saistībā ar sabiedrības nerezidentes ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā paši par sevi nevar radīt īpašu režīmu, kas atšķirtos no kopējā režīma. Šī tiesību norma pati par sevi nav pietiekama, lai uzņēmumu ienākuma nodokli saskaņoti piemērotu minētajām sabiedrībām nerezidentēm.

163 Šādos apstākļos ir jāuzskata – Komisija nav pieļāvusi kļūdu, secinot, ka atsauces sistēmu šajā gadījumā veido Īrijas vispārējo tiesību sistēma sabiedrību peļņas aplikšanai ar nodokli, kuras pamatmērķis ir aplikt ar nodokli visu to sabiedrību peļņu, kurām ir piemērojams nodoklis šajā dalībvalstī, un tādējādi – ka šī sistēma iekļauj *TCA 97* 25. pantā paredzētos noteikumus, kas piemērojami sabiedrībām nerezidentēm.

164 Līdz ar to ir jānoraida Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* celtie iebildumi saistībā ar apstrīdētajā lēmumā definēto atsauces sistēmu.

165 Ņemot vērā apstrīdētajā lēmumā definēto atsauces sistēmu, proti, vispārējo tiesību sistēmu sabiedrību peļņas aplikšanai ar nodokli, kurā tostarp ir iekļauti *TCA 97* 25. pantā paredzētie noteikumi, jāanalizē iebildumi, kurus Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzījušas pret Komisijas veikto šo noteikumu interpretāciju.

b) Par Komisijas vērtējumu saistībā ar parasto peļņas aplikšanu ar nodokli atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām

166 Apstrīdētajā lēmumā (tostarp šī lēmuma 319.–321. apsvērumā) Komisija galvenokārt izvirzītajā argumentācijā norāda – tā kā uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm netika attiecināta peļņa, kas izriet no *Apple* grupas IĪ licencēm, kuras pieder *ASI* un *AOE*, tā rezultātā *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamā gada peļņa Īrijā ir noteikta veidā, kas neatbilst ticamai tirgus rezultāta aptuvenai aplēsei atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, tādējādi samazinot apmēru, kas parasti *ASI* un *AOE* būtu jāmaksā kā uzņēmumu ienākuma nodoklis Īrijā.

167 Šīs Komisijas analīzes pamatā ir apstrīdētā lēmuma 244.–263. apsvērumā izklāstītais apsvērums, saskaņā ar kuru, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, lai piedēvētu peļņu kādai filiālei, esot nepieciešams piemērot peļņas sadales metodi, kurai saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu būtu jābūt balstītai uz nesaistītu pušu darījuma principu. Turklāt apstrīdētā lēmuma 272. apsvērumā Komisija atsaucas uz ESAO atļauto pieeju, apstiprinot, ka uz filiāli attiecināmā peļņa ir peļņa, ko šī filiāle varētu gūt saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, ja tā būtu atsevišķs un neatkarīgs uzņēmums, kas nodarbojas ar tādām pašām vai līdzīgām darbībām tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, ņemot vērā veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, ko sabiedrība uzņēmusies ar savas filiāles starpniecību.

168 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd katru šī sprieduma 166. un 167. punktā aprakstītās argumentācijas elementu.

169 Tādējādi, pirmkārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd *TCA 97* 25. panta piemērošanu, ko Komisija veikusi savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā, saskaņā ar kuru tā pārmet Īrijas nodokļu iestādēm, ka tās būtībā nav pieprasījušas attiecināt visu šo sabiedrību peļņu uz to Īrijas filiālēm.

170 Otrkārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd no LESD 107. panta izrietoša nesaistītu pušu darījuma principa esamību, uz kuru Komisija norāda savā argumentācijā un kurš līdz ar to neesot piemērojams Īrijā.

171 Treškārt, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka ESAO atļautā pieeja nav piemērojama Īrijas nodokļu tiesībās. Katrā ziņā, pat ja tiktu uzskatīts, ka šajā gadījumā var piemērot ESAO atļauto pieeju, Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka Komisija, pamatojoties uz minēto pieeju, esot kļūdaini konstatējusi, ka ar *Apple* grupas IĪ licencēm, kas pieder pēdējām minētajām, saistītā peļņa būtu bijusi jāattiecina uz to Īrijas filiālēm.

172 Tādējādi vispirms ir jāizvērtē Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzītie iebildumi par *TCA 97* 25. panta piemērošanu, tad – jautājums par to, vai savā analīzē Komisija varēja pamatoti atsaukties uz nesaistītu pušu darījuma principu, kas izriet no LESD 107. panta, un, visbeidzot, – ESAO atļautās pieejas piemērošana šajā gadījumā.

1) Par TCA 97 25. panta piemērošanu (daļēji otrais pamats lietā T-778/16 un daļēji pirmais pamats lietā T-892/16)

173 Šajā gadījumā starp lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka:

– *ASI* un *AOE* ir saskaņā ar Īrijas tiesībām reģistrētas sabiedrības, bet tās netiek uzskatītas par nodokļu rezidentēm Īrijā, kā Komisija to ir atzinusi apstrīdētā lēmuma 50. apsvērumā;

– *TCA 97* 25. pantā ir noteikumi, kas īpaši attiecas uz sabiedrībām nerezidentēm, saskaņā ar kuriem, ja sabiedrība nerezidente īsteno komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību, šī sabiedrība tiek aplikta ar nodokli par visiem tās tirdzniecības ienākumiem, kas ir tieši vai netieši gūti no filiāles;

– sabiedrības nerezidentes *ASI* un *AOE* ir īstenojušas komercdarbību Īrijā ar savu attiecīgo filiāļu starpniecību.

174 Līdz ar to ir jāanalizē, vai Komisija varēja pamatoti uzskatīt, ka, lai noteiktu *ASI* un *AOE* peļņu Īrijā, Īrijas nodokļu iestādēm, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, bija jāattiecina *Apple* grupas IĪ licences uz šo abu sabiedrību Īrijas filiālēm.

175 Saskaņā ar Īrijas nodokļu tiesībām un it īpaši saskaņā ar *TCA 97* 25. pantu to sabiedrību nerezidenšu gadījumā, kuras veic komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību, ar nodokli ir apliekama vienīgi, pirmkārt, peļņa, kas izriet no komercdarbības un kas ir tieši vai netieši piedēvējama šai Īrijas filiālei, un, otrkārt, visi ienākumi, kas izriet no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle.

176 Protams, kā pamatoti norāda Komisija un kā to atzīst gan Īrija, gan *ASI* un *AOE*, *TCA 97* 25. pantā nav paredzēta īpaša metode, kas ļautu noteikt, kāda peļņa ir tieši vai netieši piedēvējama sabiedrību nerezidenšu Īrijas filiālēm, un tajā nav minēts nesaistītu pušu darījuma princips šādas piedēvēšanas nolūkiem.

177 Tomēr jākonstatē, ka *TCA 97* 25. pants attiecas vienīgi uz peļņu, kas izriet no darbībām, kuras Īrijas filiāles ir veikušas pašas, izslēdzot to, kas izriet no darbības, kuru veic citas aplūkotās sabiedrības nerezidentes daļas.

178 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* uzskata, ka šāds aplikšanas ar nodokli mehānisms principā izslēdz pieeju, ar kuru tiktu pārbaudīts sabiedrības nerezidentes peļņas kopums, un, ciktāl šo peļņu nevar attiecināt uz citām šīs sabiedrības daļām, tā tiktu automātiski piedēvēta Īrijas filiālēm (proti, pieeja "pēc izslēgšanas metodes").

179 Šajā ziņā Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* pamatojas uz Īrijas tiesību ekspertu atzinumu, kura atbilstību Komisija pašu par sevi neapstrīd. Saskaņā ar šo atzinumu attiecīgajai analīzei par *TCA 97* 25. panta piemērošanu, lai noteiktu sabiedrību nerezidenšu, kuras komercdarbību Īrijā veic ar savu Īrijas filiāļu starpniecību, ar nodokli apliekamo peļņu, ir jāattiecas uz šo Īrijas filiāļu faktisko darbību un uz vērtību darbībai, kuras filiāles faktiski ir veikušas pašas. Šī atzinuma pamatā tostarp ir *High Court* (Augstā tiesa, Īrija) spriedums lietā *S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.). Ltd [1988] I. R. 10 note 4507* (turpmāk tekstā – "spriedums *Dataproducts*"). Spriedums *Dataproducts* arī tika norādīts kā precedents gan Īrijas un *Apple Inc.* argumentu atbalstam administratīvajā procesā, gan Īrijas un *ASI* un *AOE* argumentu atbalstam šajā lietā.

180 No sprieduma *Dataproducts* izriet, ka no aktīviem, kurus kontrolē sabiedrība nerezidente, gūtā peļņa, pat ja tā ir nodota šīs sabiedrības Īrijas filiāles rīcībā, pati par sevi nevar tikt uzskatīta par peļņu, kas piedēvējama filiālēm.

181 No minētā sprieduma izriet, ka aktīvi, kas pieder sabiedrībai nerezidentei Īrijā un ko kontrolē šīs sabiedrības vadītāji, kuri arī nav rezidenti Īrijā, nav attiecināmi uz šīs sabiedrības filiāli Īrijā, pat ja tie ir nodoti tās rīcībā. Tā kā Īrijas filiāles personālam un vadītājiem nebija kontroles pār aplūkotajiem aktīviem, no šiem aktīviem gūto peļņu nevarēja piedēvēt šai filiālei nodokļu mērķiem Īrijā. Šis secinājums nemainītos pat gadījumā, ja vienīgi Īrijas filiāle nodarbinātu darbiniekus un tai būtu fiziski aktīvi, savukārt sabiedrībai nerezidentei nebūtu citu fizisku aktīvu, darbinieku vai komercdarbības kā vien tie, kas ir minētajai Īrijas filiālei. Sabiedrība nerezidente bez darbiniekiem tika uzskatīta par tādu, kas veic kontroli pār šiem aktīviem, izmantojot savas vadības struktūras.

182 Tādējādi no sprieduma *Dataproducts* izriet, ka būtiskais jautājums, nosakot filiāles peļņu, ir tas, vai Īrijas filiāle kontrolē minētos aktīvus.

183 Šajā gadījumā, kā tika norādīts šī sprieduma 37.–40. punktā, galvenokārt izvirzītajā argumentācijā Komisija būtībā apgalvoja, ka peļņa no komercdarbības, kas izriet no *Apple* grupas IĪ, kuras licences pieder *ASI* un *AOE*, esot jāattiecina uz Īrijas filiālēm, jo šīm sabiedrībām bez minētajām filiālēm nav nedz fiziskas klātbūtnes, nedz darbinieku un tādējādi tās nevarēja veikt kontroli.

184 Tomēr sprieduma *Dataproducts* gaismā, lai noteiktu sabiedrības, kas nav nodokļu rezidente, Īrijas filiāles ar nodokļiem apliekamo peļņu *TCA 97* 25. panta izpratnē, šīs sabiedrības aktīvus nevar attiecināt uz Īrijas filiāli, ja nav pierādīts, ka minētā filiāle faktiski kontrolē šos aktīvus. Turklāt no minētā sprieduma izriet – tas, ka sabiedrībai nerezidentei bez Īrijas filiāles nav nedz darbinieku, nedz fiziskas klātbūtnes, pats par sevi nav noteicošais elements, kas liegtu secināt, ka minētā sabiedrība veic aktīvu kontroli.

185 Līdz ar to, ja Īrijas filiāles nekontrolē *Apple* grupas IĪ licences, kuras pieder *ASI* un *AOE*, to ienākumu kopumu, kuri radušies sabiedrībām un kuri izriet no šīm licencēm, nevar attiecināt uz minētajām filiālēm saskaņā ar *TCA 97* 25. pantu. Turpretī par tādu, kas būtu attiecināma uz filiāļu darbību, esot jāuzskata vienīgi peļņa, kas izriet no Īrijas filiāļu komercdarbības, tostarp tā, kas gūta, pamatojoties uz *Apple* grupas IĪ licencēm, kuras pieder *ASI* un *AOE*.

186 No iepriekš minētā izriet – uzskatot, ka *Apple* grupas IĪ licences vajadzējis attiecināt uz Īrijas filiālēm, ciktāl *ASI* un *AOE* tika uzskatītas par tādām, kurām nav nedz darbinieku, nedz fiziskas klātbūtnes, lai nodrošinātu to pārvaldību, Komisija attiecināja peļņu "pēc izslēgšanas metodes", kas neatbilst *TCA 97* 25. pantam. Savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā Komisija nav centusies pierādīt, ka *ASI* un *AOE* Īrijas filiāles būtu faktiski kontrolējušas *Apple* grupas IĪ licences, secinot, ka Īrijas nodokļu iestādēm *Apple* grupas IĪ licences vajadzējis attiecināt uz šīm filiālēm un ka attiecīgi atbilstoši *TCA 97* 25. pantam *ASI* un *AOE* tirdzniecības ienākumu kopums bijis jāuzskata par tādu, kas izriet no šo filiāļu darbības.

187 Šādos apstākļos, kā pamatoti apgalvo Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* iebildumos, kas izvirzīti otrajā pamatā lietā T-778/16 un pirmajā pamatā lietā T-892/16, ir jāuzskata, ka Komisija galvenokārt izvirzītajā argumentācijā ir kļūdaini izvērtējusi Īrijas nodokļu tiesību normas saistībā ar tādu sabiedrību peļņas aplikšanu ar nodokli, kuras nav rezidentes Īrijā, bet tajā veic komercdarbību ar filiāles starpniecību.

188 Tā kā Komisijas galvenokārt izvirzītā argumentācija ir balstīta uz vērtējumu kopumu, kas ir saistīts ar parasto peļņas aplikšanu ar nodokli atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām, turpinājumā ir jāizvērtē argumenti, kurus Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* ir izvirzījušas par citiem ar šo vērtējumu saistītiem elementiem.

2) Par nesaistītu pušu darījuma principu (daļēji pirmais un trešais pamats lietā T-778/16 un daļēji pirmais un otrais pamats lietā T-892/16)

189 Būtībā Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, kuras šajā ziņā atbalsta Luksemburgas Lielhercogiste, apgalvo, ka nesaistītu pušu darījuma princips nav daļa no Īrijas nodokļu tiesībām un ka autonomais pienākums piemērot šo principu neizriet nedz no LESD 107. panta, nedz arī no kādas citas Savienības tiesību normas, nedz arī no 2006. gada 22. jūnija sprieduma Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416). Īrija apgalvo, ka katrā ziņā pati Komisija minēto principu nav piemērojusi saskanīgi, jo tā nav ņēmusi vērā *Apple* grupas ekonomisko realitāti, struktūru un īpatnības.

190 Komisija, kuru šajā ziņā atbalsta Polijas Republika un EBTA Uzraudzības iestāde, apstrīd šos argumentus, būtībā apgalvojot, ka metodei, kas ir izmantota, lai noteiktu peļņu, kura ir apliekama ar nodokli atbilstoši *TCA 97* 25. pantam, ir jārada ticama tirgus rezultāta aptuvena aplēse un līdz ar to tās pamatā ir jābūt nesaistītu pušu darījuma principam, kuru Īrijas nodokļu iestādes esot piemērojušas agrāk, piemērojot konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

191 Tāpēc vispirms ir jāizvērtē, vai Komisija varēja pamatoti balstīties uz nesaistītu pušu darījuma principu, lai pārbaudītu selektīvas priekšrocības esamību, un pēc tam – apstiprinošas atbildes gadījumā – vai Komisija savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā ir pareizi piemērojusi minēto principu.

i) Par iespējamību Komisijai pamatoties uz nesaistītu pušu darījuma principu, lai pārbaudītu selektīvas priekšrocības esamību

192 Pirmkārt, jāatgādina, ka apstrīdētā lēmuma 244.–248. apsvērumā Komisija apgalvo – ciktāl *TCA 97* 25. pantā nav norādīts, kādā veidā būtu jānosaka Īrijas filiāles ar nodokli apliekamā peļņa, šī tiesību norma jāpiemēro, izmantojot peļņas sadales metodi.

193 Otrkārt, apstrīdētā lēmuma 249. apsvērumā Komisija norāda, ka saskaņā ar 2006. gada 22. jūnija spriedumu Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) nodokļa bāzes samazināšana, ko izraisījis nodokļu pasākums, ļaujot nodokļu maksātājam izmantot transfertcenas grupas iekšējos darījumos, kas nelīdzinās cenām, kādas tiktu iekasētas neatkarīgu uzņēmumu brīvas konkurences apstākļos, kuri būtu par tām vienojušies salīdzināmos apstākļos, ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu, nozīmē, ka šim nodokļu maksātājam ir piešķirtas selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

194 Turklāt apstrīdētā lēmuma 251. un 252. apsvērumā Komisija precizē, ka nesaistītu pušu darījuma principa mērķis ir nodrošināt, lai vienas un tās pašas grupas integrētu sabiedrību darījumi nodokļa aprēķināšanas vajadzībām tiktu skatīti, ņemot vērā peļņas apmēru, kas būtu radies, ja šos pašus darījumus būtu veikušas neintegrētas neatkarīgas sabiedrības, pretējā gadījumā attieksme pret grupas integrētām sabiedrībām būtu labvēlīga kopējā nodokļu sistēmā. Komisija uzskata – 2006. gada 22. jūnija spriedumā Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) Tiesa ir apstiprinājusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir atsauces kritērijs, lai noteiktu, vai integrēta grupas sabiedrība saņem selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta nozīmē tāda nodokļu pasākuma dēļ, ar kuru nosaka tās transfertcenas un tādējādi – tās nodokļu bāzi.

195 Treškārt, apstrīdētā lēmuma 255. apsvērumā Komisija norāda, ka šis pats princips attiecas uz iekšējiem darījumiem, kurus savstarpēji veic vienas integrētas sabiedrības dažādas daļas, piemēram, ja filiāle veic darījumus ar citām sabiedrības, kurai tā pieder, daļām. Komisija uzskata – lai ar peļņas sadales metodi, kas ir apstiprināta ar nodokļu nolēmumu, netiktu radīta selektīva priekšrocība sabiedrībai nerezidentei, kura darbojas ar filiāles starpniecību Īrijā, ir nepieciešams, lai šī metode radītu ar nodokli apliekamu peļņu, kas ir uzskatāma par ticamu tirgus rezultāta aptuvenu aplēsi atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Apstrīdētā lēmuma 256. apsvērumā tā piebilst, ka tā nesaistītu pušu darījuma principu ir piemērojusi nevis kā pamatu, lai "piemērotu" nodokli, kas parasti saskaņā ar atsauces sistēmu nebūtu jāmaksā, bet gan kā atsauci, lai pārliecinātos, vai filiāles ar nodokli apliekamā peļņa ir noteikta, nodrošinot, ka tai netiek piešķirts labvēlīgs režīms salīdzinājumā ar neintegrētajām sabiedrībām, kuru ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principa nosacījumiem.

196 Ceturtkārt, attiecībā uz minētā principa juridisko pamatu Komisija apstrīdētā lēmuma 255. apsvērumā norāda, ka tā nav tieši piemērojusi nedz ESAO nodokļu paraugkonvencijas 7. panta 2. punktu vai 9. pantu, nedz arī ESAO sniegtās vadlīnijas par peļņas sadali un transfertcenu noteikšanu, kas nav saistoši dokumenti, tomēr ir uzskatāmi par lietderīgām norādēm par veidu, kā nodrošināt, lai peļņas sadales metodes un transfertcenu noteikšana radītu ar tirgus apstākļiem saderīgus rezultātus.

197 Turklāt apstrīdētā lēmuma 257. apsvērumā Komisija norāda, ka tās piemērotais nesaistītu pušu darījuma princips izriet no LESD 107. panta 1. punkta, kā to interpretējusi Tiesa, kurš ir saistošs dalībvalstīm, un valstu nodokļu sistēmas nav izslēgtas no tā piemērojamības. Tā precizē, ka tāpēc šis princips ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai attiecīgā dalībvalsts ir iekļāvusi minēto principu savā valsts tiesību sistēmā.

198 Apstrīdētā lēmuma 258. un 259. apsvērumā Komisija no tā secina – ja var pierādīt, ka peļņas sadales metodes, kas ir apstiprinātas ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nodrošina *ASI* un *AOE* Īrijā tādu ar nodokli apliekamo peļņu, kas neatbilst ticamai tirgus rezultāta aptuvenai aplēsei atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, būtu uzskatāms, ka šie nolēmumi sniedz selektīvu priekšrocību, jo to rezultātā samazinās uzņēmumu ienākuma nodokļa apmērs Īrijā salīdzinājumā ar neintegrētajām sabiedrībām, kuru nodokļa bāzi nosaka peļņa, ko tās gūst tirgus apstākļos.

199 Vispirms, kā tostarp izriet no apstrīdētā lēmuma 258. un 259. apsvēruma, kas norādīti šī sprieduma 198. punktā, jāuzsver, ka Komisija ir pamatojusies uz nesaistītu pušu darījuma principu, veicot savu analīzi par selektīvas priekšrocības esamību apstrīdēto nodokļu nolēmumu dēļ, tostarp savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā.

200 Turklāt ir jāatgādina, ka atsauces sistēmu, kam ir nozīme, analizējot priekšrocības kritēriju šajā gadījumā, veidoja – kā tika norādīts šī sprieduma 163. punktā –vispārējo tiesību sistēma sabiedrību peļņas aplikšanai ar nodokli Īrijā, kuras pamatmērķis ir aplikt ar nodokli visu to sabiedrību peļņu, kurām ir piemērojams nodoklis šajā dalībvalstī, un tādējādi šī atsauces sistēma iekļauj *TCA 97* 25. pantā paredzētos noteikumus, kas piemērojami sabiedrībām nerezidentēm.

201 Tāpēc ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu, Komisija, tostarp savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā, varēja analizēt to, vai peļņas sadale *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, kas tika apstiprināta ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, šīm sabiedrībām radīja selektīvu priekšrocību.

202 Nodokļu pasākumu gadījumā pašas priekšrocības esamību var konstatēt, vienīgi to salīdzinot ar tā saukto "normālo" aplikšanu ar nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts). Tādējādi ar šādu pasākumu tā saņēmējam tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība, ja ar to atvieglo nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, un kurai šī iemesla dēļ, kaut arī tā nav subsīdija šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts).

203 Attiecīgi, lai noteiktu, vai pastāv nodokļu priekšrocība, ir jāsalīdzina saņēmēja situācija, kas izriet no apstrīdētā pasākuma piemērošanas, ar situāciju, kāda būtu aplūkotā pasākuma neesamības gadījumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Cellnex Telecom* un *Telecom Castilla-La Mancha* /Komisija, C-91/17 P un C-92/17 P, nav publicēts, EU:C:2018:284, 114. punkts), piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli.

204 Pirmām kārtām, ir jāatgādina, ka šajā gadījumā jautājums attiecas uz tādu sabiedrību, kas nav nodokļu rezidentes Īrijā, aplikšanu ar nodokli, kuras veic komercdarbību šajā valstī ar savu Īrijas filiāļu starpniecību. Līdz ar to ir jānosaka peļņa, kas ir jāattiecina uz šīm filiālēm uzņēmumu ienākuma nodokļa nolūkos tā sauktās "normālās" aplikšanas ar nodokļiem ietvaros, ņemot vērā šajā gadījumā piemērojamos parastos noteikumus aplikšanai ar nodokļiem, tādus kā tie, kas atgādināti šī sprieduma 200. punktā, kuri ietver *TCA 97* 25. pantā paredzētos noteikumus, kas piemērojami sabiedrībām nerezidentēm.

205 Tādējādi būtiskais jautājums šajā lietā nav jautājums saistībā ar uzņēmumu grupas ietvaros veiktu darījumu cenu, kas tika uzdots lietā, kurā tika pasludināts 2019. gada 24. septembra spriedums Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Neapšaubāmi, peļņas attiecināšanai uz filiāli sabiedrības ietvaros var pēc analoģijas tikt piemēroti principi, kas piemērojami uzņēmumu grupas ietvaros veiktu darījumu cenām. Tāpat kā darījumu cenas grupas ietvaros, kuras piemēro šajā pašā uzņēmumu grupā integrētas sabiedrības, netiek noteiktas atbilstoši tirgus apstākļiem, peļņas attiecināšana uz filiāli vienas un tās pašas sabiedrības ietvaros nenotiek atbilstoši tirgus apstākļiem.

207 Tomēr, lai varētu veikt šādu piemērošanu pēc analoģijas, no valsts nodokļu tiesībām būtu jāizriet, ka peļņa, kas izriet no uzņēmumu nerezidentu filiāļu darbības, būtu jāapliek ar nodokli tādējādi, it kā tā tiktu gūta autonomu uzņēmumu, kuri darbojas tirgus apstākļos, saimnieciskās darbības rezultātā.

208 Šajā ziņā, otrām kārtām, jāatgādina, ka, ņemot vērā uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma piemērošanas apstākļus Īrijā, saskaņā ar *TCA 97* 25. pantu sabiedrības rezidentes, no vienas puses, un sabiedrības nerezidentes, kuras veic komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību, no otras puses, ir – kā norādīts šī sprieduma 161. punktā – salīdzināmā situācijā, ņemot vērā minētā režīma mērķi, proti, aplikt ar nodokli šo sabiedrību – gan rezidentu, gan nerezidentu – ar nodokli apliekamo peļņu.

209 Turklāt, kā norādīts šī sprieduma 179. punktā, attiecīgajai analīzei, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, lai noteiktu sabiedrību nerezidenšu, kuras veic komercdarbību Īrijā ar savu Īrijas filiāļu starpniecību, ar nodokli apliekamo peļņu, ir jāattiecas uz šo Īrijas filiāļu faktiskajām darbībām un uz to darbību vērtību, kuras šīs filiāles faktiski ir pašas īstenojušas.

210 Turklāt ir jānorāda, ka Īrija, kura tika tieši iztaujāta par šo jautājumu ar Vispārējās tiesas uzdotu rakstveida jautājumu un mutiski tiesas sēdes laikā, apstiprināja, ka, lai piemērotu *TCA 97* 25. pantu tā, kā norādīts šī sprieduma 209. punktā, filiāļu faktiski veikto darbību vērtība tiek noteikta atkarībā no šo darbību veida vērtības tirgū.

211 No tā izriet, ka Īrijas nodokļu tiesībās peļņu, kas izriet no šādas filiāles komercdarbības, ir paredzēts aplikt ar nodokli tādējādi, it kā tā būtu noteikta atbilstoši tirgus apstākļiem.

212 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka atbilstoši tai kompetencei, kas Komisijai ir piešķirta ar LESD 107. panta 1. punktu, izvērtējot nodokļu pasākumu, kas attiecas uz sabiedrības nerezidentes, kura veic komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību, ar nodokli apliekamo peļņu, tā šādas sabiedrības nerezidentes nodokļu slogu, kas izriet no minētā nodokļu pasākuma piemērošanas, var salīdzināt ar nodokļu slogu, kas izriet no parasto valsts tiesībās noteikto nodokļu noteikumu piemērošanas sabiedrībai rezidentei, kura ir salīdzināmā faktiskajā situācijā un veic savu darbību atbilstoši tirgus apstākļiem.

213 Šie secinājumi *mutatis mutandis* tika apstiprināti ar 2006. gada 22. jūnija spriedumu Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), kā to Komisija pamatoti norāda apstrīdētajā lēmumā. Lieta, kurā tika pasludināts minētais spriedums, attiecas uz Beļģijas nodokļu tiesībām, kurās bija paredzēts, ka integrētām sabiedrībām un neatkarīgām sabiedrībām ir jāpiemēro vieni un tie paši nosacījumi. Faktiski minētā sprieduma 95. punktā Tiesa atzina nepieciešamību salīdzināt atkāpes nodokļa režīmu ar "parastu režīmu, kas balstīts uz uzņēmuma, kurš darbojas brīvas konkurences apstākļos, ienākumu un izdevumu starpību".

214 Tādējādi, lai gan, izmantojot nodokļu pasākumu, kas attiecas uz sabiedrības nerezidentes, kura īsteno komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību, ar nodokli apliekamo peļņu, valsts iestādes ir piekritušas noteiktam uz šo filiāli attiecināmam peļņas līmenim, LESD 107. panta 1. punkts ļauj Komisijai pārbaudīt, vai šis peļņas līmenis atbilst tam, kas tiktu iegūts, veicot šo komercdarbību tirgus apstākļos, lai pārbaudītu, vai no tā izriet sloga, kāds parasti ir aplūkotā uzņēmumam budžetam, atvieglojums, kas tam tādējādi piešķirtu priekšrocību minētā panta izpratnē. Nesaistītu pušu darījuma princips, kuru Komisija aprakstījusi apstrīdētajā lēmumā, tādējādi ir līdzeklis, kas ļauj veikt šo pārbaudi, īstenojot savu kompetenci saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu.

215 Turklāt apstrīdētā lēmuma 256. apsvērumā Komisija ir pamatoti norādījusi, ka nesaistītu pušu darījuma princips tiek piemērots kā "atsauce", lai pārliecinātos, vai ar nodokli apliekamā sabiedrības nerezidentes filiāles peļņa uzņēmumu ienākuma nodokļa mērķiem tiek noteikta tādā veidā, lai nodrošinātu, ka integrētām sabiedrībām nerezidentēm, kas Īrijā darbojas ar filiāles starpniecību, netiek piešķirts labvēlīgāks režīms salīdzinājumā ar neintegrētajām neatkarīgajām sabiedrībām, kuru ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu.

216 Trešām kārtām, vēl ir jāprecizē, ka, Komisijai piemērojot šo līdzekli, lai pārbaudītu, vai sabiedrības nerezidentes, kas īsteno komercdarbību Īrijā ar filiāles starpniecību, ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot nodokļu pasākumu, atbilst ar nodokli apliekamas peļņas ticamai tirgus rezultāta aptuvenai aplēsei, tā priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē var konstatēt vienīgi ar nosacījumu, ka atšķirības starp abiem salīdzināmajiem faktoriem pārsniedz nepreciziātes, kas ir saistītas ar metodi, kura tiek piemērota, lai panāktu minēto aplēsi.

217 Ceturtām kārtām, jānorāda, ka, neapšaubāmi, kā apgalvo Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, kad apstrīdētie nodokļu nolēmumi tika pieņemti attiecīgi 1991. un 2007. gadā, nesaistītu pušu darījuma princips nebija iekļauts Īrijas nodokļu tiesībās nedz tieši, tostarp iekļaujot principus, kas ir piemērojami transfertcenu jomā attiecībā uz daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu iestādēm, ko ESAO Komiteja nodokļu jautājumos pieņēma 1995. gada 27. jūnijā un pārskatīja 2010. gada 22. jūlijā (turpmāk tekstā – "ESAO pamatnostādnes transfertcenu jomā"), nedz – iekļaujot ESAO atļauto pieeju, attiecinot peļņu uz sabiedrību nerezidenšu filiālēm.

218 Tomēr, pat formāli neiekļaujot šo principu Īrijas tiesībās, kā tikko konstatēts šī sprieduma 209. un 210. punktā, Īrija apstiprināja, ka tam, lai Īrijas nodokļu iestādes varētu piemērot *TCA 97* 25. pantu, bija nepieciešams, pirmkārt, noteikt faktiskās aplūkoto Īrijas filiāļu darbības un, otrkārt, noteikt šo darbību vērtību atkarībā no šo darbību veida tirgus vērtības.

219 Turklāt ir jākonstatē, ka no *High Court* (Augstā tiesa) sprieduma lietā *Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465*, uz kuru Komisija norāda savā rakstveida atbildē uz Vispārējās tiesas jautājumiem un par kura piemērojamību lietas dalībnieki debatēja tiesas sēdē, izriet, ka jau 1984. gadā Īrijas nodokļu iestādes ir uzskatījušas – gadījumā, ja darījuma starp saistītiem uzņēmumiem paziņotā vērtība neatbilst tai, kas būtu izrietējusi no tirdzniecības, šī vērtība ir jāpielāgo tādējādi, lai tā atbilstu tirgus vērtībai. Šāda pieeja, kuru principā apstiprina *High Court* (Augstā tiesa), nozīmē veikt piedāvātajiem pielāgojumiem līdzvērtīgus pielāgojumus, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu, tostarp atbilstoši ESAO pamatnostādnēm transfertcenu jomā.

220 Turklāt, kā pamatoti norāda Komisija, konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kuras Īrija parakstījusi ar Amerikas Savienotajām Valstīm un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti, ir iekļauts nesaistītu pušu darījuma princips, lai atrisinātu iespējamas nodokļu dubultās uzlikšanas situācijas. Tādējādi šajās konvencijās tika noteikta peļņa, kuru katra šo konvenciju līgumslēdzēja valsts var aplikt ar nodokli, ja sabiedrība, kas reģistrēta kādā no šīm valstīm, veic komercdarbību citā valstī, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu. Līdz ar to ir jāsecina, ka vismaz saistībā ar divpusējām attiecībām ar šīm valstīm Īrija ir piekritusi piemērot nesaistītu pušu darījuma principu, lai izvairītos no nodokļu dubultās uzlikšanas situācijām.

221 Piektām kārtām, Komisija turpretī nevar apgalvot – kā to pamatoti norāda Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, – ka pastāv autonoms pienākums piemērot nesaistītu pušu darījuma principu, kas izriet no LESD 107. panta un kas liek dalībvalstīm piemērot šo principu horizontālā veidā visās to valsts nodokļu tiesību jomās.

222 Tā kā šajā jomā nav Savienības tiesiskā regulējuma, dalībvalstīm ir kompetence noteikt nodokļu bāzes un nodokļu maksājumu sadali atkarībā no dažādiem ražošanas faktoriem un dažādām saimniecības nozarēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. punkts).

223 Lai gan tas, protams, nenozīmē, ka LESD 107. pants nav piemērojams visiem tiem nodokļu pasākumiem, kas tostarp ietekmē nodokļu iestāžu vērā ņemto nodokļu bāzi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103. un 104. punkts), tomēr šajā Savienības tiesību attīstības stadijā Komisijai nav kompetences autonomi noteikt integrēta uzņēmuma "normālo" aplikšanu ar nodokļiem, neņemot vērā valstu nodokļu tiesību normas.

224 Tomēr, lai gan tā sauktā "normālā" aplikšana ar nodokļiem ir definēta valsts nodokļu noteikumos un pati priekšrocības esamība ir jānosaka saistībā ar šiem noteikumiem, tomēr, ja šajās valsts tiesību normās ir paredzēts, ka sabiedrību nerezidenšu filiāles, ciktāl tas attiecas uz peļņu, kas izriet no to komercdarbības Īrijā, un sabiedrības rezidentes tiek apliktas ar nodokļiem vienādos apstākļos, LESD 107. panta 1. punkts ļauj Komisijai pārbaudīt, vai uz filiālēm attiecināmais peļņas līmenis, ko apstiprinājušas valsts iestādes, lai noteiktu minēto sabiedrību nerezidenšu ar nodokli apliekamo peļņu, atbilst peļņas līmenim, kas tiktu panākts, īstenojot komercdarbību tirgus apstākļos.

225 Šādos apstākļos ir jānoraida Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* argumenti, uz kuriem norādīts pirmajā pamatā lietā T-778/16 un pirmajā un otrajā pamatā lietā T-892/16, ciktāl ar tiem tiek apstrīdēts tas, ka šajā lietā Komisija, ņemot vērā to, ka Īrijas nodokļu iestādes ir piemērojušas *TCA 97* 25. pantu, izmantojot nesaistītu pušu darījuma principu, kas ir definēts apstrīdētajā lēmumā kā līdzeklis, ir pārbaudījusi, vai uz filiālēm attiecināmais peļņas līmenis par to komercdarbību Īrijā, kas tika akceptēts apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, atbilst tam peļņas līmenim, kas būtu iegūts, īstenojot komercdarbību tirgus apstākļos.

ii) Par jautājumu, vai Komisija ir pareizi piemērojusi nesaistītu pušu darījuma principu savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā

226 Trešajā pamatā lietā T-778/16 Īrija apgalvo, ka pati Komisija savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā nav konsekventi piemērojusi nesaistītu pušu darījuma principu, ciktāl tā nav ņēmusi vērā *Apple* grupas ekonomisko realitāti, struktūru un īpatnības.

227 Šajā ziņā ir jāatgādina šī sprieduma 209. un 210. punktā norādītais, proti, ka attiecīgajai analīzei, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, lai noteiktu sabiedrību nerezidenšu, kuras veic komercdarbību Īrijā ar savu Īrijas filiāļu starpniecību, ar nodokli apliekamo peļņu, ir jāattiecas uz šo Īrijas filiāļu faktiskajām darbībām un uz to darbību tirgus vērtību, kuras šīs filiāles faktiski ir pašas īstenojušas.

228 Galvenokārt izvirzītajā argumentācijā Komisija secināja, ka *Apple* grupas IĪ licences, kas pieder *ASI* un *AOE*, esot vajadzējis attiecināt uz Īrijas filiālēm, jo šīm abām sabiedrībām nav personāla un fiziskas klātbūtnes, nemēģinot pierādīt, ka šāda attiecināšana izriet no darbībām, kuras minētās Īrijas filiāles ir faktiski veikušas. Turklāt no šī konstatējuma Komisija secināja, ka *ASI* un *AOE* tirdzniecības ienākumu kopums esot bijis jāuzskata par tādu, kas izriet no Īrijas filiāļu darbības, nemēģinot pierādīt, ka šie ienākumi atspoguļo pašu filiāļu faktiski veikto darbību [tirgus] vērtību.

229 Šādos apstākļos argumenti, uz kuriem Īrija norāda trešajā pamatā lietā T-778/16, ciktāl ar tiem tiek apstrīdēti secinājumi, pie kuriem, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu, Komisija ir nonākusi savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā, ir jāuzskata par pamatotiem.

230 Šī sprieduma 188. punktā norādīto iemeslu dēļ turpinājumā ir jāizvērtē Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzītie argumenti pret Komisijas vērtējumu tās galvenokārt izvirzītajā argumentācijā saistībā ar ESAO atļauto pieeju.

3) Par ESAO atļauto pieeju (daļēji otrais un ceturtais pamats lietā T-778/16 un piektais pamats lietā T-892/16)

231 Būtībā Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka ESAO atļautā pieeja nav daļa no Īrijas nodokļu sistēmas, īpaši, ciktāl tā attiecas uz *TCA 97* 25. pantā paredzēto sabiedrību nerezidenšu aplikšanu ar nodokli. Šīs tiesību normas pamatā neesot ESAO atļautā pieeja. Turklāt Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* norāda – pat ja tiktu uzskatīts, ka ar nodokli apliekamās peļņas attiecināšana saskaņā ar *TCA 97* 25. pantu bija jāveic atbilstoši ESAO atļautajai pieejai, Komisija to esot piemērojusi kļūdaini, ciktāl tā neizvērtēja funkcijas, kuras faktiski tika īstenotas *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēs.

232 Tādējādi, pirmkārt, ir jāizvērtē, vai Komisija varēja pamatoti balstīties uz ESAO atļauto pieeju, lai pārbaudītu selektīvas priekšrocības esamību, un, otrkārt, – apstiprinošas atbildes gadījumā – vai Komisija minēto pieeju galvenokārt izvirzītajā argumentācijā ir piemērojusi pareizi.

i) Par Komisijas iespēju pamatoties uz ESAO atļauto pieeju

233 Kā norādīts šī sprieduma 202. punktā, nodokļu pasākumu gadījumā pašu priekšrocības esamību var pierādīt vienīgi saistībā ar tā saukto "normālo" aplikšanu ar nodokļiem, lai pārbaudītu, vai minēto pasākumu rezultātā samazinās subjektu, kam piemēroti attiecīgie pasākumi, nodokļu slogs salīdzinājumā ar to, kas šiem subjektiem parasti būtu jāuzņemas minēto pasākumu neesamības gadījumā.

234 No tā izriet, ka Komisijai tas, vai apstrīdētie nodokļu nolēmumi rada priekšrocību un vai tā ir selektīva, bija jāpārbauda saistībā ar Īrijas nodokļu tiesībām.

235 Kā izriet no šī sprieduma 196. punktā minētajiem apsvērumiem, pirmkārt, Komisija apstrīdētā lēmuma 255. apsvērumā ir skaidri norādījusi, ka tā nav tieši piemērojusi ESAO nodokļu paraugkonvencijas 7. panta 2. punktu vai 9. pantu, nedz arī ESAO sniegtās vadlīnijas par peļņas sadali un transfertcenu noteikšanu. Otrkārt, kā norādīts šī sprieduma 217. punktā, ESAO atļautā pieeja nav iekļauta Īrijas nodokļu tiesībās.

236 Tomēr, pat ja Komisija ir pamatoti norādījusi, ka ESAO izstrādātie principi un, konkrētāk, ESAO atļautā pieeja tai formāli nav saistoša, tomēr tās galvenokārt izvirzītajā argumentācijā, tostarp apstrīdētā lēmuma 265.–270. apsvērumā tā būtībā pamatojas uz ESAO atļauto pieeju, ciktāl tā uzskatīja, ka peļņas sadalei sabiedrībā ir nepieciešama aktīvu, funkciju un risku sadale starp dažādām šīs sabiedrības daļām. Turklāt pati Komisija tieši atsaucas uz ESAO atļauto pieeju, lai pamatotu savus apsvērumus, piemēram, apstrīdētā lēmuma 186. zemsvītras piezīmē.

237 Šajā ziņā ir jānorāda, ka ESAO atļautās pieejas pamatā ir ekspertu grupu veikts darbs, tā atspoguļo starptautiskā mērogā sasniegto konsensu par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgiem uzņēmumiem un tādējādi tai ir zināma praktiska nozīme, interpretējot jautājumus par minēto peļņas attiecināšanu, kā to ir atzinusi Komisija apstrīdētā lēmuma 79. apsvērumā.

238 Turklāt ir jāatgādina – kā pati Īrija to atzīst prasības pieteikuma 123. punktā, un Komisija to neapstrīd –, ka *TCA 97* 25. panta piemērošanai ir nepieciešams ņemt vērā filiāļu Īrijā faktisko stāvokli un situāciju, īpaši šo filiāļu īstenotās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, kurus tās uzņēmušās. Turklāt arī jāatgādina, ka Īrija, kura tieši par šo jautājumu tika iztaujāta ar Vispārējās tiesas uzdotu rakstveida jautājumu un mutiski tiesas sēdē, apstiprināja, ka, lai noteiktu uz filiālēm attiecināmo peļņu *TCA 97* 25. panta izpratnē, jāveic objektīva faktu analīze, ietverot, pirmkārt, filiāles veikto "darbību" noteikšanu, aktīvus, kurus tā izmanto savām darbībām, tostarp saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, piemēram, IĪ, un ar to saistītos riskus, kurus tā uzņemas, un, otrkārt, jānosaka šī veida darbību vērtība tirgū.

239 Pretēji tam, ko apgalvo Īrija ar saviem argumentiem saistībā ar atšķirībām, kas pastāv starp *TCA 97* 25. pantu un ESAO atļauto pieeju, jākonstatē, ka būtībā Īrijas aprakstītā *TCA 97* 25. panta piemērošana un funkcionālā un faktu analīze pirmajā ESAO atļautajā pieejā piedāvātajā analīzes posmā pārklājas.

240 Šādos apstākļos nevar pārmest Komisijai, ka tā būtībā ir pamatojusies uz ESAO atļauto pieeju, uzskatot, ka, lai piemērotu *TSA 97* 25. pantu, attiecinot peļņu uz sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāli, ir jāņem vērā aktīvu, funkciju un risku sadale starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām.

ii) Par jautājumu, vai Komisija ir pareizi piemērojusi ESAO atļauto pieeju savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā

241 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* būtībā norāda, ka Komisijas galvenokārt izvirzītā argumentācija neatbilst ESAO atļautajai pieejai, jo Komisija esot uzskatījusi, ka peļņa, kas attiecināma uz *Apple* grupas IĪ licencēm, esot noteikti bijusi jāattiecina uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, jo *ASI* un *AOE* vadītāji neesot veikuši aktīvas vai būtiskas funkcijas šo licenču pārvaldīšanai.

242 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar ESAO atļauto pieeju, kas tostarp aprakstīta apstrīdētā lēmuma 88. un 89. apsvērumā, analīzes mērķis pirmajā posmā ir noteikt aktīvus, funkcijas un riskus, kas ir jāattiecina uz sabiedrības pastāvīgo uzņēmumu saistībā ar tā faktiski veikto darbību. Neapšaubāmi, analīzi šajā pirmajā posmā nevar veikt abstraktā veidā, neņemot vērā darbības un funkcijas, kas veiktas sabiedrībā kopumā. Tomēr apstāklis, ka ESAO atļautajā pieejā ir pieprasīta pastāvīgajā uzņēmumā faktiski veikto funkciju analīze, ir pretrunā Komisijas veiktajai pieejai, ar kuru, pirmkārt, tika noteiktas sabiedrības kopumā veiktās funkcijas, neveicot detalizētāku filiāļu faktiski veikto funkciju analīzi, un, otrkārt, prezumēts, ka funkcijas veica pastāvīgs uzņēmumus, ja tās nevarēja attiecināt uz pašas sabiedrības biroju.

243 Savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā Komisija būtībā uzskatīja, ka *ASI* un *AOE* peļņa, kas ir attiecināma uz *Apple* grupas IĪ (kas atbilstoši Komisijas teorijai pārstāv ļoti ievērojamu šo abu sabiedrību peļņas kopuma daļu), bija jāattiecina uz Īrijas filiālēm, jo *ASI* un *AOE* bez minētajām filiālēm neesot bijuši darbinieki, kas varētu pārvaldīt šo IĪ, tomēr nepierādot, ka Īrijas filiāles būtu veikušas šādas pārvaldības funkcijas.

244 Kā to pamatoti norāda Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, no tā izriet, ka Komisijas pieeja galvenokārt izvirzītajā argumentācijā neatbilst ESAO atļautajai pieejai.

245 Šādos apstākļos, kā to pamatoti apgalvo Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* ar saviem iebildumiem, kas celti otrajā un ceturtajā pamatā lietā T-778/16 un piektajā pamatā lietā T-892/16, jāuzskata, ka Komisija galvenokārt izvirzītajā argumentācijā ir kļūdaini piemērojusi *ASI* un *AOE* filiāļu veikto darbību funkcionālo un faktisko analīzi, uz kuru balstīta Īrijas nodokļu iestāžu veiktā *TCA 97* 25. panta piemērošana un kura būtībā atbilst analīzei, kas ir paredzēta ESAO atļautajā pieejā.

4) Secinājumi par atsauces sistēmas noteikšanu un vērtējumi par parasto aplikšanu ar nodokli atbilstoši Īrijas tiesībām

246 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, jāsecina, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, par atsauces sistēmu šajā gadījumā nosakot vispārējo tiesību sistēmu sabiedrību peļņas aplikšanai ar nodokli, kurā tostarp ietilpst *TCA 97* 25. pantā paredzētie noteikumi.

247 Turklāt Komisija nav pieļāvusi kļūdu, izmantojot nesaistītu pušu darījuma principu kā līdzekli pārbaudei, vai, Īrijas nodokļu iestādēm piemērojot *TCA 97* 25. pantu, uz filiālēm attiecināmais peļņas līmenis par to komercdarbību Īrijā, kas akceptēts apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, atbilst peļņas līmenim, kas būtu iegūts, īstenojot šo komercdarbību tirgus apstākļos.

248 Turklāt Komisijai nevar pārmest to, ka tā būtībā ir pamatojusies uz ESAO atļauto pieeju, uzskatot, ka, lai piemērotu *TCA 97* 25. pantu, peļņas attiecināšanā uz sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāli ir jāņem vērā aktīvu, funkciju un risku sadale starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām.

249 Turpretī jānorāda, ka galvenokārt izvirzītajā argumentācijā Komisija ir pieļāvusi kļūdas saistībā ar *TCA 97* 25. panta piemērošanu, kā tas konstatēts šī sprieduma 187. punktā, nesaistītu pušu darījuma principu, kā norādīts šī sprieduma 229. punktā, un ESAO atļauto pieeju, kā konstatēts šī sprieduma

244. un 245. punktā. Šādos apstākļos ir jāsecina, ka Komisijas galvenokārt izvirzītā argumentācija ir balstīta uz kļūdainu parastās aplikšanas ar nodokli atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām, kas ir piemērojamas šajā lietā, vērtējumu.

250 Pilnīguma labad tomēr turpinājumā ir jāpārbauda Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* norādītie iebildumi saistībā ar Komisijas faktiskajiem vērtējumiem par darbībām *Apple* grupā.

3. Par Komisijas vērtējumiem saistībā ar darbībām "Apple" grupā (pirmais pamats lietā T-778/16 un trešais un ceturtais pamats lietā T-892/16)

251 Kā konstatēts šī sprieduma 177. punktā, *TCA 97* 25. pants attiecas uz peļņu, kas izriet no darbībām, kuras ir veikušas pašas Īrijas filiāles. Turklāt jāatgādina, ka *TCA 97* 25. panta piemērošanai – kā norādīts šī sprieduma 238. punktā – ir nepieciešams ņemt vērā filiāļu Īrijā faktiskos apstākļus un situāciju, tostarp īstenotās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, kurus uzņēmušās filiāles.

252 Vēl ir jānorāda – pati Komisija apstrīdētā lēmuma 91. un 92. apsvērumā ir uzsvērusi, ka ESAO atļautā pieeja attiecībā uz jautājumu par tādu nemateriālo vērtību kā IĪ attiecināšanu uz pastāvīgajiem uzņēmumiem ir balstīta uz būtisku cilvēku funkciju jēdzienu, kas attiecas uz attiecīgo vērtību pārvaldīšanu un lēmumu pieņemšanu, tostarp par nemateriālās vērtības attīstību.

253 Tādējādi ir jāizvērtē iebildumi, kurus Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* cēlusi pirmajā pamatā lietā T-778/16 un trešajā un ceturtajā pamatā lietā T-892/16 pret Komisijas faktisko vērtējumu saistībā ar darbībām *Apple* grupā.

254 Būtībā Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka darbības un funkcijas, kuras veic pēdējo minēto Īrijas filiāles un kuras ir noteikusi Komisija, atspoguļo tikai niecīgu daļu no to saimnieciskās darbības un to peļņas un ka katrā ziņā šīs darbības un funkcijas nav iekļautas nedz pārvaldībā, nedz stratēģisku lēmumu pieņemšanā saistībā ar IĪ attīstību un tirdzniecību. Turpretī Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka visi stratēģiskie lēmumi, it īpaši tie, kas attiecas uz produktu izstrādi un attīstību, tika pieņemti, ievērojot globālo komercstratēģiju, kas noteikta Kupertino un ko īstenojušas abas aplūkotās sabiedrības ar to vadības struktūrām, kuras katrā ziņā atrodas ārpus Īrijas filiālēm. Tādējādi *Apple* grupas IĪ licenču attiecināšana uz Īrijas filiālēm neesot pamatota.

a) Par ASI Īrijas filiāles darbībām

255 Kā norādīts šī sprieduma 9. punktā, *ASI* Īrijas filiāle tostarp ir atbildīga par iepirkumu, pārdošanas un izplatīšanas darbībām, kas saistītas ar "Apple" preču zīmes produkcijas pārdošanu saistītajām pusēm un trešo pušu klientiem *EMEIA* un *APAC* reģionos.

256 Apstrīdētā lēmuma 289. un 290. apsvērumā Komisija atsaucas uz produktu kvalitātes kontroli, pētniecības un attīstības infrastruktūru pārvaldību un uzņēmuma riskiem kā funkcijām, kas neapšaubāmi ir jāattiecina uz Īrijas filiālēm, ņemot vērā faktu, ka bez minētajām filiālēm *ASI* un *AOE* nav personāla, kas varētu uzņemties šādas funkcijas.

257 Konkrētāk, Komisija uzsver – ciktāl *ASI* Īrijas filiālei ir atļauts izplatīt "Apple" preču zīmes produkciju, tās darbībām ir nepieciešama piekļuve minētajai preču zīmei, kas tika pilnībā piešķirta *ASI Apple* grupas IĪ licences veidā (apstrīdētā lēmuma 296. apsvērums).

258 Turpinājumā Komisija norādīja, ka *ASI* Īrijas filiāle ir īstenojusi noteiktu skaitu "Apple" preču zīmes attīstībai un uzturēšanai būtisku funkciju vietējos tirgos, kā arī nodrošinājusi klientu lojalitāti pret šo preču zīmi šajos tirgos. Kā piemēru tā norādīja, ka *ASI* Īrijas filiāle ir tieši segusi vietējā mārketinga izmaksas mārketinga pakalpojumu sniedzējiem (apstrīdētā lēmuma 297. apsvērums). Turklāt *ASI* Īrijas filiāle esot bijusi atbildīga par reģionālo datu iegūšanu un analīzi, lai noteiktu "Apple" preču zīmes

produkcijas pieprasījuma prognozes (apstrīdētā lēmuma 298. apsvērums). Papildus tam Komisija uzsver, ka Īrijā tika ieviestas līdzvērtīgas [*konfidenciāli*] pilna laika darba vietas (PLDV) pētniecības un attīstības kategorijā (apstrīdētā lēmuma 300. apsvērums).

259 Pirmkārt, attiecībā uz apstrīdētā lēmuma 289.–295. apsvērumā Komisijas veikto attiecināšanu "pēc izslēgšanas metodes", ar kuru *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm tika piedēvētas kvalitātes kontroles, pētniecības un attīstības infrastruktūru pārvaldības un uzņēmuma risku pārvaldības funkcijas vienīgi tādēļ, ka *ASI* un *AOE* neesot bijis personāla ārpus to Īrijas filiālēm, jāatgādina šī sprieduma 243. un 244. punktā norādītie apsvērumi, saskaņā ar kuriem šāda metode neatbilst nedz Īrijas tiesībām, nedz ESAO atļautajai pieejai. Ar šādu argumentāciju Komisija nav pierādījusi, ka Īrijas filiāles faktiski būtu īstenojušas šādas funkcijas.

260 Sava vērtējuma pamatojumam Komisija balstās uz izmaksu dalīšanas nolīguma, kas tika grozīts 2009. gadā, B pielikumu, kurā ir ietvertas divas tabulas, kas atspoguļotas apstrīdētā lēmuma 8. un 9. shēmā (apstrīdētā lēmuma 122. apsvērums) un kas attiecas uz visām būtiskajām ar nemantiskajām vērtībām saistītajām funkcijām, par ko ir noslēgts aplūkotais nolīgums, kā arī ar to saistītajiem riskiem. Katra no šīm funkcijām un katrs no šiem riskiem tiek apzīmēts ar "x" – attiecīgi – saistībā ar *Apple Inc.* (norādīta kā "*Apple*") un *ASI* un *AOE* (kopā norādītas kā "*International Participant*"), izņemot IĪ reģistrāciju un aizsardzību, kas ir saistīta vienīgi ar *Apple Inc.*

261 Tādējādi nemantiskajām vērtībām, uz ko attiecas izmaksu dalīšanas nolīgums, proti, būtībā, visam *Apple* grupas IĪ, minētā nolīguma B pielikumā uzskaitītās funkcijas ietver pētniecību un attīstību, kvalitātes kontroli, prognozes, finanšu plānošanu un ar attīstības darbībām saistīto analīzi, pētniecības un attīstības infrastruktūru pārvaldību, līgumu par attīstības darbībām slēgšanu ar saistītajām pusēm vai trešajām personām, ar attīstības darbībām saistīto līgumu administratīvo vadību, personāla, līgumslēdzēju un apakšuzņēmēju atlasi, pieņemšanu darbā un pārraudzību saistībā ar attīstīšanas darbību veikšanu, IĪ reģistrāciju un aizsardzību un tirdzniecības attīstīšanu.

262 Attiecībā uz riskiem, kas uzskaitīti šajā izmaksu dalīšanas nolīguma B pielikumā, tie visam *Apple* grupas IĪ tostarp ietver ar preču izstrādi, preču kvalitāti, tirgu attīstību saistītos riskus, risku par atbildību, kas izriet no precēm, pamatlīdzekļu un materiālo aktīvu risku, IĪ aizsardzības un IĪ aizsardzības neievērošanas risku, kā arī preču zīmes attīstības un atpazīstamības risku un riskus saistībā ar regulatīvā režīma izmaiņām.

263 Kā *Apple Inc.* apgalvoja administratīvā procesa laikā un *ASI* un *AOE* – Vispārējā tiesā, no aplūkotā pielikuma izriet, ka runa ir par funkcijām, kuras bija atļauts veikt izmaksu dalīšanas nolīguma pusēm, un ar tām saistītajiem riskiem, kas tām, iespējams, bija jāuzņemas. Komisija nav iesniegusi nevienu pierādījumu tam, ka šīs funkcijas būtu faktiski īstenojušas *ASI* un *AOE*, un vēl jo mazāk to Īrijas filiāles.

264 Turklāt attiecībā uz šīm funkcijām un riskiem Komisija apgalvo – ir "acīmredzams", ka *ASI* un *AOE* nevarēja uzraudzīt šādus riskus bez darbiniekiem ārpus to filiālēm. Tomēr Komisija nav iesniegusi nevienu pierādījumu tam, ka aplūkoto filiāļu personāls faktiski būtu īstenojis šīs funkcijas un pārvaldījis šos riskus.

265 Turklāt Īrija gan administratīvajā procesā ar *Apple Inc.*, gan Vispārējā tiesā kopā ar *ASI* un *AOE* apgalvo, ka *ASI* filiālei līdz 2012. gadam nebija personāla, jo līdz tam visu personālu nodarbināja *AOE* Īrijas filiāle. Šī informācija ir norādīta apstrīdētā lēmuma 109. apsvērumā un tika apstiprināta tiesas sēdē. Ja būtu jāpiekrīt Komisijas argumentam, saskaņā ar kuru *ASI* nevarēja īstenot funkcijas ārpus tās filiāles personāla neesamības dēļ, tas nozīmētu, ka lielā laikposma daļā, uz kuru attiecas Komisijas pārbaude, šīs funkcijas nevarētu veikt arī *ASI* Īrijas filiāle, kurai arī nebija personāla.

266 Tāpat Komisija pamatojas uz faktu, ka *ASI* valde, izmantojot vienīgi neregulāras sanāksmes, neesot varējusi nedz īstenot šīs funkcijas, nedz uzņemties šos riskus. Tomēr Komisija nav mēģinājusi pierādīt, ka *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu pārvaldes struktūras faktiski īstenoja visu ar *Apple* grupas IĪ saistīto funkciju un risku, kas uzskaitīti izmaksu dalīšanas nolīguma B pielikumā, aktīvu ikdienas pārvaldību.

267 Visbeidzot, attiecībā uz izmaksu dalīšanas nolīguma B pielikumā uzskaitītajām darbībām un riskiem, kas norādīti šī sprieduma 261. un 262. punktā, var secināt, ka runa būtībā ir par *Apple* grupas ekonomiskā modeļa (*business model*) funkciju kopumu, kuras ir vērstas uz tehnoloģisko produktu attīstību. It īpaši attiecībā uz minētajā pielikumā uzskaitītajiem riskiem jānorāda, ka tos var uzskatīt par galvenajiem riskiem, kas ir raksturīgi šim ekonomiskajam modelim. Komisija būtībā apgalvo, ka *ASI* Īrijas filiāle ir veikusi visas šīs funkcijas un ir uzņēmusies visus šos riskus saistībā ar *Apple* grupas darbību ārpus Amerikas kontinenta, nesniedzot pierādījumus tam, ka aplūkotā filiāle konkrēti veiktu šīs funkcijas un uzņemtos šos riskus. Ņemot vērā *Apple* grupas darbību nozīmi ārpus Amerikas kontinenta, kas veido aptuveni 60 % no grupas apgrozījuma, šāds Komisijas apsvērums nav pamatots.

268 Otrkārt, attiecībā uz darbībām un funkcijām, kuras Komisija ir uzskaitījusi apstrīdētā lēmuma 296.–300. apsvērumā kā tādas, ko faktiski veic *ASI* Īrijas filiāle, ir jānorāda, ka šajā lietā neviena no šīm darbībām un funkcijām, tās aplūkojot atsevišķi vai kopumā, nepamato *Apple* grupas IĪ licenču piešķiršanu šai filiālei.

269 Tādējādi attiecībā uz kvalitātes kontroli *ASI* un *AOE* apgalvo – un Komisija to šajā jautājumā nav apstrīdējusi –, ka tūkstošiem personu visā pasaulē tiek nodarbinātas kvalitātes kontroles funkciju veikšanā, lai gan Īrijā šajā amatā bija nodarbināta tikai viena persona. Turklāt tās apgalvo, ka šīs funkcijas pat varēja tikt sniegtas kā ārpakalpojumi, noslēdzot nolīgumus ar trešajām personām – iekārtu ražotājiem.

270 Šajā ziņā ir jākonstatē – fakts, ka tāda funkcija kā kvalitātes kontrole ir izšķiroša "Apple" preču zīmes, kuras produkciju izplatīja *ASI* Īrijas filiāle, reputācijai, nepastāvot citiem pierādījumiem, neļauj secināt, ka to noteikti veica šī filiāle.

271 Attiecībā uz pakļautības riskam pārvaldību filiāļu parastās darbības ietvaros Komisija kā vienīgo argumentu norāda – bija "acīmredzami", ka, tā kā *ASI* nav darbinieku, tā nevarēja kontrolēt un uzraudzīt komerciālos riskus. Šajā ziņā pietiek norādīt uz šī sprieduma 266. punktā izklāstītajiem apsvērumiem, saskaņā ar kuriem Komisijai ar konkrētiem pierādījumiem bija jāpierāda, ka *ASI* un *AOE* filiāles veica tām piedēvētās funkcijas un uzņēmās tām uzticētos riskus. Līdz ar to Komisijas argumentācija ne tikai nerada acīmredzamu rezultātu, bet arī nevar pierādīt, ka *ASI* Īrijas filiāle patiešām veica šāda veida funkcijas.

272 Attiecībā uz pētniecības un attīstības infrastruktūru pārvaldi *ASI* un *AOE* apgalvo (un Komisija to neapstrīd), ka neviena Īrijas filiāļu nodarbināta persona nebija atbildīga par šādu infrastruktūru.

273 Attiecībā uz [*konfidenciāli*] PLDV amata vietām, kas bija norādītas kā pētniecības un attīstības darbinieki, *ASI* un *AOE* sniedza detalizētus paskaidrojumus par šo darbinieku konkrētajiem uzdevumiem, proti, drošības un vides aizsardzības noteikumu ievērošanas nodrošināšanu reģionā [*konfidenciāli*], produktu testēšanu, lai nodrošinātu to atbilstību reģionā [*konfidenciāli*] piemērojamajiem tehniskajiem standartiem, palīdzības sniegšanu Kupertino izveidotajai komandai programmatūras piegādē [*konfidenciāli*], programmatūras tulkošanu dažādās [*konfidenciāli*] reģiona valodās un administratīvo atbalstu [*konfidenciāli*]. Šīm darbībām esot skaidri papildinošs raksturs, un, lai arī cik svarīgas tās būtu, tās nevarot uzskatīt par galvenajām funkcijām, kas nosaka *Apple* grupas IĪ licenču piešķiršanu attiecīgajām Īrijas filiālēm.

274 Attiecībā uz mārketinga pakalpojumu sniedzēju veiktā vietējā mārketinga izmaksām tas, ka *ASI* filiāle ir uzņēmusies šīs izmaksas, nenozīmē, ka šī filiāle pati par sevi ir atbildīga par mārketinga stratēģijas izstrādi. Kā apgalvo *ASI* un *AOE*, un Komisija to neapstrīd, *ASI* Īrijas filiālei nebija personāla, kas veiktu mārketinga funkcijas.

275 Attiecībā uz reģionālo datu vākšanas un analīzes darbībām Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* neapstrīd, ka pēdējās minētās attiecīgajā laikposmā ir piedalījušās šādās darbībās. Tomēr, kā norāda Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, un Komisija to neapstrīd, šīs darbības, šķiet, izpaudās kā vienkārša datu apkopošana, kurus bija paredzēts sagrupēt vispārējā datubāzē. Šīs datu statistikas apstrādes darbības drīzāk šķiet palīgdarbības, nevis darbības, kas ir būtiskas *ASI* komercdarbību kopumam. Katrā ziņā atbildība par šīm darbībām, kas pieder pie datu vākšanas, nevar pamatot *Apple* grupas IĪ licenču piešķiršanu Īrijas filiālēm.

276 Attiecībā uz darbībām saistībā ar *AppleCare* pakalpojumu Komisija apstrīdētā lēmuma 299. apsvērumā, pamatojoties uz Īrijas iesniegto *ad hoc* ziņojumu, norāda, ka runa ir par garantijas pakalpojumiem un pakalpojumiem, kas saistīti ar "Apple" preču zīmes produkcijas remontu visā *EMEIA* reģionā, par kuriem ir atbildīga *ASI* Īrijas filiāle. Komisija uzskata – tā kā šīs funkcijas mērķis ir nodrošināt klientu apmierinātību, tai ir tieša saikne ar "Apple" preču zīmi.

277 Šajā ziņā ir jānorāda – no Īrijas iesniegtā *ad hoc* ziņojuma, uz kuru ir balstījusies pati Komisija, izriet, ka *ASI* Īrijas filiāle, ievērojot Amerikas Savienotajās Valstīs noteiktās pamatnostādnes un stratēģisko vadību, ir veikusi vairākas funkcijas, kas kvalificētas kā "izpildes" funkcijas, tostarp sniegusi *AppleCare* pakalpojumus. Saistībā ar šo pakalpojumu *ASI* filiāles pienākumi tika aprakstīti kā tādi, kas ir saistīti ar "Apple" preču zīmes produkcijas garantijas un remonta programmām, remonta pakalpojumu sniedzēju tīkla pārvaldību un klientu apkalpošanas tālruņa dienestu. *ASI* filiāles konkrēti veiktie uzdevumi tika aprakstīti kā datu vākšana par preču neatbilstību, kā arī šīs neatbilstības un atpakaļ nodoto preču, kas tika nosūtītas Amerikas Savienotajās Valstīs esošajām analīzes grupām, uzraudzība (*monitoring*). Turklāt ir norādīts, ka *ASI* filiāle bija atbildīga par remonta pakalpojumu sniedzēju pārvaldību, kuri centralizēti bija apstiprināti *Apple* grupā, un par sastāvdaļu nosūtīšanu remontdarbu veikšanai piegādātāju tīklā. Šis apraksts atbilst tam, kas norādīts *Apple Inc.* iesniegtajā *ad hoc* ziņojumā. Komisija nav apstrīdējusi šo *ASI* Īrijas filiāles uzdevumu aprakstu, ko tā veic *AppleCare* pakalpojuma ietvaros.

278 Tiesas sēdē *ASI* un *AOE* apstiprināja, ka *AppleCare* ir pakalpojums, ko sniedz Īrijas filiāle, kas sedz uz šo pakalpojumu attiecināmās ar infrastruktūru un personālu saistītās izmaksas. Šī personāla uzdevums tostarp bija atbildēt uz "Apple" preču zīmes produkcijas lietotāju jautājumiem, izmantojot klientu apkalpošanas tālruni (*call centre*).

279 Ņemot vērā *AppleCare* pakalpojuma aprakstu, ko sniegusi Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, uz kuru Komisija atsaucas apstrīdētajā lēmumā, ir jāuzskata, ka runa ir par garantijas apkopes pakalpojumu "Apple" preču zīmes produkcijas lietotājiem, it īpaši – uzņemoties produktu ar trūkumiem salabošanu vai apmaiņu. Tādējādi šī Īrijas filiāles sniegtā apkopes pakalpojuma raksturs drīzāk ir papildinājums pašas garantijas, kas ir *ASI* atbildībā, īstenošanai. Turklāt šāds garantijas pakalpojums nav saistīts ar pašu preču projektēšanu, izstrādi, ražošanu un pārdošanu.

280 Lai arī garantijas pakalpojuma kvalitātei var būt būtiska ietekme uz preču zīmes uztveri vai arī tā varētu būt par pamatu preču uzlabojumiem, tas, ka *ASI* Īrijas filiāle veic šīs darbības, nebūt nenozīmē, ka ir jāpiešķir *Apple* grupas IĪ licences. Garantijas pakalpojumi bieži ir ārpakalpojumi, tomēr attiecīgās sabiedrības IĪ nav jāuztic attiecīgajam ārējam pakalpojumu sniedzējam.

281 Treškārt, *ASI* Īrijas filiāles darbību analīze, tostarp to funkciju analīze, kuras Komisija uzskatīja par tādām, kas pamato *Apple* grupas IĪ licenču piešķiršanu minētajai filiālei, liecina, ka tās ir ikdienas funkcijas, izpildot Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētās vadības norādījumus, kas nerada būtisku pievienoto vērtību *ASI* darbībām kopumā. Šajā ziņā ir jānorāda, ka tostarp *Apple Inc.* un Īrijas

iesniegtajos *ad hoc* ziņojumos tika veikta detalizēta *ASI* Īrijas filiāles darbību analīze. Abos šajos ziņojumos tika konstatēts, ka šīm darbībām ir rutīnas raksturs, tās raksturojot kā apgādes, pārdošanas un izplatīšanas darbības ar ierobežotu risku. Lai gan Komisija apstrīd šo pēdējo minēto kvalifikāciju, tā nav atspēkojusi pašu šo darbību un funkciju aprakstu, ko veikusi Īrija, kā arī *Apple Inc.*

282 Ceturtkārt, Komisija apgalvo, ka šīm *ASI* Īrijas filiāles darbībām un funkcijām esot nepieciešama piekļuve "Apple" preču zīmei. Tomēr, pat ja *ASI* Īrijas filiāles darbības būtu ietekmējušas "Apple" preču zīmes tēlu un prestižu un pat ja to īstenošanai būtu nepieciešama *Apple* grupas IĪ izmantošana, šo pieeju filiālei un šo preču zīmes izmantošanu, ko tā veic, varēja nodrošināt ar īpašām licencēm, kas piešķirtas minētās filiāles izmantošanas vajadzībām, bez nepieciešamības piešķirt visas aplūkotās IĪ licences. Līdz ar to ar saviem argumentiem Komisija nav pierādījusi, ka *Apple* grupas IĪ licences, kas pieder *ASI*, bija jāpiešķir tās filiālei.

283 Pēc *ASI* Īrijas filiāles funkciju un darbību analīzes, kuras Komisija ir identificējusi kā tādas, kas pamato to, ka minētajai filiālei tiek piešķirtas *ASI* piederošās *Apple* grupas IĪ licences, ir jāsecina, ka runa ir par palīgdarbībām un tādas politikas un stratēģijas īstenošanu, kura ir izstrādāta un pieņemta ārpus šīs filiāles, it īpaši attiecībā uz "Apple" preču zīmes produkcijas pētniecību, attīstību un tirdzniecību.

284 Šādos apstākļos ir jāsecina (kā to dara Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*) – Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *ASI* Īrijas filiāles funkcijas un darbības pamato *Apple* grupas IĪ licenču un no tām izrietošo ienākumu piešķiršanu šai filiālei.

b) Par AOE Īrijas filiāles darbībām

285 Kā norādīts šī sprieduma 10. punktā, *AOE* Īrijas filiāle ir atbildīga par *iMac* biroja datoru, *MacBook* portatīvo datoru un citu datorpiederumu ražošanu un montāžu. Šīs darbības tiek veiktas Īrijā. Tā šīs preces piegādā saistītajiem partneriem *Apple* grupā.

286 Attiecībā uz *AOE* Īrijas filiāli apstrīdētā lēmuma 301. apsvērumā Komisija norāda, ka šī filiāle izstrādāja specifiskus procesus un ražošanas kompetenci, kā arī garantēja kvalitātes nodrošināšanas un kontroles funkcijas, kas ir nepieciešamas "Apple" preču zīmes vērtības aizsargāšanai.

287 Turklāt apstrīdētā lēmuma 301. un 302. apsvērumā Komisija norāda, ka ar šo filiāli saistītās izmaksas, uz ko attiecas izmaksu dalīšanas nolīgums, tika ņemtas vērā saistībā ar 1991. gada nodokļu nolēmumu un ka 2007. gada nodokļu nolēmumā [*konfidenciāli*] procentu no tā apgrozījuma bija paredzēti kā atlīdzība par IĪ. Pamatojoties uz šiem faktiem, Komisija uzskata – Īrijas iestādēm bija jāsecina, ka *AOE* Īrijas filiāle piedalījās IĪ izstrādē vai "Apple" grupas IĪ licenču pārvaldībā un kontrolē.

288 Pirmkārt, šī sprieduma 259.–272. punktā izklāstītie apsvērumi ir piemērojami arī attiecībā uz *AOE* Īrijas filiāli tiktāl, ciktāl Komisija attiecībā uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm bez izšķirības izvirza savus argumentus par kvalitātes kontroles, pētniecības un attīstības infrastruktūras pārvaldības funkcijām un uzņēmuma risku pārvaldību.

289 Otrkārt, konkrētāk, attiecībā uz īpašām ražošanas procedūrām un ražošanas ekspertīzi lietas dalībnieki neapstrīd to, ka *AOE* Īrijas filiāle faktiski veic šīs funkcijas. Tomēr Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd secinājumus, kurus Komisija no tā izdara.

290 Šajā ziņā ir jānorāda, ka runa ir par īpašām ražošanas procedūrām un ražošanas ekspertīzi, ko izstrādāja pati *AOE* Īrijas filiāle savas ražošanas darbības ietvaros. Tādējādi, pat ja uz šiem elementiem varētu attiekties noteiktu intelektuālā īpašuma tiesību aizsardzība, runa ir par jomu, kas ir ierobežota un raksturīga šīs Īrijas filiāles darbībām. Līdz ar to tas neattaisno visu *Apple* grupas IĪ licenču piešķiršanu šai filiālei.

291 Treškārt, kā apgalvo Īrija un *ASI* un *AOE* un kā to atzīst Komisija, apstrīdētajos nodokļu nolēmumos esot ņemtas vērā *AOE* Īrijas filiāles iemaksas par *Apple* grupas IĪ.

292 Tādējādi, pirmām kārtām, 1991. gada nodokļu nolēmuma gadījumā, kā Komisija norāda apstrīdētā lēmuma 302. apsvērumā, *AOE* Īrijas filiāles ieguldījums ar izmaksu dalīšanas nolīgumu saistītajās izmaksās tika iekļauts apsaimniekošanas izmaksās, no kurām tika aprēķināta *AOE* ar nodokli apliekamā peļņa. Līdz ar to *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas daļu bija paredzēts aprēķināt, ņemot vērā *Apple* grupas IĪ daļu. Komisija nav sniegusi nevienu pierādījumu, lai pamatotu savu argumentu, kurš izteikts apstrīdētā lēmuma 302. apsvērumā un saskaņā ar kuru, tā kā daļa no izmaksām, kas saistītas ar *Apple* grupas IĪ, tika ņemta vērā, lai aprēķinātu *AOE* ar nodokli apliekamo peļņu, Īrijas iestādēm visas *Apple* grupas IĪ licences bija jāattiecina uz *AOE* Īrijas filiāli.

293 Otrām kārtām, 2007. gada nodokļu nolēmuma gadījumā, *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķina formulā iekļaujot peļņu no IĪ, ko attīstījusi *AOE* Īrijas filiāle, skaidri tika atzīta tāda IĪ esamība, kas saistīts ar šīs filiāles ražošanas darbībām un atbilstošu atlīdzību. Šajā ziņā Komisija nav sniegusi nevienu pierādījumu, lai pamatotu savu argumentu, kurš pausts apstrīdētā lēmuma 303. apsvērumā un saskaņā ar kuru, ņemot vērā šo atlīdzību par IĪ, ko attīstījusi *AOE* Īrijas filiāle, tā piedalījās ar visu *Apple* grupas IĪ saistīto licenču izstrādē, pārvaldībā vai kontrolē. Tas, ka atlīdzība par IĪ, kas ir konkrēti attīstīts saistībā ar *AOE* Īrijas filiāles ražošanas darbībām, tika attiecināta uz šo pēdējo minēto, nenozīmē, ka uz to ir jāattiecina arī licences saistībā ar visu *Apple* grupas IĪ.

294 Līdz ar to Komisija nevar pamatoties vienīgi uz *AOE* Īrijas filiāles iesaistīšanos savu procedūru izstrādē un preču, par kurām tā ir atbildīga, ražošanas ekspertīzes attīstībā, lai secinātu, ka peļņa, kas saistīta ar *Apple* grupas IĪ kopumu, bija jāattiecina uz šo filiāli.

295 Šādos apstākļos ir jāsecina (tāpat kā to dara Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*) – Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *AOE* Īrijas filiāles funkcijas un darbības pamato *Apple* grupas IĪ licenču un no tām izrietošo ienākumu attiecināšanu uz šo filiāli.

c) Par darbībām ārpus ASI un AOE filiālēm

296 Kā norādīts šī sprieduma 37.–40. punktā, Komisijas galvenokārt izvirzītā argumentācija apstrīdētajā lēmumā ir balstīta uz tēzi, saskaņā ar kuru *Apple* grupas IĪ licences, kas pieder *ASI* un *AOE*, bija jāpiešķir to Īrijas filiālēm, jo *ASI* un *AOE* ārpus šīm filiālēm nav ne fiziskas klātbūtnes, ne darbinieku, kas varētu nodrošināt galvenās funkcijas un attiecīgo licenču pārvaldību, jo to filiāles ir vienīgās, kurām ir taustāma klātbūtne un darbinieki *ASI* un *AOE* iekšienē.

297 Ir jāizvērtē Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* argumenti, ar kuriem tiek apstrīdēts Komisijas apgalvojums un saskaņā ar kuriem būtībā stratēģiska lēmuma pieņemšana *Apple* grupas iekšienē tika centralizēta Kupertino un pēdējās minētās, izmantojot savas vadības struktūras, šos lēmumus izpildīja, Īrijas filiālēm aktīvi nepiedaloties šajā lēmuma pieņemšanā.

1) Par stratēģisko lēmumu pieņemšanu "Apple" grupā

298 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka *Apple* grupas darbības "smaguma centrs" bija Kupertino, nevis Īrijā. Visi stratēģiskie lēmumi, it īpaši attiecībā uz *Apple* grupas ražojumu projektēšanu un izstrādi, esot pieņemti Kupertino, ievērojot vispārējo komerciālo stratēģiju, kas izstrādāta visai grupai. Šo centralizēti nolemto stratēģiju esot īstenojušas grupas sabiedrības, tostarp *ASI* un *AOE*, kuras, tāpat kā jebkura cita sabiedrība, esot rīkojušās ar savu vadības struktūru starpniecību atbilstoši piemērojamajām uzņēmējdarbības tiesību normām.

299 Šajā ziņā it īpaši ir jānorāda, ka *ASI* un *AOE* administratīvajā procesā un savu procesuālo rakstu atbalstam šajās prasībās ir iesniegušas pierādījumus par centralizēto raksturu stratēģiskajiem lēmumiem *Apple* grupā, kurus ir pieņēmuši direktori Kupertino un kurus pēc tam pakāpeniski izpildīja dažādas grupas struktūras, piemēram, *ASI* un *AOE*. Šīs centralizētās procedūras tostarp attiecas uz tādiem lēmumiem par cenu noteikšanu, grāmatvedību, kā arī finansēšanu vai naudas līdzekļiem attiecībā uz visām *Apple* grupas starptautiskajām darbībām, kas tika pieņemti centralizēti mātesuzņēmuma *Apple Inc*. vadībā.

300 Konkrētāk, attiecībā uz lēmumiem pētniecības un attīstības jomā, kas tostarp ir *Apple* grupas IĪ pamatā, *ASI* un *AOE* ir iesniegušas pierādījumus tam, ka lēmumus par attīstāmajiem produktiem, kuri pēc tam arī tām bija jātirgo, un pētniecības un attīstības stratēģiju, kas arī tām bija jāievēro, ir pieņēmuši un īstenojuši Kupertino reģistrētas grupas vadītāji. No šiem pierādījumiem izriet arī, ka stratēģijas jaunu produktu laišanai tirdzniecībā un it īpaši izplatīšanas organizēšana Eiropas tirgos vairākus mēnešus pirms paredzētā sākuma datuma tika noteiktas *Apple* grupas līmenī, ko tostarp noteica grupas vadība (*Executive Team*) grupas ģenerāldirektora vadībā Kupertino.

301 Turklāt no lietas materiāliem izriet, ka līgumus ar ražotājiem – trešajām personām (*Original Equipment Manufacturers* jeb *OEM*) –, kas bija atbildīgi par lielas daļas *ASI* pārdoto preču ražošanu, ar attiecīgo direktoru starpniecību tieši vai atbilstoši pilnvarojumam apsprieda un parakstīja mātesuzņēmums *Apple Inc*. un *ASI*. *ASI* un *AOE* arī iesniedza pierādījumus par sarunām un līgumu parakstīšanu ar klientiem, piemēram, telekomunikāciju operatoriem, kas nodrošina ievērojamu daļu no "Apple" preču zīmes produkcijas mazumtirdzniecības, it īpaši mobilo tālruņu mazumtirdzniecības. No šiem apstākļiem izriet, ka attiecīgās sarunas veica *Apple* grupas direktori un attiecībā uz *Apple* grupas, *Apple Inc*. un *ASI* līgumiem tos parakstīja to attiecīgie direktori tieši vai atbilstoši pilnvarojumam.

302 Līdz ar to, ciktāl tostarp attiecībā uz *Apple* grupas preču izstrādi, kas ir *Apple* grupas IĪ pamatā, stratēģiskie lēmumi attiecībā uz visu *Apple* grupu tika pieņemti Kupertino, Komisija ir kļūdaini secinājusi, ka *Apple* grupas IĪ, kura licences piederēja *ASI* un *AOE*, pārvaldību noteikti ir veikušas to Īrijas filiāles.

2) Par ASI un AOE lēmumu pieņemšanu

303 Attiecībā uz *ASI* un *AOE* spējām ar savu vadības struktūru starpniecību pieņemt lēmumus, kas ietekmē to būtiskās funkcijas, ir jānorāda, ka Komisija pati ir ņēmusi vērā valdes esamību un tās regulārās sanāksmes attiecīgajā laikposmā un apstrīdētā lēmuma 4. un 5. tabulā ir iesniegusi izvilkumus no minēto sanāksmju protokoliem, kuri apstiprina šos faktus.

304 Tas, ka valdes sanāksmju protokolos nav detalizētas informācijas par lēmumiem, kas attiecas uz *Apple* grupas IĪ licenču pārvaldību, izmaksu dalīšanas nolēmumiem un svarīgiem komerclēmumiem, neizslēdz pašu šo lēmumu esamību.

305 Ņemot vērā apstrīdētā lēmuma 4. un 5. tabulā Komisijas norādītos izvilkumus no protokoliem, to kopsavilkuma raksturs ir pietiekams, lai saprastu, kā sabiedrības galvenie lēmumi katrā taksācijas gadā, tādi kā gada pārskatu apstiprināšana, tika pieņemti un ierakstīti attiecīgo valdes sanāksmju protokolos.

306 Tādējādi šajos protokolos ierakstītās valdes rezolūcijas regulāri (vairākas reizes gadā) attiecās uz dividenžu izmaksu, direktoru ziņojumu apstiprināšanu, kā arī direktoru iecelšanu amatā un atkāpšanos no amata. Vēl – retāk – šīs rezolūcijas attiecās uz meitasuzņēmumu izveidošanu un pilnvaru sagatavošanu, ar ko noteiktiem direktoriem tika atļauts veikt dažādas darbības, piemēram, pārvaldīt bankas kontus, pārraudzīt attiecības ar valdībām un publiskām organizācijām, pārraudzīt revīzijas, apdrošināšanas iegūšanu, nomu, aktīvu pirkšanu un pārdošanu, preču saņemšanu un tirdzniecības līgumus. Turklāt no šiem protokoliem izriet, ka individuāliem administratoriem tika deleģētas ļoti plašas vadības pilnvaras.

307 Tāpat ir jānorāda – attiecībā uz izmaksu dalīšanas nolīgumu no *ASI* un *AOE* sniegtās informācijas izriet, ka dažādās šī nolīguma versijas attiecīgajā laikposmā ir parakstījuši to valdes locekļi un tas noticis Kupertino.

308 Turklāt saskaņā ar *ASI* un *AOE* sniegto detalizēto informāciju gan *ASI*, gan *AOE* gadījumā Īrijā bija reģistrēts tikai viens direktors attiecīgi no četrpadsmit un astoņiem direktoriem, kuri esot bijuši *ASI* un *AOE* valdes locekļi par katru taksācijas gadu laikā, kad bija spēkā apstrīdētie nodokļu nolēmumi.

309 Līdz ar to Komisija kļūdaini uzskata, ka *ASI* un *AOE* ar savu vadības struktūru starpniecību, it īpaši to valdēm, nav spējīgas veikt attiecīgo sabiedrību pamatfunkcijas, vajadzības gadījumā deleģējot savas pilnvaras individuāliem vadītājiem ārpus Īrijas filiāļu personāla.

d) Secinājumi par darbībām "Apple" grupā

310 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet – šajā lietā Komisija nav pierādījusi, ka, ņemot vērā, pirmkārt, *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu faktiski veiktās darbības un funkcijas un, otrkārt, stratēģiskos lēmumus, kas pieņemti un īstenoti ārpus šīm filiālēm, minētajām Īrijas filiālēm bija jāpiešķir *Apple* grupas IĪ licences, lai noteiktu *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamo ikgadējo peļņu Īrijā.

311 Šādos apstākļos ir jāpieņem iebildumi, ko Īrija izvirzījusi pirmajā pamatā lietā T-778/16 un *ASI* un *AOE* – trešajā un ceturtajā pamatā lietā T-892/16 attiecībā uz Komisijas faktu vērtējumu par *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu darbību un darbībām ārpus minētajām filiālēm.

4. Secinājums par Komisijas vērtējumu par selektīvas priekšrocības esamību, pamatojoties uz tās galvenokārt izvirzīto argumentāciju

312 Ņemot vērā šī sprieduma 249. punktā konstatēto par Komisijas kļūdaino vērtējumu par parasto aplikšanu ar nodokli saskaņā ar šajā lietā piemērojamām Īrijas nodokļu tiesībām, kā arī šī sprieduma 310. punktā konstatēto par Komisijas kļūdaino vērtējumu attiecībā uz darbībām *Apple* grupā, ir jāapmierina pamati, kas attiecas uz to, ka Komisija savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā nav pierādījusi, ka, pieņemot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, Īrijas nodokļu iestādes ir piešķīrušas priekšrocību *ASI* un *AOE* LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

313 Līdz ar to nav jāizvērtē pamati, kuru mērķis ir apstrīdēt galvenokārt izvirzītajā argumentācijā Komisijas veiktos vērtējumus par attiecīgo pasākumu selektivitāti un to pamatojuma neesamību.

314 Tādējādi turpinājumā ir jāizvērtē Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzītie pamati, kuros apstrīdēts vērtējums, ko Komisija sniegusi apstrīdētajā lēmumā pakārtotajā un alternatīvajā argumentācijā.

E. Par pamatiem, ar kuriem tiek apstrīdēti Komisijas vērtējumi pakārtotajā argumentācijā (ceturtais pamats lietā T-778/16 un astotais pamats lietā T-892/16)

315 Apstrīdētajā lēmumā (325.–360. apsvērums) ietvertajā pakārtotajā argumentācijā Komisija norāda – pat ja Īrijas nodokļu iestādes pamatoti ir piekritušas tam, ka *Apple* grupas IĪ licences, kas pieder *ASI* un *AOE*, nebija jāattiecina uz to Īrijas filiālēm, peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, tomēr esot radījušas rezultātu, kas neatbilst ticamai tirgus rezultāta aptuvenai aplēsei atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, jo šīs metodes par zemu novērtē *ASI* un *AOE* ikgadējo ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā.

316 Precīzāk, it īpaši apstrīdētā lēmuma 328.–330. apsvērumā Komisija norāda, ka peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ir vienpusējas peļņas sadales metodes, kas līdzinās darījumu tīrās peļņas metodei (turpmāk tekstā – "DTPM"), kāda tā ir paredzēta ESAO pamatnostādnēs transfertcenu jomā.

317 Komisija uzskata, ka peļņas sadales metodēs, kuras ir apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ir pieļautas kļūdas, kas izriet, pirmkārt, no tā, ka *ASI* un *AOE* Īrijas filiāles ir izraudzītas par vienpusējās peļņas sadales metodes centrālo objektu vai "pārbaudāmo pusi" (apstrīdētā lēmuma 328.–333. apsvērums), otrkārt, no apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanās par peļņas līmeņa rādītāju (apstrīdētā lēmuma 334.–345. apsvērums) un, treškārt, no pieņemtajiem atlīdzības līmeņiem (apstrīdētā lēmuma 346.–359. apsvērums). Komisija uzskata – katra no šīm kļūdām ir izraisījusi šo uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību Īrijā samazinājumu salīdzinājumā ar neintegrētām sabiedrībām, kuru ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam (apstrīdētā lēmuma 360. apsvērums).

318 Tādējādi ir jākonstatē, ka vērtējumu kopums, ko Komisija ir sniegusi savā pakārtotajā argumentācijā, ir vērsts uz to, lai pierādītu, ka pastāv priekšrocība, kas esot tikusi piešķirta *ASI* un *AOE* tādēļ, ka peļņas sadales metodes, kas ir apstiprinātas ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, neradīja peļņu, kas gūta atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam.

319 Šajā ziņā ir jānorāda – ar to vien, ka nav ievērotas metodoloģiskās prasības, it īpaši atbilstoši ESAO pamatnostādnēm transfertcenu jomā, nepietiek, lai secinātu, ka aprēķinātā peļņa nav ticama tirgus rezultāta aptuvenā aplēse un, vēl jo mazāk, ka aprēķinātā peļņa ir mazāka par peļņu, kāda būtu bijusi jāsaņem, ja transfertcenas noteikšanas metode būtu pareizi piemērota. Tādējādi ar metodoloģiskās kļūdas konstatēšanu vien nepietiek, lai pierādītu, ka apstrīdētie nodokļu pasākumi ir radījuši priekšrocību subjektiem, uz ko attiecas minētie pasākumi. Komisijai vēl ir jāpierāda, ka konstatētās metodoloģiskās kļūdas ir izraisījušas ar nodokli apliekamās peļņas un tātad arī šo subjektu nodokļu maksājumu samazināšanos salīdzinājumā ar maksājumiem, kādi tiem rastos, piemērojot parastos valsts tiesību noteikumus par nodokļu uzlikšanu, ja nebūtu attiecīgo nodokļu pasākumu.

320 Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzītie argumenti par Komisijas vērtējumiem, kas apkopoti šī sprieduma 315.–317. punktā, ir jāanalizē, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus.

321 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* vispirms izvirza iebildumus pret Komisijas vērtējumu par DTPM piemērošanu un faktu, ka tā ir balstījusies uz ESAO izstrādātajiem instrumentiem. Pēc tam Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apstrīd trīs Komisijas konkrēti norādītās metodoloģiskās kļūdas, proti, tās, kas attiecas uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu izraudzīšanos par peļņas sadales metožu "pārbaudāmo pusi", apsaimniekošanas izmaksu izvēli kā peļņas līmeņa indikatoru un atlīdzības līmeņus, kas apstiprināti apstrīdētajos nodokļu nolēmumos.

1. Par apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprināto peļņas sadales metožu vērtējumu DTPM gaismā

322 Lietas dalībnieki būtībā nav vienisprātis par to, cik lielā mērā Komisija savas pakārtotās argumentācijas nolūkos varējusi atsaukties uz nesaistītu pušu darījuma principu, kas noteikts ESAO pamatnostādnēs transfertcenu jomā, uz kurām ir atsauce ESAO atļautajā pieejā. Konkrētāk, tās nav vienisprātis par to, vai Komisija varēja izmantot DTPM, kā tas tostarp ir paredzēts minētajās pamatnostādnēs, lai pārbaudītu, vai peļņas sadales metode, kas apstiprināta ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir radījusi *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamus ienākumus, kas ir zemāki par tādas sabiedrības ienākumiem, kas ir līdzīgā situācijā.

323 Pirmkārt, attiecībā uz ESAO atļautās pieejas piemērošanu ir jāatgādina šī sprieduma 233.–245. punktā minētie apsvērumi. Tādējādi būtībā, lai gan ESAO atļautā pieeja nav iekļauta Īrijas nodokļu tiesībās, veids, kādā Īrijas nodokļu iestādes piemēro *TCA 97* 25. pantu, būtībā pārklājas ar analīzi, kas ir piedāvāta ESAO atļautajā pieejā. Pirmām kārtām, lai piemērotu *TCA 97* 25. pantu, kā to savā prasības pieteikumā ir aprakstījusi Īrija un kā tas tika apstiprināts tiesas sēdē, vispirms ir jāveic veikto funkciju, izmantoto aktīvu un risku, kurus filiāle uzņēmusies, analīze, kas būtībā atbilst pirmajam analīzes posmam, kurš piedāvāts ESAO atļautajā pieejā. Otrām kārtām, attiecībā uz šīs analīzes otro posmu ir jāatgādina, ka ESAO atļautā pieeja ietver atsauci uz ESAO pamatnostādnēm transfertcenu jomā. Šajā ziņā Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* nav apstrīdējušas Komisijas apgalvojumu, kas tostarp ietverts apstrīdētā lēmuma 265. apsvērumā, saskaņā ar kuru peļņas sadales metodes, kas apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, līdzinās vienpusējām transfertcenu noteikšanas metodēm, kas norādītas ESAO pamatnostādnēs transfertcenu jomā, piemēram, DTPM.

324 Otrkārt, jānorāda, ka administratīvajā procesā Īrija un *Apple Inc.* iesniedza *ad hoc* ziņojumus, kurus sagatavojuši to attiecīgie nodokļu konsultanti un kuri balstījās tieši uz DTPM, lai pierādītu, ka *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamā peļņa Īrijā, kas faktiski tika deklarēta Īrijā, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, bija iekļauta nesaistītu pušu darījuma principa diapazonā. Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* nevar pārmest Komisijai, ka tā ir pamatojusies uz ESAO atļauto pieeju un izmantojusi DTPM savā pakārtotajā argumentācijā, jo tās pašas to ir izmantojušas administratīvajā procesā.

325 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jānoraida iebildumi pret to, ka Komisija ir izmantojusi DTPM, kā tas tostarp ir paredzēts ESAO pamatnostādnēs transfertcenu jomā, lai pārbaudītu, vai peļņas sadales metode, kas ir apstiprināta ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir izraisījusi *ASI* un *AOE* nodokļu sloga samazinājumu.

326 Šādos apstākļos pēc tam būs jāpārbauda Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* argumenti par to, ka Komisija ir piemērojusi DTPM savā pakārtotajā argumentācijā, lai izvērtētu, vai tai ir izdevies pierādīt, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir snieguši priekšrocību *ASI* un *AOE*.

327 Šajā ziņā lietas dalībnieki nav vienisprātis par Komisijas konstatējumiem attiecībā uz trim kļūdām apstrīdēto nodokļu nolēmumu apstiprinātajā peļņas sadales metodē saistībā ar, pirmkārt, filiāļu kā pārbaudāmo pušu izvēli, otrkārt, apsaimniekošanas izmaksu kā peļņas līmeņa rādītāja izvēli un, treškārt, apstiprināto atlīdzības līmeni.

2. Par ASI un AOE Īrijas filiāļu izvēli kā "pārbaudāmo pusi" peļņas sadales metožu piemērošanā

328 Ir jāatgādina, ka apstrīdētā lēmuma 328.–333. apsvērumā Komisija norādīja – pat pieņemot, ka *Apple* grupas IĪ licences *ASI* un *AOE* birojiem tika piešķirtas pareizi, šie biroji nevarēja veikt sarežģītas funkcijas bez personāla un fiziskas klātbūtnes. Savukārt Komisija uzskata, ka Īrijas filiāles ir veikušas ar IĪ saistītas funkcijas, kas bija būtiskas preču zīmes veicināšanai un atzīšanai *EMEIA* reģionā. Komisija no tā secināja, ka *ASI* un *AOE* Īrijas filiāles tika kļūdaini izvēlētas par pārbaudāmajām pusēm.

329 Šajā ziņā ir jānorāda, ka DTPM ir vienpusēja transfertcenu noteikšanas metode. Ar to, balstoties uz atbilstošu pamatu, tiek noteikta neto peļņa, ko nodokļu maksātājs, proti, "pārbaudāmā puse", gūst, veicot kontrolēto darījumu vai kontrolētos darījumus, kuri ir cieši saistīti vai turpināti. Lai noteiktu šo atbilstošo pamatu, ir jāizvēlas peļņas apmēra rādītājs, piemēram, izmaksas, pārdošanas apjoms vai aktīvi. Neto peļņas rādītājs, ko nodokļu maksātājs ir ieguvis saistībā ar kontrolēto darījumu, ir jānosaka, atsaucoties uz neto peļņas rādītāju, ko šis pats nodokļu maksātājs vai neatkarīgs uzņēmums īsteno par salīdzināmiem darījumiem brīvā tirgū. DTPM tādējādi nozīmē, ka tiek noteikta tā darījuma puse, attiecībā uz kuru tiek pārbaudīts rādītājs. Runa ir par "pārbaudāmo pusi".

330 Papildus tam saskaņā ar ESAO 2010. gada pamatnostādnēm transfertcenu jomā, uz kurām Komisija atsaucas tostarp apstrīdētā lēmuma 94. un 255. apsvērumā kā lietderīgām vadlīnijām un uz kurām ir balstīti arī Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtie *ad hoc* ziņojumi, pārbaudāmās puses izvēlei ir jābūt saderīgai ar darījuma funkcionālo analīzi. Turklāt ir norādīts, ka parasti pārbaudāmā puse ir tā, kurai vispamatotākajā veidā var piemērot transfertcenas noteikšanas metodi un kurai var noteikt ticamākos salīdzināmos rādītājus. Tā visbiežāk ir puse, kuras funkcionālā analīze ir vismazāk sarežģīta.

331 Pirmkārt, ir jānorāda – apstrīdētajā lēmumā, it īpaši tā 333. apsvērumā, Komisija ir vienīgi apgalvojusi, ka kļūda, nosakot pārbaudāmo vienību, ir izraisījusi *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas samazināšanos.

332 Kā norādīts šī sprieduma 319. punktā, tikai ar metodoloģisko prasību neievērošanu, piemērojot peļņas sadales metodi, nepietiek, lai secinātu, ka aprēķinātā peļņa nav ticama tirgus rezultāta aptuvenā aplēse un, vēl jo mazāk, ka aprēķinātā peļņa ir mazāka par peļņu, kāda būtu bijusi jāsaņem, ja būtu pareizi piemērota transfertcenu noteikšanas metode.

333 Tādējādi ar to vien, ka Komisija ir konstatējusi metodoloģisku kļūdu, kas izriet no pārbaudāmās puses izvēles saistībā ar peļņas sadales metodēm *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, kuras apstiprinātas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, pat pieņemot, ka tas ir pierādīts, nepietiek, lai pierādītu, ka minētie nodokļu nolēmumi ir snieguši priekšrocību *ASI* un *AOE*. Vēl Komisijai bija jāpierāda, ka šādas kļūdas rezultātā tika samazināta šo divu sabiedrību ar nodokli apliekamā peļņa, kas nenotiktu šādu nolēmumu neesamības gadījumā. Šajā lietā Komisija nav norādījusi apstākļus, lai pierādītu, ka, izraugoties *ASI* un *AOE* Īrijas filiāles par pārbaudāmajām pusēm, būtu samazinājušies šo sabiedrību ar nodokli apliekamie ienākumi.

334 Otrkārt un katrā ziņā, ir jānorāda, ka atbilstoši DTPM vispirms ir jāizvēlas pārbaudāmā puse, it īpaši atkarībā no šīs puses veiktajām funkcijām, lai vēlāk varētu aprēķināt atlīdzību ar šīm funkcijām saistīta darījuma ietvaros. Tas, ka parasti tiek izvēlēta puse, kas veic vismazāk sarežģītās funkcijas, neietekmē funkcijas, ko faktiski veic izvēlētā puse, un atlīdzības par šīm funkcijām noteikšanu.

335 Proti, ESAO pamatnostādnēs transfertcenu jomā nav noteikts, kurš darījuma dalībnieks ir jāizvēlas, bet gan ir ieteikts izvēlēties uzņēmumu, attiecībā uz kuru var noteikt ticamus datus par visciešāk salīdzināmajiem darījumiem. Turpinājumā ir precizēts, ka tas bieži nozīmē – ir jāizvēlas asociētais uzņēmums, kas ir vismazāk sarežģītais starp uzņēmumiem, uz kuriem attiecas darījums, un kam nav vērtīgu nemateriālo aktīvu vai unikālu aktīvu. No tā izriet, ka minētajās pamatnostādnēs nav obligāti noteikts pienākums izvēlēties vismazāk sarežģīto vienību, bet gan – ka tajās vienkārši ir ierosināts izvēlēties vienību, par kuru ir visvairāk pieejama ticama informācija.

336 Tādējādi, ciktāl ir pareizi identificētas pārbaudāmās puses funkcijas un ir pareizi aprēķināta atlīdzība par šīm funkcijām, tam, ka viena vai otra puse tika izraudzīta kā pārbaudāmā puse, nav nozīmes.

337 Treškārt, ir jāatgādina, ka Komisija savu pakārtoto argumentāciju ir balstījusi uz premisu, saskaņā ar kuru *Apple* grupas IĪ licences *ASI* un *AOE* birojiem tika piešķirtas pareizi.

338 Šajā ziņā, kā to pamatoti uzsver Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, ir jānorāda, ka IĪ ir galvenais aktīvs tādam uzņēmumam kā *Apple* grupa, kuras ekonomiskais modelis galvenokārt ir balstīts uz tehnoloģiskiem jauninājumiem. Tātad šajā lietā šo IĪ var uzskatīt par unikālu aktīvu, ņemot vērā ESAO pamatnostādnes transfertcenu jomā.

339 Kā izriet no ESAO atļautās pieejas, principā tāda uzņēmuma kā *Apple* grupa gadījumā tas vien, ka viena no pusēm ir IĪ īpašniece, ir saistīts ar būtisku cilvēka funkciju veikšanu attiecībā uz šiem nemateriālajiem aktīviem, piemēram, aktīvu lēmumu pieņemšanu par šī IĪ pamatā esošās attīstības programmas ieviešanu un tās aktīvu pārvaldīšanu. IĪ piešķiršana daļai no uzņēmuma tātad var tikt uzskatīta par norādi uz to, ka šī puse veic sarežģītas funkcijas.

340 No tā izriet – Komisija savā pakārtoti sniegtajā argumentācijā nevar apgalvot, ka *Apple* grupas IĪ tika pareizi attiecināts uz *ASI* un *AOE* birojiem, un vienlaikus to, ka tieši šo divu sabiedrību Īrijas filiāles ir veikušas vissarežģītākos pienākumus attiecībā uz šo IĪ, nesniedzot nekādus pierādījumus tam, ka minētās filiāles faktiski veic šīs sarežģītās funkcijas.

341 Savukārt, kā tas ir konstatēts šī sprieduma 281. un 290. punktā, Komisijai šajā lietā nav izdevies pierādīt, ka šīs filiāles patiešām ir pildījušas funkcijas un pieņēmušas izšķirošus lēmumus attiecībā uz *Apple* grupas IĪ, it īpaši attiecībā uz tā projektēšanu, izstrādi un attīstību.

342 Ceturtkārt, ir jānorāda, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir balstīti uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu funkciju aprakstiem, kas sniegti *Apple* grupas Īrijas nodokļu iestādēm adresētajos pieteikumos. Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 54.–57. apsvēruma, šīs funkcijas ir "Apple" preču zīmes produkcijas pirkšana, pārdošana un izplatīšana saistītām pusēm un klientiem – trešajām personām – *EMEIA* reģionā (*ASI* filiāles gadījumā) un specializēta informātikas preču klāsta ražošana un uzstādīšana Īrijā (*AOE* filiāles gadījumā).

343 Jākonstatē, ka šīs funkcijas no pirmā acu uzmetiena var tikt uzskatītas par viegli identificējamām un ne īpaši sarežģītām. Katrā ziņā tās nav unikāla un īpaša rakstura funkcijas, attiecībā uz kurām salīdzināmie dati ir grūti identificējami. Gluži pretēji, runa ir par ikdienas un relatīvi standarta funkcijām uzņēmumu komercattiecībās.

344 Neapšaubāmi, informācija, ko *Apple* grupa iesniedza Īrijas nodokļu iestādēm pirms apstrīdēto nodokļu nolēmumu pieņemšanas, bija ļoti īsa attiecībā uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu funkcijām, aktīviem un riskiem. Apstrīdētie nodokļu nolēmumi tika pieņemti pēc tam, kad *Apple* grupas nodokļu konsultanti bija nosūtījuši Īrijas nodokļu iestādēm dažas kopsavilkuma vēstules, kurās tie īsumā aprakstīja *ASI* un *AOE* filiāļu darbības un piedāvāja metodoloģiju, lai aprēķinātu šo abu sabiedrību ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā. Šīs informācijas apmaiņas saturs ir diezgan neskaidrs, un no tā izriet, ka divu sanāksmju laikā notikušās sarunas starp Īrijas nodokļu iestādēm un *Apple* grupas nodokļu konsultantiem bija izšķirošas, lai noteiktu šo sabiedrību ar nodokli apliekamo peļņu, un nav tikusi dokumentēta objektīva un detalizēta analīze par filiāļu funkcijām un šo funkciju novērtēšanu.

345 Tādējādi atšķirībā no *ad hoc* ziņojumiem, ko administratīvajā procesā iesniedza Īrija un *Apple Inc.* *ex post facto*, pirms apstrīdēto nodokļu nolēmumu pieņemšanas Īrijas nodokļu iestādēm netika iesniegts neviens ziņojums par peļņas sadali, nedz arī kāda papildu informācija.

346 Turklāt, kā tas tika apstiprināts tiesas sēdē, informācija par *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu darbībām, kas tika sniegta, pirms tika pieņemts 1991. gada nodokļu nolēmums, netika būtiski papildināta pirms 2007. gada nodokļu nolēmuma pieņemšanas un pēc tam netika atjaunota.

347 Šis Īrijas nodokļu iestādēm iesniegto pierādījumu trūkums attiecībā uz Īrijas filiāļu faktiski veiktajām funkcijām un to novērtējumu, lai noteiktu uz minētajām filiālēm attiecināmo peļņu, var tikt uzskatīts par metodoloģisku trūkumu, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, kurā vispirms ir prasīts veikt īstenoto funkciju, izmantoto aktīvu un risku, ko uzņemas filiāles, analīzi.

348 Tomēr, lai gan šī metodoloģiskā nepilnība nav apsveicama, Komisija, veicot valsts atbalsta kontroli saskaņā ar LESD 107. pantu, savukārt nevar vienīgi norādīt, ka *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu izraudzīšanās par pārbaudāmajām pusēm, piemērojot peļņas sadales metodi, ir kļūdaina, nepierādot, ka šo filiāļu faktiski pildītās funkcijas ir bijušas īpaši sarežģītas, unikālas vai grūti individualizējamas funkcijas – līdz ar ko nav nosakāmi salīdzināmi dati šādas vienpusējas peļņas sadales metodes piemērošanai vai arī tie nav ticami – un ka tādēļ no tā izrietošajai sadalei neapšaubāmi bija jābūt kļūdainai.

349 Turklāt un katrā ziņā, pat pieņemot, ka šāda kļūda peļņas sadales metodē ir pierādīta, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 319. un 332. punktā, Komisijai ir jāpierāda, ka attiecīgās peļņas piešķiršana ir izraisījusi attiecīgo sabiedrību nodokļu sloga samazinājumu salīdzinājumā ar to, kas tām būtu jāuzņemas, ja nebūtu apstrīdēto nodokļu nolēmumu, līdz ar to faktiski tika piešķirta priekšrocība.

350 Komisija nav iesniegusi nevienu pierādījumu tās pakārtotajā argumentācijā, lai pierādītu, ka šādi metodoloģiski trūkumi informācijas nesniegšanas Īrijas nodokļu iestādēm dēļ ir izraisījuši *ASI* un *AOE* nodokļa bāzes samazinājumu apstrīdēto nodokļu nolēmumu piemērošanas dēļ.

351 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāpieņem Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* iebildumi pret Komisijas konstatējumiem par *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu kļūdainu izraudzīšanos par pārbaudāmajām pusēm peļņas sadales metožu piemērošanā, uz kurām ir balstīti apstrīdētie nodokļu nolēmumi.

3. Par apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos kā peļņas līmeņa rādītāju

352 Vispirms ir jāatgādina, ka saistībā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem (skat. šī sprieduma 12.–21. punktu) Īrijas filiāļu ar nodokli apliekamā peļņa tika aprēķināta kā uzcenojums virs apsaimniekošanas izmaksām.

353 Apstrīdētā lēmuma 334.–345. apsvērumā Komisija apgalvo – pieņemot, ka Īrijas filiāles varētu tikt uzskatītas par pārbaudāmajām pusēm vienpusējas peļņas sadales metodes vajadzībām, minēto filiāļu apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanās par peļņas līmeņa rādītāju ir kļūdaina. Komisija uzskata, ka peļņas līmeņa rādītājam, izmantojot vienpusējas peļņas sadales metodi, ir jāatspoguļo pārbaudāmās puses pildītās funkcijas, un šajā gadījumā tā nebija. Komisija apgalvo, ka *ASI* pārdošanas apjoms, nevis tās Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksas varēja labāk atspoguļot Īrijas filiāles darbību un riskus un līdz ar to tās ieguldījumu *ASI* apgrozījumā.

354 Tādējādi Komisija (apstrīdētā lēmuma 345. apsvērums) secināja – tā kā apsaimniekošanas izmaksas tika izmantotas kā peļņas līmeņa rādītājs peļņas sadales metodes ietvaros, ko apstiprināja apstrīdētie nodokļu nolēmumi, *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamā peļņa Īrijā neatspoguļo ticamu tirgus rezultāta aptuveno aplēsi atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Tādējādi tā uzskata, ka Īrijas nodokļu iestādes ir piešķīrušas selektīvu priekšrocību *ASI* un *AOE* salīdzinājumā ar neintegrētām sabiedrībām, kuru ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktās cenas, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu.

a) Par apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos kā ASI Īrijas filiāles peļņas līmeņa rādītāju

355 Attiecībā konkrēti uz *ASI* Īrijas filiāli (apstrīdētā lēmuma 336. apsvērums) Komisija uzskata, ka nav piemēroti balstīties uz apsaimniekošanas izmaksām, kas "parasti" ir norādītas, lai analizētu zema riska izplatītāju peļņu. Tā norāda, ka *ASI* Īrijas filiāle nav šāds izplatītājs, jo šī filiāle ir uzņēmusies riskus, kas saistīti ar apgrozījumu, garantijām un trešajām personām, ar kurām tiek noslēgts līgums.

356 Vispirms ir jāatzīmē, ka Komisija nav konkrēti minējusi avotu, uz kuru tā ir balstījusies šāda apgalvojuma sniegšanai. Turklāt vārda "parasti" lietojums norāda – tas neizslēdz, ka apsaimniekošanas izmaksas tiek izmantotas kā peļņas līmeņa rādītājs noteiktās situācijās.

357 Papildus tam, ka Komisijas apgalvojums nav precīzs, ir jāuzsver, ka šāds apgalvojums neatbilst ESAO pamatnostādnēm transfertcenu jomā, uz kurām Komisija ir balstījusies savā pakārtotajā argumentācijā, kā to pamatoti apgalvo Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*. No šo pamatnostādņu 2.87. punkta izriet, ka peļņas līmeņa rādītājs ir jākoncentrē uz pārbaudāmās puses funkciju vērtību, ņemot vērā tās aktīvus un riskus. Līdz ar to saskaņā ar šīm pamatnostādnēm peļņas līmeņa rādītāja izvēle nav noteikta attiecībā uz kādu funkciju veidu, ja vien šis rādītājs atspoguļo attiecīgo funkciju vērtību.

358 Katrā ziņā ir jāpārbauda, vai Komisijai ir izdevies pierādīt, ka apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanās par peļņas līmeņa rādītāju šajā lietā nebija piemērota, un, ciktāl ir jāņem vērā riski, ko uzņēmušās filiāles, – vai tā ir pareizi secinājusi, ka *ASI* Īrijas filiāle ir uzņēmusies riskus, kas saistīti ar apgrozījumu, garantijām un trešajām personām, ar kurām tiek noslēgts līgums.

1) Par atbilstošu peļņas līmeņa rādītāju

359 Apstrīdētā lēmuma 340. un 341. apsvērumā Komisija apgalvo, ka apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanās par peļņas līmeņa rādītāju nav piemērota, jo minētā izvēle pienācīgi neatspoguļojot *ASI* Īrijas filiāles veiktās darbības un riskus, kurus tā uzņemas, un pārdošanas apjoms būtu bijis piemērotāks rādītājs. Tā norāda, ka šo pašu iemeslu dēļ Berija koeficients, kas izmantots Īrijas un *Apple Inc.* sniegtajos *ad hoc* ziņojumos, nav piemērots, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību par minētās filiāles veiktajām funkcijām.

360 Pirmkārt, ir jānorāda, ka Komisija savus konstatējumus būtībā balsta uz tēzi, saskaņā ar kuru ir jāuzskata, ka *ASI* Īrijas filiāle ir uzņēmusies riskus un veikusi ar *ASI* darbību saistītās funkcijas, jo *ASI* nebūtu varējusi to darīt pati bez personāla un fiziskas klātbūtnes.

361 Šajā ziņā ir jāatgādina šī sprieduma 259. punktā, izvērtējot galvenokārt izvirzīto argumentāciju, izklāstītie apsvērumi, saskaņā ar kuriem funkciju attiecināšana "pēc izslēgšanas metodes" un līdz ar to peļņas attiecināšana uz filiāli neatbilst nedz Īrijas tiesībām, nedz ESAO atļautajai pieejai, jo šāda analīze neļauj pierādīt, ka Īrijas filiāles šīs funkcijas faktiski ir veikušas.

362 Līdz ar to, lai pierādītu, ka *ASI* Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanās par tās peļņas līmeņa indikatoru ir bijusi kļūdaina, Komisija nevarēja attiecināt *ASI* funkcijas un riskus uz tās Īrijas filiāli, nepierādot, ka šī filiāle faktiski ir pildījusi šīs funkcijas un uzņēmusies šos riskus.

363 Otrkārt, ir jānorāda, ka apstrīdētā lēmuma 342. apsvērumā Komisija pati atsaucas uz ESAO pamatnostādņu transfertcenu jomā 2.87. punktu. Kā teikts šī sprieduma 357. punktā, šajās pamatnostādnēs ir paredzēts, ka gan pārdošanas apjoms, gan apsaimniekošanas izmaksas var būt atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs.

364 Precīzāk, ESAO pamatnostādņu transfertcenu jomā 2.87. punktā ir norādīts, ka peļņas līmeņa rādītājam jābūt atbilstošam, lai pierādītu pārbaudāmās puses funkciju vērtību pārbaudāmajā darījumā, ņemot vērā tās aktīvus un riskus.

365 Komisija, apstrīdētā lēmuma 337. un 338. apsvērumā norādot, ka apsaimniekošanas izmaksu izmantošana kā peļņas līmeņa rādītāju neatspoguļo riskus, kas saistīti ar apgrozījumu, garantijām un trešo personu, ar kurām noslēgts līgums, apstrādātām precēm, un ka pārdošanas apjoms ir piemērotāks kā peļņas līmeņa rādītājs, neatbild uz jautājumu, vai apsaimniekošanas izmaksas pienācīgi atspoguļo *ASI* Īrijas filiāles radīto vērtību, ņemot vērā šīs filiāles funkcijas, aktīvus un uzņemtos riskus. Komisija vienīgi norāda, ka *ASI* pārdošanas apjoms būtu bijis atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs, nepierādot, kādēļ šajā gadījumā tās filiāles apsaimniekošanas izmaksas nevarēja atspoguļot vērtību, ko šī filiāle bija radījusi sabiedrības darbībām ar funkcijām, riskiem un aktīviem, par kuriem tā faktiski bija atbildīga minētajā sabiedrībā.

366 Treškārt, attiecībā uz Berija koeficientu ir jāatgādina, ka tas *ad hoc* ziņojumos, ko iesniedza Īrija un *Apple Inc.*, tika izmantots kā peļņas līmeņa rādītājs, lai *ex post facto* pierādītu, ka uz *ASI* un *AOE* attiecinātā peļņa saskaņā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem bijusi ietverta nesaistītu pušu darījuma principa diapazonā.

367 Apstrīdētā lēmuma 340. apsvērumā Komisija noraidīja šī koeficienta izmantošanu kā finanšu koeficientu, lai izvērtētu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību šajā lietā. Komisija norāda, ka situācijas, kurās Berija koeficients varēja tikt izmantots saskaņā ar ESAO pamatnostādnēm transfertcenu jomā, neatbilst *ASI* Īrijas filiāles situācijai.

368 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka ESAO pamatnostādņu transfertcenu jomā, uz kurām Komisija atsaucas apstrīdētā lēmuma 342. apsvērumā, 2.101. punktā ir norādīts – lai ar Berija koeficientu varētu pārbaudīt atlīdzību par kontrolētu darījumu, pirmkārt, ir nepieciešams, lai kontrolētajā darījumā veikto funkciju vērtība būtu proporcionāla apsaimniekošanas izdevumiem, otrkārt, lai kontrolētajā darījumā veikto funkciju vērtību būtiski neietekmētu izplatīto preču vērtība, citiem vārdiem sakot, lai tā nebūtu proporcionāla apgrozījumam, un, treškārt, lai nodokļu maksātājs kontrolēto darījumu ietvaros neveiktu citas būtiskas funkcijas (piemēram, ražošanu), kas būtu jāatlīdzina, izmantojot citu metodi vai citu finansiālo rādītāju.

369 Vispirms ir jānorāda – apstrīdētajā lēmumā Komisija nav apgalvojusi, ka apsaimniekošanas izmaksu vērtība, kas ņemta vērā apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, nav proporcionāla to funkciju vērtībai, kuras veic *ASI* Īrijas filiāle un kuras ir aprakstītas apstrīdētā lēmuma 54. un 55. apsvērumā. Jākonstatē, ka Komisija nav iesniegusi argumentus un pierādījumus tam, ka nav ņemtas vērā visas izmaksas, kuras būtu jāuzskata par apsaimniekošanas izmaksām, un ka šī neņemšana vērā ir radījusi selektīvu priekšrocību *ASI* un *AOE*. Tā arī nav centusies pierādīt, ka izmaksām, kas tika ņemtas vērā, piešķirtā vērtība ir bijusi pārāk zema un ka tas būtu bijis par pamatu selektīvai priekšrocībai. Tā vienīgi ir apstrīdējusi pašu apsaimniekošanas izmaksu kā peļņas līmeņa rādītāja vērā ņemšanas principu.

370 Turpinājumā ir jānorāda, ka nav saiknes starp *ASI* Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksām un šīs sabiedrības apgrozījumu. Šo korelācijas neesamību pati Komisija ir atzinusi apstrīdētā lēmuma 337. apsvērumā.

371 Visbeidzot ir jāatgādina šī sprieduma 342. un 343. punktā izklāstītie apsvērumi par *ASI* Īrijas filiāles veikto funkciju vienkāršo un viegli identificējamo raksturu. Šī filiāle galvenokārt veic izplatīšanas funkcijas. Tā nav atbildīga ne par ražošanas funkcijām, ne citām sarežģītām funkcijām, tostarp saistībā ar tehnoloģiju attīstību vai IĪ.

372 Līdz ar to pretēji tam, ko apgalvo Komisija, *ASI* Īrijas filiāles gadījumā ir izpildīti nosacījumi Berija koeficienta piemērošanai, kas norādīti ESAO pamatnostādnēs transfertcenu jomā.

373 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē – Komisija nav pierādījusi, ka apsaimniekošanas izmaksu izvēle kā *ASI* Īrijas filiāles peļņas līmeņa rādītājs nebija piemērota.

374 Katrā ziņā, pat pieņemot, ka varētu norādīt, kā to apgalvo Komisija apstrīdētā lēmuma 336. apsvērumā, – ka apsaimniekošanas izmaksas var tikt izmantotas kā peļņas līmeņa rādītājs vienīgi attiecībā uz "zema riska" izplatītājiem, ir jāpārbauda, vai Īrijas nodokļu iestādes varēja uzskatīt, ka *ASI* Īrijas filiāle nebija uzņēmusies riskus, kas, pēc Komisijas domām, būtu jāattiecina uz pēdējo minēto.

2) Par risku, kas saistīts ar apgrozījumu

375 Apstrīdētā lēmuma 337. apsvērumā Komisija norāda, ka *ASI* ir uzņēmusies ar apgrozījumu saistīto risku un ka, tā kā tās birojam nav personāla, lai pārvaldītu šos riskus, "ir jāizdara pieņēmums", ka Īrijas filiāle ir uzņēmusies šos riskus. Tā piebilst, ka apsaimniekošanas izmaksu izvēle neatspoguļo šo risku, ko pamatojot fakts, ka apsaimniekošanas izmaksas atbilstošajā laikposmā esot palikušas relatīvi stabilas, lai gan apgrozījums esot strauji palielinājies.

376 Vispirms ir jākonstatē, ka Komisijas tēze ir balstīta uz pieņēmumu atbilstoši pašam apstrīdētā lēmuma formulējumam.

377 Turpinājumā ir jānorāda, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā nav varējusi izskaidrot, kā tieši ir izpaudies ar apgrozījumu saistītais risks.

378 Kad Komisijai par to tika uzdoti jautājumi tiesas sēdē, tā norādīja, ka runa drīzāk ir par preču krājumu risku, proti, risku, ka *ASI* krājumā esošie produkti, kuru izplatīšanu nodrošināja Īrijas filiāle, netiktu pārdoti.

379 Lai pamatotu savu apgalvojumu, ka *ASI* Īrijas filiāle uzņēmās risku, kas saistīts ar iespējamo *ASI* pārdošanas apjoma samazināšanos, Komisija attiecināja šo risku vienīgi pēc izslēgšanas metodes, kas, kā norādīts šī sprieduma 361. un 362. punktā, nav spēkā esošs attiecināšanas pamats.

380 Turklāt Komisija tiesas sēdē atsaucās uz apstrīdētā lēmuma 9. shēmu (norādīta minētā lēmuma 122. apsvērumā), kas atspoguļo tabulu izmaksu dalīšanas nolīgumā attiecībā uz risku sadali starp *Apple Inc.*, no vienas puses, un *ASI* un *AOE*, no otras puses. Kā konstatēts šī sprieduma 263.–268. un 271. punktā, šajā tabulā ir ietverts to risku saraksts, kurus *ASI* varēja būt spiesta uzņemties, bet tas nepierāda, ka *ASI* būtu faktiski uzņēmusies šos riskus. Turklāt šī tabula attiecas uz *ASI*, nevis tās Īrijas filiāli.

381 Savukārt *Apple Inc.*, *ASI* un *AOE* administratīvajā procesā un šajā tiesvedībā iesniedza pierādījumus par to, ka *Apple Inc.* un *ASI* Amerikas Savienotajās Valstīs centralizēti ir noslēgušas pamatnolīgumus ar "Apple" preču zīmes (vai *OEM*) produkcijas ražotājiem attiecībā uz visu *Apple* grupu.

382 Turklāt *Apple Inc.*, *ASI* un *AOE* iesniedza pierādījumus par citiem pamatnolīgumiem, kas ar "Apple" preču zīmes preču galvenajiem pircējiem, proti, telekomunikāciju operatoriem, tostarp *EMEIA* reģionā, arī centralizēti noslēgti attiecībā uz visu *Apple* grupu.

383 Turklāt *Apple Inc.*, *ASI* un *AOE* iesniedza pierādījumus par "Apple" preču zīmes produkcijas starptautisko cenu noteikšanas politiku, kas ir centralizēti ieviesta visai *Apple* grupai.

384 Jākonstatē, ka iesniegtie pierādījumi liecina – *ASI* Īrijas filiāle nav piedalījusies sarunās un pamatnolīgumu parakstīšanā neatkarīgi no tā, vai tie ir noslēgti ar tās izplatīto preču piegādātājiem, proti, *OEM*, vai ar klientiem, kuriem tā izplata "Apple" preču zīmes produkciju, piemēram, telekomunikāciju operatoriem. Proti, šī filiāle šajos nolīgumos pat nav minēta.

385 Turklāt iesniegtie pierādījumi liecina, ka *ASI* Īrijas filiālei nebija lēmumu pieņemšanas pilnvaru attiecībā uz piedāvājumu (proti, ražojamo preču noteikšanu), pieprasījumu (proti, to klientu noteikšanu, kuriem preces tiks pārdotas) vai cenām, par kādām šī "Apple" preču zīmes produkcija tika pārdota, tostarp *EMEIA* reģionā, jo šie elementi tika noteikti saskaņā ar pamatnolīgumiem.

386 Tādējādi, kā to pamatoti norāda *ASI* un *AOE*, *ASI* Īrijas filiālei nevar tikt piedēvēti riski, kas saistīti ar nepārdotajiem produktiem vai pieprasījuma kritumu, jo gan piedāvājums, gan pieprasījums ir centralizēti noteikti ārpus minētās filiāles.

387 Iesniegtie pierādījumi apstiprina *ASI* Īrijas filiāles lomu, kas izriet no Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtajiem *ad hoc* ziņojumiem, saskaņā ar kuriem šī filiāle kā izplatītāja bija atbildīga par preču plūsmas nodrošināšanu starp ražotājiem un klientiem un informācijas par piedāvājuma un pieprasījuma prognozēm *EMEIA* reģionā, kā arī par krājumu līmeni apkopošanu un nodošanu grupas līmenī. Tādēļ vien, ka *ASI* Īrijas filiāle pildīja *EMEIA* reģiona "monitoringa" funkcijas, nevar uzskatīt, ka tā uzņēmās ekonomisko risku, kas būtu varējis izrietēt no *ASI* apgrozījuma samazināšanās šajā reģionā.

388 Visbeidzot, attiecībā uz apstrīdētā lēmuma 337. apsvērumā minēto apgalvojumu, saskaņā ar kuru *ASI* pārdošanas apjoms attiecīgajā laikposmā ir strauji palielinājies, lai gan tās Īrijas filiāles darbības izmaksas ir saglabājušās stabilas, jākonstatē, ka šis fakts drīzāk norāda uz minētās filiāles veikto darbību ierobežoto ietekmi uz visu *ASI* komercdarbību.

389 Turklāt ar šādu apstākli vien nepietiek, lai apšaubītu apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos par peļņas līmeņa rādītāju. Komisija savu argumentāciju ir pamatojusi, nenorādot iemeslu, kādēļ *ASI* sabiedrības pārdošanas apjoma pieaugumam noteikti būtu bijis jāizraisa peļņas, kas attiecināma uz tās Īrijas filiāli, pieaugums.

390 Līdz ar to ir jākonstatē – Komisija nav pierādījusi, ka *ASI* Īrijas filiāle būtu atbildīga par risku, kas saistīts ar apgrozījumu.

3) Par risku, kas saistīts ar preču garantijām

391 Apstrīdētā lēmuma 338. apsvērumā Komisija norāda, ka, ciktāl *ASI* ir sniegusi garantijas attiecībā uz visu *EMEIA* reģionā pārdoto produkciju un tā kā šīs garantijas veido lielāko daļu no tās saistībām, ar tām saistītos riskus nevarēja uzņemties *ASI*, kurai nav personāla, bet gan tos noteikti uzņēmusies tās Īrijas filiāle.

392 Konkrētāk, Komisija apstrīdētā lēmuma 338. apsvērumā norāda, ka šie riski ir visnozīmīgākās *ASI* saistības, kuras tika nodotas *Apple Distribution International* (*ADI*), kas ir *Apple* grupas saistītā sabiedrība. Šajā ziņā Komisija atsaucās uz apstrīdētā lēmuma 135. apsvērumu, kurā ir paskaidrots, ka *ADI* ir pārņēmusi izplatīšanas darbības *EMEIA* reģionā *ASI* vārdā un ka šajā nolūkā saskaņā ar 2012. gada 23. aprīļa protokolu *ADI* ir uzņēmusies *ASI* saistības, kuru svarīgāko elementu veidoja garantiju uzkrājums.

393 Pirmkārt, šie Komisijas uzsvērtie faktiskie apstākļi liecina par to, ka ar "Apple" preču zīmi *EMEIA* reģionā apzīmēto preču garantijas uzņēmās *ASI* un ka šo garantiju uzkrājumi bija daļa no minētās sabiedrības saistībām līdz 2012. gadam. Tomēr šī informācija pati par sevi neļauj konstatēt saikni starp riskiem, ko rada šīs *ASI* piešķirtās garantijas, kuras izpaužas kā tās bilances pasīvu daļā norādītie uzkrājumi, un tās Īrijas filiāli. Turklāt Komisijas teorija nav spēkā attiecībā uz laiku pēc 2012. gada, kad šie riski tika nodoti *ADI*. Tomēr Komisija nav attiecinājusi savu argumentāciju tikai uz laikposmu līdz 2012. gadam.

394 Otrkārt, ar produktu garantijām saistītais risks nevar tikt attiecināts uz *ASI* Īrijas filiāli, ja tā no ekonomiskā viedokļa nav atbildīga par sūdzībām, kuru dēļ šāda garantija tiek pieprasīta. Tomēr Komisija nav sniegusi pierādījumus tam, ka *ASI* Īrijas filiāle būtu uzņēmusies šādu atbildību.

395 Treškārt, lai gan, protams, ir skaidrs, ka *ASI* Īrijas filiāle ir pārvaldījusi *AppleCare* garantijas pakalpojumu, kā norādīts šī sprieduma 276.–278. punktā, tomēr šīs filiāles minētā pakalpojuma ietvaros veiktās funkcijas ir papildu funkcijas salīdzinājumā ar pašām garantijām.

396 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, lai apstrīdētu Komisijas argumentu, tostarp pamatojas uz to iesniegtajiem *ad hoc* ziņojumiem, uz kuriem ir balstījusies pati Komisija un kuros aprakstītas Īrijas filiāļu darbības, kas saistītas ar "Apple" preču zīmes produkcijas garantijām. Saskaņā ar šiem ziņojumiem *ASI* Īrijas filiāle *AppleCare* pakalpojuma ietvaros būtībā bija atbildīga par:

– datu vākšanu par produktiem ar trūkumiem;

– apstiprināto trešo personu remontētāju tīkla pārvaldīšanu;

– detaļu izplatīšanu remontdarbu veikšanai šajā tīklā;

– zvanu centra pārvaldību.

397 Ņemot vērā šo funkciju papildu raksturu, bez citiem pierādījumiem nevar secināt, ka *ASI* Īrijas filiāle būtu uzņēmusies ekonomiskās sekas, kas saistītas ar produktu garantijām, kā *ASI* un *AOE* to apstiprināja tiesas sēdē.

398 Turklāt apstāklis, kas attiecas uz ievērojamo to darbinieku skaitu, kuri ir saistīti ar *AppleCare* pakalpojumu, pats par sevi nav izšķirošs, ņemot vērā to, ka šis pakalpojums tostarp ietver zvanu centru garantijas pakalpojumiem, kas, protams, ir funkcija, kurai ir nepieciešams liels darbinieku skaits.

399 Turklāt Komisija nav iesniegusi pierādījumus tam, ka *ASI* Īrijas filiāles personāls būtu aktīvi iesaistīts tādu lēmumu pieņemšanā, kuri būtiski ietekmēja riskus, kas saistīti ar "Apple" preču zīmes produkcijas, ko tirgo *ASI*, garantiju, un ka šai filiālei saskaņā ar šo garantiju būtu bijusi galīgā ekonomiskā atbildība.

400 Šādos apstākļos no *AppleCare* pakalpojuma pārvaldības, ko veica *ASI* Īrijas filiāle, nevar secināt, ka pēdējā minētā būtu uzņēmusies riskus, kas saistīti ar garantijām attiecībā uz "Apple" preču zīmes produkciju.

4) Par riskiem, kas saistīti ar trešajām personām, ar kurām noslēgts līgums

401 Apstrīdētā lēmuma 339. apsvērumā Komisija norāda – tā kā *ASI* sistemātiski uzticēja savu izplatīšanas funkciju trešajām personām ārpus Īrijas, kopējais pārdošanas apjoms būtu bijis piemērotāks peļņas līmeņa rādītājs, ņemot vērā risku, ko uzņēmās Īrijas filiāle attiecībā uz precēm, kas Īrijā netika apstrādātas.

402 Vispirms ir jānorāda, ka atbilde uz jautājumu, kā izpaudās risks, ko esot radījis šī sprieduma 401. punktā minētais apstāklis, un kā šo risku būtu uzņēmusies *ASI* Īrijas filiāle, skaidri neizriet no apstrīdētā lēmuma 339. apsvēruma interpretācijas. Tomēr šāds vērtējums, kas ir interpretējams atšķirīgi, nevar tikt pieņemts kā tāds, kas pamatoti atbalstītu Komisijas pakārtoto argumentāciju.

403 Katrā ziņā, izjautāta par šo jautājumu tiesas sēdē, Komisija norādīja, ka runa ir par tāda paša veida risku, kāds ir minēts apstrīdētā lēmuma 337. apsvērumā, proti, risku, kas ir saistīts ar pieprasījuma samazināšanās iespēju un ar iespējamību, ka preces netiks pārdotas, ja *ASI* savas izplatīšanas funkcijas uzticētu trešajām personām, vienlaikus turpinot būt par minēto preču īpašnieku.

404 Līdz ar to, pieņemot, ka Komisijas apstrīdētā lēmuma 339. apsvērumā minētais risks varētu tikt saprasts kā tāda paša veida risks, kāds ir ar apgrozījumu saistītais risks, kas norādīts apstrīdētā lēmuma 337. apsvērumā, tie paši apsvērumi, kas izklāstīti šī sprieduma 376.–390. punktā, attiecas arī uz šāda veida risku, par kuru joprojām nav pierādīts, ka tā segšanu būtu uzņēmusies *ASI* Īrijas filiāle.

405 Turklāt, pieņemot, ka šāds risks pastāv, tas vien, ka atsevišķas izplatīšanas darbības ir nodotas kā ārpakalpojums trešajām personām ārpus Īrijas, bez citām norādēm nevar apstiprināt tēzi, ka šāds risks būtu jāattiecina uz *ASI* Īrijas filiāli.

406 Tas, ka pēc darījumiem ar piegādātājiem un klientiem, kas apspriesti un organizēti Amerikas Savienotajās Valstīs, attiecīgo preču izplatīšanu veic trešās personas ārpus Īrijas, drīzāk pastiprinātu pieņēmumu, ka riskus, kas no tā varētu izrietēt, nav uzņēmusies *ASI* Īrijas filiāle.

407 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet – Komisijai nav izdevies pierādīt, ka apstrīdētā lēmuma 336., 337. un 339. apsvērumā norādītos riskus faktiski uzņēmusies *ASI* Īrijas filiāle.

b) Par apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos kā AOE Īrijas filiāles peļņas līmeņa rādītāju

408 Attiecībā uz *AOE* apstrīdētā lēmuma 343. un 344. apsvērumā Komisija norādīja – ņemot vērā, ka *AOE* nav ne fiziskas klātbūtnes, ne darbinieku, kas spētu pārvaldīt riskus ārpus tās Īrijas filiāles, tā ir jāuzskata par tādu, kas uzņemas visus riskus, tostarp tos, kas saistīti ar krājumiem. Šādos apstākļos tā uzskata, ka peļņas līmeņa rādītājs, kas ietver kopējās izmaksas, būtu bijis piemērotāks nekā apsaimniekošanas izmaksas.

409 Komisija savus argumentus balsta uz ESAO pamatnostādnēm transfertcenu jomā. Tomēr ir jānorāda, ka tajās – kā minēts šī sprieduma 357. punktā – nav ieteikts izmantot kādu noteiktu peļņas līmeni, piemēram, kopējās izmaksas, un nav aizliegts izmantot apsaimniekošanas izmaksas kā peļņas līmeņa rādītāju.

410 Turklāt saskaņā ar ESAO pamatnostādņu transfertcenu jomā 2.93. punktu, uz kuru Komisija atsaucas apstrīdētā lēmuma 343. apsvērumā, "piemērojot uz izmaksām balstītu [DTPM], bieži tiek izmantotas kopējās izmaksas". No tā izriet, ka principā nav izslēgts, ka apsaimniekošanas izmaksas var būt atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs.

411 Turklāt šajā gadījumā nevar piekrist Komisijas argumentam, ka peļņas līmeņa rādītājs, kas ietver kopējās izmaksas, būtu labāk piemērots tādai ražošanas sabiedrībai kā *AOE*. Kā norādīts šī sprieduma 12. punktā, tieši *AOE* – nevis tās Īrijas filiālei – pieder īpašumtiesības uz izmantotajiem materiāliem, ražošanas procesā esošo preci un galaproduktiem. Tā kā kopējās izmaksās tiek ņemtas vērā visu šo elementu izmaksas, kopējo izmaksu izmantošana par peļņas līmeņa rādītāju – pretēji Komisijas apgalvotajam – nešķiet vispiemērotākais, lai atspoguļotu *AOE* Īrijas filiāles faktiski veikto funkciju vērtību, tostarp ņemot vērā tās aktīvus.

412 Šādos apstākļos Komisija nav pierādījusi, ka tās ieteiktais peļņas līmeņa rādītājs, kas balstīts uz kopējām izmaksām, būtu piemērotāks šajā gadījumā, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo peļņu *AOE* Īrijas filiālei.

c) Secinājumi par apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos par peļņas līmeņa rādītāju

413 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāsecina – Komisija apstrīdētajā lēmumā nav pierādījusi, ka *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu darbības izmaksu izraudzīšanās par peļņas līmeņa rādītāju, piemērojot vienpusēju peļņas sadales metodi, nebija atbilstoša.

414 Turklāt un katrā ziņā Komisija nav iesniegusi arī pierādījumus tam, ka no šādas izvēles pašas par sevi noteikti izriet secinājums, ka ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tika samazināts *ASI* un *AOE* nodokļu slogs Īrijā.

415 Šajā ziņā Vispārējā tiesa konstatē, ka ne ar saraksti pirms apstrīdēto nodokļu nolēmumu pieņemšanas, ne ar Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE*, kuras šajā tiesvedībā tika iztaujātas par šo jautājumu, atbildēm netika pietiekami izskaidrots, kāds bija pamatojums minētajos nolēmumos konstatētajām nekonsekvencēm attiecībā uz apsaimniekošanas izmaksām, kuras tika izmantotas par pamatu, aprēķinot filiāļu ar nodokli apliekamo peļņu 1991. gada nodokļu nolēmumā, un kuras vairs netika iekļautas kā pamats, aprēķinot filiāļu ar nodokli apliekamo peļņu 2007. gada nodokļu nolēmumā.

416 Tomēr, pat pastāvot nekonsekvencei, kas liecina par trūkumiem ar nodokli apliekamās peļņas aprēķina metodoloģijā, kas piemērota apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ir jāatgādina šī sprieduma 348. punktā izklāstītie apsvērumi, saskaņā ar kuriem Komisija nevar tikai atsaukties uz metodoloģisku kļūdu, bet tai ir jāpierāda, ka priekšrocība patiešām ir tikusi piešķirta, jo šāda kļūda faktiski ir radījusi attiecīgo sabiedrību nodokļu sloga samazinājumu salīdzinājumā ar to, kas tām būtu noteikts, piemērojot parastos noteikumus par nodokļiem. Tomēr vēl ir jāprecizē – Komisija apstrīdētajā lēmumā nav

norādījusi, ka atsevišķu apsaimniekošanas izmaksu kategoriju, kas izmantotas par pamatu uz *ASI* un *AOE* filiālēm attiecināmās peļņas aprēķināšanai, izslēgšana būtu radījusi priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

417 Līdz ar to ir jāpieņem Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* iebildumi pret Komisijas konstatējumiem pakārtotajā argumentācijā par metodoloģisko kļūdu saistībā ar apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos par *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu peļņas līmeņa rādītāju.

4. Par atlīdzības līmeņiem, kas apstiprināti apstrīdētajos nodokļu nolēmumos

418 Apstrīdētā lēmuma 346.–359. apsvērumā Komisija ir apstrīdējusi *ASI* un *AOE* filiāļu atlīdzības līmeņus, kas ir apstiprināti apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, vienlaikus norādot, ka *Apple* grupa Īrijas nodokļu iestādēm nav iesniegusi nevienu peļņas sadales ziņojumu, nedz arī kādu citu skaidrojumu, lai pamatotu savus priekšlikumus, kuru rezultātā tika pieņemti apstrīdētie nodokļu nolēmumi.

419 Pirmkārt, attiecībā uz *ASI* Komisija apstrīdētā lēmuma 346. apsvērumā norādīja – 1991. gada nodokļu nolēmumā tika pieņemts, ka ar nodokli apliekama peļņa ir 12,5 % uzcenojums virs tās Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksām, savukārt 2007. gada nodokļu nolēmumā tika apstiprināts [*konfidenciāli*] uzcenojums.

420 Otrkārt, attiecībā uz *AOE* Komisija apstrīdētā lēmuma 347. apsvērumā norādīja, ka Īrijas nodokļu iestāžu apstiprinātā ar nodokli apliekamā peļņa atbilst [*konfidenciāli*] no apsaimniekošanas izmaksām – procentu likme, kas tiktu samazināta līdz [*konfidenciāli*], ja ar nodokli apliekamā peļņa būtu lielāka par [*konfidenciāli*]. 2007. gada nodokļu nolēmumā ar nodokli apliekamā peļņa esot atbildusi [*konfidenciāli*] no filiāles apsaimniekošanas izmaksām, kam pieskaitīta peļņa [*konfidenciāli*] no apgrozījuma atbilstoši IĪ, kuru attīstīja *AOE*. Turklāt tā uzsvēra, ka *AOE* ar nodokli apliekamā peļņa, šķiet, ir tikusi noteikta sarunu rezultātā un tās pamatā ir ar nodarbinātību saistīti apsvērumi, kā to esot pierādījusi nepieciešamības "neliegt Īrijas filiālei paplašināt darbību" ņemšana vērā diskusijās pirms 1991. gada nodokļu nolēmuma pieņemšanas.

421 No apstrīdētā lēmuma 348. un 349. apsvēruma izriet, ka administratīvā procesa laikā Īrijas un *Apple Inc*. sniegtie paskaidrojumi par *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķinu Komisiju nav pārliecinājuši. Tā uzskatīja, ka Īrijas nodokļu iestāžu akceptētās atlīdzības par *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm bija balstītas uz ļoti nelielām peļņas maržām, lai gan nebija nekādas ekonomiskas loģikas tam, lai sabiedrība saņemtu tik mazu peļņu.

422 It īpaši attiecībā uz 2007. gada nodokļu nolēmumu Komisija apstrīdētā lēmuma 350.–359. apsvērumā ir koncentrējusies uz *ex post* argumentāciju, kas ietverta *ad hoc* ziņojumos, kurus sagatavojuši attiecīgie Īrijas un *Apple* grupas nodokļu konsultanti un kuri attiecas uz atlīdzības līmeņiem, par kuriem panākta vienošanās attiecībā uz *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm. Komisija uzskata, ka šie ziņojumi ir balstīti uz salīdzināmības pētījumu, kura atbilstība tika apstrīdēta, pamatojoties uz to, ka preces, kuras atlasītās sabiedrības piedāvāja salīdzināmības nolūkos, nebija salīdzināmas ar *Apple* grupas piedāvātajām augstas kvalitātes preču zīmes precēm. Precīzāk, Komisija apgalvo, ka riski, kas saistīti ar *ASI* nodrošināto augstas kvalitātes preču garantijām, nav salīdzināmi ar riskiem, ko attiecībā uz savām precēm uzņemas sabiedrības, kuras ir atlasītas pētījumā. Turklāt tā uzsvēra faktu, ka vismaz trīs sabiedrības no 52 atlasītajām sabiedrībām bija likvidācijas ar tiesas nolēmumu situācijā.

423 Turklāt apstrīdētā lēmuma 354. un 355. apsvērumā Komisija pilnības labad tomēr ir veikusi pati savu vērtējumu par atlīdzības līmeni, kāds būtu bijis jāpiešķir *ASI* un *AOE*, izmantojot tās pašas salīdzināmās sabiedrības, kas ir iekļautas Īrijas iesniegtajā *ad hoc* ziņojumā, bet attiecībā uz *ASI* kā peļņas līmeņa rādītāju izvēloties apgrozījumu (no pārdošanas apjoma) un attiecībā uz *AOE* – kopējās izmaksas. Pēc šīs labotās analīzes Komisija nonāca pie secinājuma, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos atzītie atalgojuma līmeņi bija pārmērīgi zemi.

424 Attiecībā uz *ASI* Komisija apstrīdētā lēmuma 355. apsvērumā konstatēja, ka, par peļņas līmeņa rādītāju izmantojot salīdzināmības pētījumā atlasīto sabiedrību pārdošanas apjomu 2012. gadā, vidējā peļņa bija 3 % ar starpkvartiļu diapazonu no 1,3 līdz 4,5 %. Komisija norāda, ka tirdzniecības ienākumi, kuri attiecināti uz *ASI* Īrijas filiāli kā peļņa, kas apliekama ar nodokli, saskaņā ar 2007. gada nodokļu nolēmumu, 2012. gadā bija aptuveni [*konfidenciāli*], proti, aptuveni [*konfidenciāli*] no *ASI* 2012. gada apgrozījuma. Šī peļņa esot praktiski 20 reizes mazāka nekā Komisijas labotajā analīzē noteiktā peļņa.

425 Attiecībā uz *AOE* Komisija apstrīdētā lēmuma 357. apsvērumā norādīja, ka tās 2012. gadā ar nodokli apliekamā peļņa ir sasniegusi aptuveni [*konfidenciāli*] no Īrijas filiāles kopējām izmaksām. Šie procenti iekļaujoties starpkvartiļu diapazonā, kas norādīts attiecīgo Īrijas un *Apple* grupas nodokļu konsultantu *ad hoc* ziņojumos, un tuvinās 25. procentilei, ko nodokļu konsultanti esot uzskatījuši par nesaistītu pušu darījuma principa diapazona apakšējo robežu. Tādējādi Komisija norāda, ka saskaņā ar *Apple Inc*. iesniegto *ad hoc* ziņojumu par laikposmu no 2009. līdz 2011. gadam kopējo izmaksu robeža par apakšējo kvartili esot aprēķināma [*konfidenciāli*] apmērā ar mediānu [*konfidenciāli*] un saskaņā ar *ad hoc* ziņojumu, ko Īrija iesniegusi attiecībā uz laikposmu no 2007. līdz 2011. gadam, kopējo izmaksu starpība attiecībā uz zemāko kvartili esot bijusi [*konfidenciāli*] (ar mediānu [*konfidenciāli*]).

426 Tomēr apstrīdētā lēmuma 358. un 359. apsvērumā Komisija precizēja, ka šie ziņojumi nevarot pamatot *ex post* secinājumu, saskaņā ar kuru atlīdzība par *AOE* Īrijas filiāles veiktajām funkcijām atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Vispirms tā apšaubīja datu salīdzināmību, jo netika sniegta nekāda detalizēta analīze par atlasīto sabiedrību izmaksu struktūras un darbību salīdzināmību. Turpinājumā tā norādīja, ka 25. procentile tika atzīta par diapazona apakšējo daļu, kas atbilstot pārāk plašai pieejai, it īpaši – ņemot vērā attiecīgajos *ad hoc* ziņojumos norādītās salīdzināmības problēmas. Visbeidzot Komisija norādīja, ka *ad hoc* ziņojumos salīdzinājums tika veikts vienīgi attiecībā uz ražošanas sabiedrībām, bet *AOE* Īrijas filiāle sniedza arī kopīgotus pakalpojumus citām *Apple* grupas sabiedrībām *EMEIA* reģionā, kā, piemēram, finanšu pakalpojumus saistībā ar informācijas sistēmām un tehnoloģijām, un pakalpojumus cilvēkresursu jomā.

427 Pamatojoties uz šiem secinājumiem, apstrīdētā lēmuma 360. apsvērumā Komisija secināja, ka ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem tika apstiprināta atlīdzība, kādai Īrijas filiāles nebūtu piekritušas no savas rentabilitātes viedokļa, ja tās būtu bijušas atsevišķi un neatkarīgi uzņēmumi, kas veic tādas pašas vai līdzīgas darbības tādos pašos vai līdzīgos apstākļos.

428 Lietas dalībnieki nav vienisprātis ne par Komisijas norādīto kļūdu ietekmi uz apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātajiem atlīdzības līmeņiem, ne par šīs atlīdzības apstiprināšanu *ex post*, kas piedāvāta *ad hoc* ziņojumos, kurus sagatavojuši attiecīgie Īrijas un *Apple* grupas nodokļu konsultanti.

a) Par ASI un AOE Īrijas filiāļu atalgojumu, kas apstiprināts 1991. gada nodokļu nolēmumā

429 Pirmām kārtām, Komisija pārmet Īrijas nodokļu iestādēm, ka tās apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir apstiprinājušas atlīdzības līmeņus *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, nepastāvot nekādam ziņojumam, ar ko šādi atalgojuma līmeņi būtu pamatoti.

430 Pirmkārt, ir jānorāda – Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* apgalvo, ka laikā, kad tika pieņemti apstrīdētie nodokļu nolēmumi, saskaņā ar piemērojamajām Īrijas nodokļu tiesībām nebija jāiesniedz peļņas sadales ziņojums, ko Komisija nav apstrīdējusi.

431 Otrkārt, ir jānorāda, ka Komisijas iebildums līdzinās metodoloģijas kļūdai (vai metodoloģijas neesamībai), ciktāl tas attiecas uz trūkumiem tās ar nodokli apliekamās peļņas aprēķina metodē, kas tika apstiprināta ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, peļņas sadales ziņojumu neesamības dēļ.

432 Neapšaubāmi, *Apple* grupas Īrijas nodokļu iestādēm sniegtie paskaidrojumi par piedāvāto atlīdzības līmeņu pamatojumu, kas izklāstīti apstrīdētā lēmuma 64. apsvērumā, tika sniegti kopsavilkuma veidā. *Apple* grupa esot apgalvojusi, ka piedāvātie līmeņi bija virs 15 % sliekšņa, ko parasti īstenoja "*cost center*", bet zem 100 % sliekšņa, kas varētu būt ierasts farmācijas rūpniecībā, kura neesot salīdzināma ar informātikas nozari. Tāpat ir jāatgādina – *Apple* grupa Īrijas nodokļu iestādēm atzina, ka tās priekšlikumam nav nekāda zinātniska pamata, bet ka tā uzskata, ka šāda priekšlikuma rezultātā ar nodokli apliekamais ienākums ir pietiekami liels.

433 Šajā ziņā Vispārējā tiesa norāda, ka ne ar saraksti pirms apstrīdēto nodokļu nolēmumu pieņemšanas, ne ar Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE*, kuras tika iztaujātas par šo jautājumu šajā tiesvedībā, atbildēm netika pietiekami izskaidrots, kāds bija *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķināšanai izmantoto rādītāju un skaitļu precīzs pamatojums. Tādējādi nevienā konkrētā un tālaika pierādījumā nav izskaidroti iemesli, kas pamatotu apsaimniekošanas izmaksu, kuras izmantotas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, procentuālo lielumu un – vēl jo mazāk – to attīstību laika gaitā.

434 Tomēr ir jākonstatē – izņemot to, ka tika norādīts uz peļņas sadales ziņojumu neesamību, Komisija savu analīzi neveica līdz galam, lai pierādītu, ka saskaņā ar minēto aprēķinu *ASI* un *AOE* faktiski samaksātie nodokļi, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, bija zemāki nekā nodokļi, kas būtu bijuši jāmaksā, piemērojot parastos noteikumus par aplikšanu ar nodokļiem, ja nebūtu apstrīdēto nodokļu nolēmumu.

435 Tādējādi to pašu iemeslu dēļ, kas izklāstīti šī sprieduma 332. punktā, vienkāršs kļūdas konstatējums attiecībā uz filiālēm piešķiramās peļņas aprēķināšanas metodiku nav pietiekams, lai pierādītu, ka ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem ir piešķirta priekšrocība *ASI* un *AOE*.

436 Otrām kārtām, Komisija pārmet Īrijas nodokļu iestādēm to, ka tās nepamatoti ir pieņēmušas *AOE* ar nodokli apliekamo ienākumu robežvērtību, proti, [*konfidenciāli*], kuru pārsniedzot ar nodokli apliekamā peļņa nu jau atbilst nevis 65 % no Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksām, bet gan [*konfidenciāli*] no šīm izmaksām. Komisija uzskata, ka racionāls tirgus dalībnieks nebūtu piekritis mazākai atlīdzībai, atsakoties no savas peļņas daļas, ja pieaug tā apsaimniekošanas izmaksas, kas norāda uz tā darbības apjoma pieaugumu, pat ja šī atlīdzība būtu pietiekama, lai segtu savas izmaksas un gūtu noteiktu peļņu.

437 Komisija apgalvo, ka šis slieksnis ir nodokļu atvieglojums, kas esot piešķirts, pamatojoties uz tādiem nodokļu sistēmai neraksturīgiem kritērijiem kā ar nodarbinātību saistīti apsvērumi, un ka līdz ar to tā esot uzskatāma par selektīvu priekšrocību.

438 Šajā ziņā *Apple Inc*. savos apsvērumos, kas tika iesniegti pēc lēmuma par procedūras sākšanu, apgalvo – šo starpību pamato tas, ka attīstībai nepieciešamie papildu ieguldījumi pamatlīdzekļos darbības sākumā bija lielāki nekā darbības īstenošanas laikā. Turklāt, atbildot uz Vispārējās tiesas rakstveida jautājumiem, *ASI* un *AOE* apstiprināja, ka [*konfidenciāli*] robežvērtība nekad nav tikusi sasniegta un ka līdz ar to otrais samazinātais procents nekad nav ticis izmantots *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķināšanai. Komisija šo informāciju nav apstrīdējusi.

439 Pirmkārt, ir jānorāda – lai gan, protams, ir ticis nospriests, ka tad, ja kompetentajām iestādēm ir plaša rīcības brīvība noteikt nosacījumus pasākumam, kas piešķirts, pamatojoties uz nodokļu sistēmai svešu kritēriju, kāds ir nodarbinātības nodrošināšana, šo pilnvaru īstenošanu var uzskatīt par tādu, kas rada selektīvu pasākumu (spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, C-6/12, EU:C:2013:525, 27. punkts), tomēr, lai noteiktu, vai valsts pasākumi var tikt uzskatīti par valsts atbalstu, galvenokārt ir jāņem vērā šo pasākumu ietekme uz saņēmējiem uzņēmumiem (skat. spriedumu, 2010. gada 13. septembris, Grieķija u.c./Komisija, T-415/05, T-416/05 un T-423/05, EU:T:2010:386, 212. punkts un tajā minētā judikatūra).

440 Katrā ziņā vienīgā norāde sarakstē starp Īrijas nodokļu iestādēm un *Apple* grupu pirms 1991. gada nodokļu nolēmuma uz to, ka *Apple* bija viens no lielākajiem darba devējiem reģionā, kurā bija reģistrētas *ASI* un *AOE* Īrijas filiāles, nepierāda, ka *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamā peļņa tika noteikta, pamatojoties uz jautājumiem, kas saistīti ar nodarbinātību. No attiecīgā ziņojuma par saraksti, kas ir atspoguļots apstrīdētā lēmuma 64. apsvērumā, izriet, ka norāde uz *Apple* grupas darbiniekiem attiecīgajā reģionā tika veikta, sniedzot informāciju par grupas darbības kontekstu un attīstību reģionā, nevis atbildot uz priekšlikumu par peļņas attiecināšanu uz minētajām Īrijas filiālēm.

441 Tādējādi, neesot citiem pierādījumiem, Komisija nevar apgalvot, ka attiecīgais nodokļu nolēmums tika pieņemts apmaiņā pret iespējamo darba vietu radīšanu reģionā.

442 Otrkārt, ir jānorāda, ka attiecīgā robežvērtība nekad nav tikusi sasniegta un ka līdz ar to *AOE* Īrijas filiāles peļņa nekad nav tikusi attiecināta, pamatojoties uz zemāku procentuālo daļu, kas paredzēta 1991. gada nodokļu nolēmumā.

443 *AOE* apgrozījums būtiski samazinājās laikposmā pirms 1991. gada nodokļu nolēmuma, proti, 751 miljons ASV dolāru 1989. gadā, kā tas ir norādīts apstrīdētā lēmuma 64. apsvērumā, un 2006. gadā, pēdējā gadā, kurā tika piemērots 1991. gada nodokļu nolēmums, proti, 359 miljoni ASV dolāru, kā tas ir norādīts apstrīdētā lēmuma 97. apsvērumā.

444 Līdz ar to, pat pieņemot, ka Komisijas apgalvojumi par šajā nolēmumā paredzētās robežvērtības ekonomiskā pamatojuma neesamību būtu pierādīti, tā nevar apgalvot, ka priekšrocība tika piešķirta tādēļ, ka 1991. gada nodokļu nolēmumā tika iekļauta robežvērtība, lai gan šāds mehānisms patiesībā netika īstenots.

445 Treškārt, pat ja Komisijas arguments būtu jāsaprot tādējādi, ka Īrijas nodokļu iestāžu akceptētie atlīdzības līmeņi bija pārāk nelieli filiāļu veiktajām funkcijām, ņemot vērā ar šīm funkcijām saistītos aktīvus un riskus, šo argumentu nevar pieņemt, ja nav citu pierādījumu.

446 Komisijas pakārtotā argumentācija ir balstīta uz premisu, saskaņā ar kuru Īrijas nodokļu iestādes *Apple* grupas IĪ licences varēja pamatoti piešķirt centrālajiem birojiem, kas saskaņā ar ESAO pamatnostādnēm transfertcenu jomā norāda uz sarežģītu vai unikālu funkciju veikšanu. Kā izriet no šī sprieduma 348. punktā izklāstītajiem secinājumiem, Komisijai nav izdevies pierādīt, ka *ASI* un *AOE* Īrijas filiāles ir veikušas vissarežģītākās funkcijas.

447 Turklāt it īpaši attiecībā uz *ASI* Komisija savu argumentāciju balsta uz apsvērumu, ka Īrijas filiāle esot uzņēmusies ļoti būtiskus riskus *Apple* grupas darbībai. Kā izriet no šī sprieduma 407. punktā izklāstītajiem secinājumiem, Komisijai nav izdevies pierādīt, ka šos riskus faktiski bija uzņēmusies *ASI* Īrijas filiāle.

448 Līdz ar to, tā kā nav citu pierādījumu, Komisija nav spējusi pierādīt, ka atlīdzības līmeņi, kas noteikti saskaņā ar 1991. gada nodokļu nolēmumu, bija pārāk zemi, lai atlīdzinātu *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu faktiskās funkcijas, ņemot vērā to aktīvus un riskus.

b) Par ASI un AOE Īrijas filiāļu atalgojumu, kas apstiprināts ar 2007. gada nodokļu lēmumu

449 Papildus iebildumam par to, ka nebija peļņas sadales ziņojuma 2007. gada nodokļu nolēmuma atbalstam, kas tika noraidīts šī sprieduma 430.–435. punktā izklāstīto iemeslu dēļ, Komisija apstrīdēja *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu atlīdzību šīm filiālēm piešķirtās peļņas veidā, piemērojot 2007. gada nodokļu nolēmumu, apstrīdot Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtos *ad hoc* ziņojumus, lai *ex post* pamatotu faktu, ka šie ienākumi bija nesaistītu pušu darījuma principa diapazonā. It īpaši Komisija apšaubīja Īrijas un *Apple Inc.* iesniegto *ad hoc* ziņojumu ticamību, jo salīdzināmības izpētei izvēlētās sabiedrības, kas bija minēto ziņojumu pamatā, nebija salīdzināmas ar *ASI* un *AOE*.

1) Par salīdzināmības analīzēs izmantoto sabiedrību izvēli

450 Apstrīdētajā lēmumā Komisija it īpaši norāda uz divām kļūdām saistībā ar salīdzināmības pētījumā izraudzīto sabiedrību salīdzināmību ar *ASI* Īrijas filiāli. Pirmkārt, apstrīdētā lēmuma 350. apsvērumā Komisija norāda, ka nebija iespējams identificēt sabiedrības, kas izvēlētas *Apple Inc.* iesniegtā *ad hoc* ziņojuma ietvaros. Otrkārt, apstrīdētā lēmuma 351. apsvērumā Komisija uzsver, ka salīdzināmo sabiedrību atlasē netika ņemts vērā, ka – atšķirībā no šīm sabiedrībām – *Apple* grupa pārdod augstas kvalitātes preču zīmes preces, tās šādi pozicionējot tirgū. Šajā ziņā Komisija norāda, ka, lai gan *ASI* bija atbildīga par garantijām attiecībā uz pārdotajām precēm, kas augstas kvalitātes preču zīmju preču gadījumā radīja ļoti augstu risku, norādītās salīdzināmās sabiedrības nebija pakļautas šādam riskam.

451 Attiecībā uz salīdzināmību ar *AOE* Īrijas filiāli Komisija norāda (apstrīdētā lēmuma 359. apsvērums), ka Īrijas iesniegtajā *ad hoc* ziņojumā ir ņemtas vērā tikai ražošanas sabiedrības, lai gan *AOE* sniedza kopīgotus pakalpojumus arī citām *Apple* grupas sabiedrībām *EMEIA* reģionā, piemēram, finanšu pakalpojumus, informācijas sistēmu un tehnoloģiju pakalpojumus un cilvēkresursu pakalpojumus.

452 Vispirms ir jānorāda – pat pieņemot, ka Komisijas konstatētās kļūdas attiecībā uz Īrijas un *Apple Inc.* *ex post facto* iesniegtajiem *ad hoc* ziņojumiem būtu pierādītas un ka ar tām tiktu atspēkoti šo ziņojumu secinājumi, Komisija nevarēja no tā secināt, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir radījuši *ASI* un *AOE* nodokļu sloga samazinājumu Īrijā.

453 Šos ziņojumus Īrija un *Apple Inc.* iesniedza, lai *ex post facto* pierādītu, ka *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm piešķirtā peļņa saskaņā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem ir bijusi nesaistītu pušu darījuma principa diapazonā. Tas, ka Īrija un *Apple Inc.* iesniedza šos *ad hoc* ziņojumus, nevar mainīt Komisijas pierādīšanas pienākumu attiecībā uz priekšrocības esamību šajā lietā, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 100. punktā.

454 Katrā ziņā ir jāpārbauda, vai Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtajos *ad hoc* ziņojumos Komisijas identificētās nepilnības ir pierādītas un vai tās ļauj atzīt par spēkā neesošiem minēto ziņojumu secinājumus.

455 Pirmkārt, ir jānorāda, kā to pamatoti apgalvo Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, ka analīzes transfertcenu jomā nav precīza zinātne un ka nevar meklēt precīzus rezultātus attiecībā uz līmeni, kurš būtu uzskatīts par atbilstošu nesaistītu pušu darījuma principam. Šajā ziņā ir jāatgādina ESAO pamatnostādņu transfertcenu jomā 1.13. punkts, kurā ir norādīts, ka transfertcenu noteikšanas mērķis ir "panākt saprātīgu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta aptuvenu aplēsi, pamatojoties uz uzticamu informāciju", un ka "transfertcenu noteikšana nav precīza zinātne un tai ir nepieciešams nodokļu administrācijas vai nodokļu maksātāja vērtējums".

456 Otrkārt, attiecībā uz uzņēmumiem, kas izvēlēti salīdzināmības pārbaudei, pamatojoties uz *Apple Inc.* iesniegto *ad hoc* ziņojumu, *ASI* un *AOE* apgalvo, ka administratīvā procesa laikā tās vairākkārt ir lūgušas Komisiju sniegt apsvērumus par šo *ad hoc* ziņojumu, neiesniedzot nekādu konkrētu lūgumu par salīdzināmības pētījuma datiem. Komisija šos argumentus neapstrīd. Turklāt *ASI* un *AOE* šajā tiesvedībā iesniedza datus, kas izmantoti šim *ad hoc* ziņojumam, un norādīja, ka tie ir iegūti no tās pašas datubāzes, kura tika izmantota Īrijas iesniegtajā *ad hoc* ziņojumā. Komisija vairs nav izvirzījusi īpašus iebildumus pret *Apple Inc.* iesniegto *ad hoc* ziņojumu.

457 Treškārt, ciktāl Komisija attiecībā uz abiem Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtajiem *ad hoc* ziņojumiem ir apstrīdējusi tā salīdzināmības pētījuma izmantošanu, kurš bija balstīts uz pētījumu salīdzināmu datu datubāzē, ir jānorāda turpmākais.

458 Vispirms, ciktāl Komisijas pārmetumi ir jāsaprot kā tādi, ar kuriem tiek apstrīdēta pašas salīdzināmu datu datubāzes izmantošana, tiem nevar piekrist. Bez datubāzes palīdzības nebūtu iespējams vienpusējas peļņas sadales metodes otrajā posmā veikt salīdzināmības pētījumu, kas ļautu veikt ar nesaistītu pušu darījuma principu saistītās peļņas aptuvenu aplēsi, kuras priekšnosacījums ir iespēja veikt šādu aplēsi salīdzināmās sabiedrībās.

459 Komisija nav iesniegusi pierādījumus, kas pamatotu to, ka pati par sevi tiek izslēgta tādu neatkarīgu specializēto sabiedrību izstrādātu datubāzu izmantošana kā tā, kas tika izmantota Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtajos *ad hoc* ziņojumos. Kā pamatoti norāda Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, šīs datubāzes ir izveidotas, pamatojoties uz Saimnieciskās darbības statistiskās klasifikācijas Eiropas Kopienā (*NACE*) kodiem, un, tā kā nav pierādījumu par trūkumiem, kuru dēļ tās nebūtu spēkā, tās ir empīrisks pamats, ko var izmantot salīdzināmības pētījumu veikšanai.

460 Turpinājumā, runājot par Komisijas argumentiem, kuru mērķis ir apstrīdēt salīdzināmības analīzei izraudzīto sabiedrību salīdzināmību attiecībā uz *ASI* Īrijas filiāli, ir jānorāda, ka Komisija ir vienīgi atsaukusies uz tiem pašiem argumentiem, kurus tā bija izvirzījusi pret apsaimniekošanas izmaksu izvēli kā peļņas līmeņa norādi, proti, faktu, ka *ASI* bija atbildīga par garantijām attiecībā uz pārdotajām precēm un ka tā uzņēmās būtisku risku attiecībā uz augstas kvalitātes precēm, kuras apstrādāja trešās personas – apakšuzņēmēji, lai gan izraudzītās sabiedrības neuzņēmās šāda veida tik būtiskus riskus un līdz ar to nebija salīdzināmas. Šie argumenti ir jānoraida, ņemot vērā tos pašus iemeslus, kas ir norādīti šī sprieduma 391.–402. punktā.

461 Turklāt, tāpat kā apgalvo Īrija, *ASI* un *AOE*, ir jānorāda – tā kā apsaimniekošanas izmaksas, kā secināts šī sprieduma 413. punktā, nevarēja tikt izslēgtas kā peļņas līmeņa rādītājs šajā lietā, preču zīmes augstas kvalitātes raksturam šajā lietā nav būtiskas ietekmes uz salīdzināmību. Kā pamatoti norāda *ASI* un *AOE*, fakts, ka sabiedrība izplata augstas kvalitātes preču zīmes preces, ne vienmēr ietekmē tās apsaimniekošanas izmaksas salīdzinājumā ar apsaimniekošanas izmaksām, kas tai būtu jāsedz, ja tā izplatītu zemākas kvalitātes preces. Šo apsvērumu šajā lietā pierāda fakts, ka *ASI* Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksas ir palikušas relatīvi stabilas salīdzinājumā ar *ASI* pārdošanas strauju pieaugumu, un to Komisija pati ir atzinusi apstrīdētā lēmuma 337. apsvērumā.

462 Attiecībā uz iebildēm par ražošanas sabiedrību, kas izvēlētas salīdzināmības analīzē attiecībā uz *AOE* Īrijas filiāli, salīdzināmību, ņemot vērā palīgfunkcijas, ko šī filiāle veikusi papildus ražošanas darbībām, ir jānorāda, ka šīs palīgfunkcijas, kā to pamatoti norāda Īrija, kā arī *ASI* un *AOE*, neatspoguļo visas minētās filiāles veiktās funkcijas. Šajā ziņā pēdējās minētās it īpaši pamatojas uz *AOE* Īrijas filiāles darbības analīzi to iesniegtajos *ad hoc* ziņojumos, ko Komisija šajā konkrētajā aspektā nav apstrīdējusi.

463 Visbeidzot, attiecībā uz Komisijas norādīto apstākli, ka trīs no 52 sabiedrībām, kas izvēlētas salīdzināmības analīzei, esot kļuvušas par likvidējamām sabiedrībām, – šādas atrunas nevar ietekmēt šīs analīzes ticamību kopumā. Turklāt šīs sabiedrības esot likvidētas ar tiesas nolēmumu pēc taksācijas gadiem, par kuriem tika veikta analīze. Jāpiebilst, ka pretēji tam, ko apgalvo Komisija, ņemot vērā šī sprieduma 455. punktā norādītos apsvērumus, nešķiet, ka trīs sabiedrību skaits no attiecīgajā analīzē minētajām 52 sabiedrībām atspoguļotu būtisku daļu, kas varētu izkropļot salīdzināmības pētījuma rezultātu.

464 Šādos apstākļos ir jāsecina, ka Komisija nav panākusi to salīdzināmības pētījumu ticamības apšaubīšanu, uz kuriem ir balstīti Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtie *ad hoc* ziņojumi, un līdz ar to – minēto ziņojumu ticamības trūkumu.

2) Par Komisijas veikto koriģēto salīdzināmības analīzi

465 Ir jānorāda, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 353.–356. apsvērumā ir veikusi pati savu salīdzināmības analīzi, kas var tikt apzīmēta kā "koriģēta salīdzināmības analīze".

466 Koriģētajā salīdzināmības analīzē Komisija centās novērtēt, vai atlīdzība *ASI* un *AOE* Īrijas filiālēm, kas bija apstiprināta apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, iekļaujas nesaistītu pušu darījuma principa diapazonā.

467 Pirmām kārtām, attiecībā uz *ASI* Īrijas filiāli Komisija izmantoja to sabiedrību datus, kas tika atlasītas Īrijas iesniegtajā *ad hoc* ziņojumā, izmantojot *ASI* Īrijas filiāli kā pārbaudāmo pusi, un pārdošanas apjomu – kā peļņas līmeņa rādītāju. Šie dati tika pārņemti apstrīdētā lēmuma 354. apsvērumā ietvertajā 13. shēmā. Tādējādi Komisija uz *ASI* Īrijas filiāli attiecināmo peļņu saistībā ar *ASI* pārdošanas apjomu salīdzināja ar Īrijas iesniegtajā *ad hoc* ziņojumā atlasīto sabiedrību vidējo ienesīgumu no preču pārdošanas laikā no 2007. līdz 2011. gadam.

468 Vispirms ir jānorāda, ka, neapšaubāmi, Komisijas pieeja – salīdzināt savas analīzes rezultātus, no vienas puses, un *ASI* ar nodokli apliekamo peļņu, no otras puses, ņemot vērā apstrīdētos nodokļu nolēmumus, – tai principā būtu ļāvusi pierādīt selektīvas priekšrocības esamību.

469 Tomēr Komisijas veiktās koriģētās salīdzināmības analīzes secinājumi nevar atspēkot Īrijas un *Apple Inc.* iesniegto *ad hoc* ziņojumu secinājumus, saskaņā ar kuriem *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu peļņa, kas tika noteikta, piemērojot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, ietilpa nesaistītu pušu darījuma principa diapazonā.

470 Vispirms ir jākonstatē, ka Komisijas koriģētā salīdzināmības analīze ir balstīta uz pārdošanas apjomu kā peļņas līmeņa rādītāju DTPM piemērošanas nolūkā. Kā izriet no šī sprieduma 402. un 412. punktā izklāstītajiem apsvērumiem, nav pierādīts, ka apsaimniekošanas izmaksu izmantošana par peļņas līmeņa norādi šajā lietā nebūtu bijusi piemērota. Turklāt nav pierādīts, ka pārdošanas apjoma izmantošana būtu bijusi piemērotāka.

471 Turpinājumā ir jāatgādina, ka Komisijas veiktā analīze tās pakārtoti izvirzītajā argumentācijā ir balstīta uz premisu, saskaņā ar kuru *ASI* Īrijas filiāles veiktās funkcijas būtībā bija sarežģītas un noteicošas "Apple" preču zīmes panākumiem un līdz ar to – *ASI* komercdarbībai. Turklāt Komisija uzskata, ka minētā filiāle uzņēmās būtiskus riskus attiecībā uz *ASI* darbību. Kā tika secināts šī sprieduma 348. un 407. punktā, Komisija nav pierādījusi, ka *ASI* filiāle ir veikusi sarežģītas funkcijas un uzņēmusies šos būtiskos riskus.

472 Visbeidzot apstrīdētā lēmuma 353.–355. apsvērumā Komisija centās novērtēt salīdzināmu uzņēmumu vidējo ienesīgumu no pārdošanas apjoma ar *ASI* vidējo ienesīgumu no pārdošanas apjoma, ņemot vērā peļņu, kas piešķirta tās Īrijas filiālei saskaņā ar 2007. gada nodokļu nolēmumu. Šī pieeja neatbilst ne ESAO atļautajai pieejai, ne *TCA 97* 25. pantam, jo *ASI* ienesīgums no pārdošanas apjoma tās Īrijas filiāles gadījumā nevar atspoguļot šīs filiāles faktiski veikto funkciju vērtību turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ.

473 Pirmkārt, kā norādīts šī sprieduma 384. un 385. punktā, *ASI* Īrijas filiāles nodrošinātās izplatīšanas funkcijas ietvēra "Apple" preču zīmes produkcijas pirkšanu, pārdošanu un izplatīšanu saskaņā ar pamatnolīgumiem, kas noslēgti ārpus minētās filiāles. Līdz ar to *ASI* Īrijas filiāles sniegto pievienoto vērtību nevar uzskatīt par *ASI* ienākumiem no pārdošanas apjoma.

474 Otrkārt, *ASI* Īrijas filiāles faktiski veiktajām funkcijām nebija izšķirošas ietekmes ne uz *Apple* grupas IĪ, ne uz "Apple" preču zīmi, kā tas ir konstatēts šī sprieduma 341. punktā. Šie divi faktori ir cieši saistīti un var tikt aptverti ar "Apple" preču zīmi, kas apzīmē augstas kvalitātes preces, kuru Komisija pati apstrīdētā lēmuma 351. apsvērumā ir uzskatījusi par tādu, kas izšķiroši ietekmē *ASI* īstenoto tirdzniecības vērtību. Šī iemesla dēļ *ASI* ienākumi no pārdošanas apjoma nesniedz reālu priekšstatu par tās Īrijas filiāles faktisko pienesumu minētajā pārdošanas apjomā.

475 Šādos apstākļos Komisijas veiktās koriģētās salīdzināmības analīzes secinājumi attiecībā uz *ASI* Īrijas filiāles atlīdzību, kas ir analīze, kurā pārdošanas apjoms tika izmantots kā peļņas līmeņa rādītājs, nevar atspēkot secinājumus Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtajos *ad hoc* ziņojumos, kuros apsaimniekošanas izmaksas ir izmantotas kā peļņas līmeņa rādītājs.

476 Otrām kārtām, attiecībā uz *AOE* atalgojumu, kā Komisija pati ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 357. apsvērumā, Komisijas veiktās salīdzināmības analīzes rezultāti, kas apkopoti šī sprieduma 425. punktā, parāda, ka uz *AOE* Īrijas filiāli attiecināmā peļņa, piemērojot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, ietilpst diapazonā, ko var uzskatīt par atbilstošu nesaistītu pušu darījuma principam.

477 Līdz ar to Komisijas veiktās analīzes rezultāti būtībā apstiprina secinājumus, kas izriet no Īrijas un *Apple Inc.* iesniegtajiem *ad hoc* ziņojumiem, saskaņā ar kuriem *AOE* Īrijas filiālei piedēvētā peļņa iekļāvās nesaistītu pušu darījuma principa diapazonā. Šajā ziņā, ņemot vērā šī sprieduma 455. punktā izklāstītos apsvērumus attiecībā uz analīzi transfertcenu jomā, ir jānorāda – fakts, ka šie rezultāti drīzāk ir nesaistītu pušu darījuma principa diapazona zemākajā daļā, nevar atspēkot minētos rezultātus.

478 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāpieņem Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* iebildumi pret Komisijas konstatējumiem par metodoloģisko kļūdu attiecībā uz atlīdzības līmeņiem, kas apstiprināti apstrīdētajos nodokļu nolēmumos.

5. Secinājumi par Komisijas vērtējumiem tās pakārtotajā argumentācijā

479 Iepriekš izdarītie konstatējumi attiecībā uz trūkumiem *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķina metodēs pierāda apstrīdēto nodokļu nolēmumu nepilnīgumu un dažkārt to nekonsekvento raksturu. Tomēr šie apstākļi vien nav pietiekami, lai pierādītu priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

480 Komisija nav pierādījusi, ka metodoloģiskās kļūdas, ko tā izvirzīja attiecībā uz apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātajām peļņas sadales metodēm, kas attiecās uz Īrijas filiāļu kā pārbaudāmo pušu izvēli (šī sprieduma 351. punkts), apsaimniekošanas izmaksu kā peļņas līmeņa rādītāja izvēli (šī sprieduma 417. punkts) un atlīdzības līmeņiem, kas bija apstiprināti ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem (šī sprieduma 478. punkts), izraisīja *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamo ienākumu samazinājumu Īrijā. Līdz ar to tai nav izdevies pierādīt, ka ar šiem nolēmumiem šīm sabiedrībām tika piešķirta priekšrocība.

481 Šādos apstākļos ir jāpieņem Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzītie pamati attiecībā uz to, ka Komisija pakārtotajā argumentācijā nav pierādījusi priekšrocības esamību šajā lietā LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

F. Par pamatiem, ar kuriem tiek apstrīdēti Komisijas vērtējumi alternatīvajā argumentācijā (piektais pamats lietā T-778/16 un devītais pamats lietā T-892/16)

482 Komisija alternatīvo argumentāciju ir izklāstījusi apstrīdētā lēmuma 369.–403. apsvērumā, tajā ietverot alternatīvu starp divām daļām.

483 Pirmkārt, apstrīdētā lēmuma 369.–378. apsvērumā Komisija apgalvo, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir raksturīgs *TCA 97* 25. panta piemērošanai un ka, ciktāl apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir atkāpe no minētā principa, tie sniedz selektīvu priekšrocību *ASI* un *AOE* nodokļu bāzes samazinājuma veidā.

484 Otrkārt, apstrīdētā lēmuma 379.–403. apsvērumā Komisija apgalvo – pat ja *TCA 97* 25. panta piemērošanu neregulēja nesaistītu pušu darījuma princips, apstrīdētie nodokļu nolēmumi tomēr ir jāuzskata par tādiem, ar kuriem *ASI* un *AOE* tiek piešķirta selektīva priekšrocība, jo šie nolēmumi ir Īrijas nodokļu iestāžu rīcības brīvības sekas.

485 Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* būtībā apstrīd vērtējumu, ko Komisija sniegusi abās alternatīvās argumentācijas daļās.

1. Par Komisijas alternatīvās argumentācijas pirmo daļu

486 Alternatīvās argumentācijas pirmajā daļā Komisija uzskata, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir paredzēta atkāpe no *TCA 97* 25. panta, pamatojoties uz to, ka minētajam pantam ir raksturīgs nesaistītu pušu darījuma princips (apstrīdētā lēmuma 377. apsvērums). Tad Komisija atsaucas uz savu pakārtoto argumentāciju, kurā tā uzskatīja, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi neļauj panākt ticamu tirgus rezultāta aptuveno aplēsi atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, un līdz ar to secināja, ka ar šiem nolēmumiem *ASI* un *AOE* ir piešķirtas selektīvas priekšrocības (apstrīdētā lēmuma 378. apsvērums).

487 Šajā ziņā pietiek norādīt, ka, ciktāl Komisijas alternatīvās argumentācijas pirmā daļa ir balstīta uz konstatējumiem, kurus tā ir izdarījusi pakārtotajā argumentācijā, un Komisija, kā tika secināts šī sprieduma 481. punktā, nevar atsaukties uz šādu argumentāciju, lai secinātu, ka šajā gadījumā pastāv priekšrocība, ir jāsecina, ka Komisija nevar balstīties arī uz savas galvenokārt izvirzītās argumentācijas pirmo daļu, lai secinātu, ka šajā lietā pastāv selektīva priekšrocība.

488 Šādos apstākļos ir jāsecina – ar alternatīvās argumentācijas pirmo daļu Komisijai nav izdevies pierādīt, ka ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem *ASI* un *AOE* būtu piešķirta selektīva priekšrocība.

2. Par Komisijas alternatīvās argumentācijas otro daļu

489 Alternatīvās argumentācijas otrajā daļā Komisija apgalvo – pat pieņemot, ka *TCA 97* 25. panta piemērošanu neregulēja nesaistītu pušu darījuma princips, ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem *AOE* un *ASI* tomēr ir piešķirta selektīva priekšrocība, ciktāl Īrijas nodokļu iestādes tos pieņēmušas pēc sava ieskata.

490 Pirmkārt, Komisija norāda, ka tā ar galvenokārt izvirzīto un pakārtoto argumentāciju ir pierādījusi, ka ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem ir apstiprinātas peļņas sadales metodes, kas izraisa *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu Īrijā un rada ekonomisku priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

491 Otrkārt, tā norāda – tā kā *TCA 97* 25. pantā nav definēts neviens objektīvs kritērijs attiecībā uz peļņas sadali starp vienas un tās pašas sabiedrības nerezidentes dažādām daļām, rīcības brīvība, kas ir Īrijas nodokļu iestādēm, lai piemērotu šo tiesību normu, nav balstīta uz objektīviem kritērijiem, kas saistīti ar nodokļu sistēmu, un tas radot selektivitātes prezumpciju attiecībā uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem. Turklāt Komisija izvērtēja vienpadsmit nodokļu nolēmumus, kurus tai bija nosūtījusi Īrija, un konstatēja vairākas neatbilstības, pamatojoties uz kurām tā uzskatīja, ka Īrijas nodokļu iestāžu prakse nodokļu nolēmumu jomā ir diskrecionāra, jo, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, netika izmantots neviens konsekvents kritērijs, lai noteiktu peļņu, kas attiecināma uz sabiedrību nerezidenšu Īrijas filiālēm.

492 Komisija no tā secināja, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi tika izdoti atbilstoši Īrijas nodokļu iestāžu rīcības brīvībai un bez jebkādiem objektīviem kritērijiem, kas attiektos uz nodokļu sistēmu, un ka tāpēc uzskatāms, ka šie nolēmumi sniedz *ASI* un *AOE* selektīvas priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

493 Attiecībā uz Komisijas apsvērumiem, pirmām kārtām, ir jānorāda – tā kā Komisija ar saviem galvenokārt un pakārtoti izvirzītajiem argumentiem nav pierādījusi priekšrocības esamību, tā ar savu iepriekš aprakstīto alternatīvo argumentāciju vien nevar pierādīt selektīvas priekšrocības esamību šajā lietā. Pat pieņemot, ka nodokļu iestāžu rīcības brīvības esamība būtu pierādīta, šādas rīcības brīvības esamība ne vienmēr nenozīmē, ka tā ir īstenota, lai samazinātu nodokļu nolēmuma saņēmēja nodokļu slogu salīdzinājumā ar to, kas tam parasti būtu jāuzņemas.

494 Tādējādi Komisijas alternatīvais pamatojums nav pietiekams, lai konstatētu valsts atbalsta esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

495 Otrām kārtām un katrā ziņā, Komisija nav pierādījusi, ka Īrijas iestādes šajā gadījumā būtu īstenojušas plašu rīcības brīvību.

496 Jāatgādina judikatūra, saskaņā ar kuru, lai pierādītu nodokļu priekšrocības selektīvo raksturu, kompetentajām valsts iestādēm nav jābūt rīcības brīvībai piešķirt šīs priekšrocības. Tomēr šādas varas esamība var ļaut šīm iestādēm dot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai salīdzinājumā ar citiem, it īpaši gadījumos, kad kompetentajām iestādēm ir rīcības brīvība noteikt tāda pasākuma adresātus un nosacījumus, kas ir piešķirts, pamatojoties uz nodokļu sistēmai neraksturīgiem kritērijiem (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, Komisija/Spānija u.c., C-128/16 P, EU:C:2018:591, 55. punkts).

497 Jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 381. apsvērumā Komisija ir vienīgi apgalvojusi, ka, piemērojot *TCA 97* 25. pantu, Īrija nav norādījusi nevienu objektīvu normu attiecībā uz sabiedrības nerezidentes peļņas sadali. Šajā pašā 381. apsvērumā tā no minētā tieši secināja, ka "tas [esot nozīmējis], ka Īrijas [nodokļu iestādes], piemērojot šos noteikumus pēc saviem ieskatiem, nav par pamatu [ņēmušas] nekādus objektīvus kritērijus, kas attiecas uz nodokļu sistēmu, tādējādi tas rad[īja] pieņēmumu par selektīvām priekšrocībām".

498 Kā tika konstatēts šī sprieduma 238. un 239. punktā, lai piemērotu *TCA 97* 25. pantu, ir jāveic faktu objektīva analīze, kas ietver, pirmkārt, filiāles veikto darbību noteikšanu, aktīvus, ko tā izmanto savu funkciju veikšanai, un ar to saistītos riskus, ko tā uzņemas, un, otrkārt, šāda veida darbību vērtības noteikšanu tirgū. Šāda analīze būtībā atbilst analīzei, ko piedāvā ESAO atļautā pieeja.

499 Līdz ar to Komisija nevar apgalvot, ka, Īrijas nodokļu iestādēm piemērojot *TCA 97* 25. pantu, nav izmantots neviens konsekvents kritērijs, lai noteiktu peļņu, kas attiecināma uz sabiedrību nerezidenšu Īrijas filiālēm.

500 Protams, šajā gadījumā Īrijas nodokļu iestāžu veiktā *TCA 97* 25. panta piemērošana saistībā ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem netika pietiekami dokumentēta. Kā tika konstatēts šī sprieduma 347. un 433. punktā, šādas piemērošanas pamatojumam sniegtā informācija un pierādījumi bija ļoti īsi. Šis dokumentētas analīzes trūkums, protams, ir nožēlojams metodoloģisks trūkums *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķinā, kas apstiprināts ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem. Tomēr šāda nepilnība pati par sevi nevar pierādīt, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi bija sekas tam, ka Īrijas nodokļu iestādes īstenoja savu rīcības brīvību.

501 Trešām kārtām, vienpadsmit nodokļu nolēmumi, kas attiecas uz peļņas attiecināšanu uz sabiedrību nerezidenšu filiālēm Īrijā, kurus Komisija ir izvērtējusi apstrīdētā lēmuma 385.–395. apsvērumā, nevar pierādīt, ka Īrijas nodokļu iestādēm ir plaša rīcības brīvība, kas noved pie tā, ka saņēmējām sabiedrībām tiek radītas priekšrocības salīdzinājumā ar citām sabiedrībām salīdzināmā situācijā.

502 Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 385.–395. apsvēruma, šie vienpadsmit nodokļu nolēmumi katrs attiecas uz sabiedrībām, kuras veic pilnīgi atšķirīgas darbības. Kā pati Komisija norāda apstrīdētā lēmuma 88. apsvērumā, peļņas sadale starp vairākām saistītām sabiedrībām ir atkarīga no tā, kādas funkcijas ir veikusi, kādus aktīvus izmantojusi un kādus riskus uzņēmusies katra sabiedrība. Līdz ar to ir

jākonstatē – pats apstāklis vien, ka vienpadsmit nodokļu nolēmumi apstiprina dažādas peļņas sadales metodes, ir balstīts tieši uz to, ka nodokļu maksātāju situācijas ir atšķirīgas. Tādējādi tas, ka šīs dažādās situācijas tika ņemtas vērā, pieņemot attiecīgos nolēmumus, nekādā veidā nepierāda Īrijas nodokļu iestāžu rīcības brīvību.

503 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Komisija nevar balstīties uz savas alternatīvās argumentācijas otro daļu, lai secinātu, ka šajā gadījumā pastāv selektīva priekšrocība.

504 Tādējādi ir jāpieņem Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzītie pamati saistībā ar to, ka alternatīvajā argumentācijā Komisija nav pierādījusi priekšrocības esamību šajā lietā LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un nav jāizvērtē iebildumi, kas attiecas uz būtisku procesuālo prasību neievērošanu un tiesību tikt uzklausītam pārkāpumu, kurus *ASI* un *AOE* ir izvirzījušas saistībā ar Komisijas vērtējumu minētajā alternatīvajā argumentācijā.

G. Secinājumi par Komisijas vērtējumu par selektīvas priekšrocības esamību

505 Ņemot vērā šī sprieduma 312., 481. un 504. punktā ietvertos secinājumus, saskaņā ar kuriem ir jāpieņem pamati, kurus Īrija, kā arī *ASI* un *AOE* ir izvirzījušas par vērtējumiem, kurus Komisija sniegusi galvenokārt, pakārtoti un alternatīvi sniegtajā argumentācijā, ir jāsecina, ka Komisija šajā lietā nav pierādījusi, ka, pieņemot apstrīdētos nodokļu nolēmumus, Īrijas nodokļu iestādes *ASI* un *AOE* būtu piešķīrušas selektīvu priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

506 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, lai gan saskaņā ar šī sprieduma 100. punktā minēto pastāvīgo judikatūru Komisija nodokļu pasākumu var kvalificēt par valsts atbalstu, tas tā ir tikai tad, ja ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi.

507 Tā kā šajā lietā Komisijai nav izdevies juridiski pietiekami pierādīt priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, apstrīdētais lēmums ir jāatceļ pilnībā, un nav jāpārbauda pārējie Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* izvirzītie pamati.

IV. Par tiesāšanās izdevumiem

508 Atbilstoši Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež segt savus tiesāšanās izdevumus un atlīdzināt Īrijas tiesāšanās izdevumus lietā T-778/16 un *ASI* un *AOE* tiesāšanās izdevumus atbilstoši viņu prasījumiem.

509 Saskaņā ar Reglamenta 138. panta 1. punktu Īrija lietā T-892/16, Luksemburgas Lielhercogiste, Polijas Republika un EBTA Uzraudzības iestāde sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

nospriež:

1) Lietas T-778/16 un T-892/16 apvienot šī sprieduma taisīšanai.

2) Atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2017/1283 (2016. gada 30. augusts) par valsts atbalstu SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ko Īrija ir sniegusi *Apple*.

3) Eiropas Komisija sedz savus, kā arī atlīdzina Īrijas tiesāšanās izdevumus lietā T-778/16 un *Apple Sales International* un *Apple Operations Europe* tiesāšanās izdevumus.

4) Īrija lietā T-892/16, Luksemburgas Lielhercogiste, Polijas Republika un EBTA Uzraudzības iestāde sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2020. gada 15. jūlijā.

[Paraksti]

Satura rādītājs

I. Tiesvedības priekšvēsture 2

A. Par *Apple* grupas vēsturi 2

1. Attiecībā uz "Apple" grupu 2

2. Attiecībā uz ASI un AOE 3

a) Par sabiedrību struktūru 3

b) Par izmaksu dalīšanas nolīgumu 3

c) Par tirdzniecības pakalpojumu nolīgumu 3

3. Attiecībā uz Īrijas filiālēm 3

B. Par apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem 4

1. Attiecībā uz 1991. gada nodokļu nolēmumu 4

a) Par AOE priekšteča ACL nodokļu bāzi 4

b) Par ASI priekšteča ACAL nodokļu bāzi 5

2. Attiecībā uz 2007. gada nodokļu nolēmumu 5

C. Par administratīvo procesu Komisijā 5

D. Par apstrīdēto lēmumu 6

1. Par selektīvas priekšrocības esamību 6

a) Par atsauces sistēmu 7

b) Par nesaistītu pušu darījuma principu 7

c) Par selektīvu priekšrocību tādēļ, ka Īrijas filiālēm netika piešķirta peļņa, kas gūta no ASI un AOE piederošajām IĪ licencēm (galvenokārt izvirzītā argumentācija) 8

d) Par selektīvo priekšrocību saistībā ar neatbilstošu peļņas sadales metožu izvēli ASI un AOE Īrijas filiālēm (pakārtota argumentācija) 8

e) Par selektīvo priekšrocību, kas piešķirta ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, kuri neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam, jo tajos ir noteikta atkāpe no atsauces sistēmas, pat pieņemot, ka to veido vienīgi TCA 97 25. pants (alternatīvā argumentācija) 8

f) Secinājums par selektīvo priekšrocību 9

2. Par atbalsta nesaderību, prettiesiskumu un atgūšanu 9

3. Par rezolutīvo daļu 9

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi 10

A. Par lietu T-778/16 10

1. Iztiesāšanas sastāva izveide un prioritāra izskatīšana 10

2. Iestāšanās lietā 11

3. Pieprasījumi saglabāt konfidencialitāti 11

4. Lietas dalībnieku prasījumi 11

B. Par lietu T-892/16 12

1. Iztiesāšanas sastāva izveide, prioritāra izskatīšana un apvienošana 12

2. Iestāšanās lietā 12

3. Pieprasījumi saglabāt konfidencialitāti 13

4. Lietas dalībnieku prasījumi 13

C. Par lietu apvienošanu un tiesvedības mutvārdu daļu 13

III. Juridiskais pamatojums 14

A. Par lietu T-778/16 un T-892/16 apvienošanu galīgā nolēmuma pieņemšanai 14

B. Par izvirzītajiem pamatiem un šo prasību vērtējuma struktūru 14

C. Par pamatiem attiecībā uz to, ka Komisija ir pārsniegusi savas kompetences robežas un iejaukusies dalībvalstu kompetencē, tostarp pārkāpjot nodokļu autonomijas principu (astotais pamats lietā T-778/16 un četrpadsmitais pamats lietā T-892/16) 15

D. Par pamatiem saistībā ar kļūdām, kas pieļautas Komisijas galvenokārt izvirzītajā argumentācijā .. 18

1. Par priekšrocības un selektivitātes kritēriju kopīgu izvērtēšanu (daļēji otrais pamats lietā T-778/16) 19

2. Par atsauces sistēmas noteikšanu un vērtējumiem saistībā ar parasto aplikšanu ar nodokli atbilstoši Īrijas tiesībām (daļēji pirmais un otrais pamats lietā T-778/16 un pirmais, otrais un piektais pamats lietā T-892/16) 20

a) Par atsauces sistēmu 20

b) Par Komisijas vērtējumu saistībā ar parasto peļņas aplikšanu ar nodokli atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām 23

1) Par TCA 97 25. panta piemērošanu (daļēji otrais pamats lietā T-778/16 un daļēji pirmais pamats lietā T-892/16) 23

2) Par nesaistītu pušu darījuma principu (daļēji pirmais un trešais pamats lietā T-778/16 un daļēji pirmais un otrais pamats lietā T-892/16) 25

i) Par iespējamību Komisijai pamatoties uz nesaistītu pušu darījuma principu, lai pārbaudītu selektīvas priekšrocības esamību 26

ii) Par jautājumu, vai Komisija ir pareizi piemērojusi nesaistītu pušu darījuma principu savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā 30

3) Par ESAO atļauto pieeju (daļēji otrais un ceturtais pamats lietā T-778/16 un piektais pamats lietā T-892/16) 30

i) Par Komisijas iespēju pamatoties uz ESAO atļauto pieeju 31

ii) Par jautājumu, vai Komisija ir pareizi piemērojusi ESAO atļauto pieeju savā galvenokārt izvirzītajā argumentācijā 32

4) Secinājumi par atsauces sistēmas noteikšanu un vērtējumi par parasto aplikšanu ar nodokli atbilstoši Īrijas tiesībām 32

3. Par Komisijas vērtējumiem saistībā ar darbībām "Apple" grupā (pirmais pamats lietā T-778/16 un trešais un ceturtais pamats lietā T-892/16) 33

a) Par ASI Īrijas filiāles darbībām 33

b) Par AOE Īrijas filiāles darbībām 37

c) Par darbībām ārpus ASI un AOE filiālēm 38

1) Par stratēģisko lēmumu pieņemšanu "Apple" grupā 38

2) Par ASI un AOE lēmumu pieņemšanu 39

d) Secinājumi par darbībām "Apple" grupā 40

4. Secinājums par Komisijas vērtējumu par selektīvas priekšrocības esamību, pamatojoties uz tās galvenokārt izvirzīto argumentāciju 40

E. Par pamatiem, ar kuriem tiek apstrīdēti Komisijas vērtējumi pakārtotajā argumentācijā (ceturtais pamats lietā T-778/16 un astotais pamats lietā T-892/16) 40

1. Par apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprināto peļņas sadales metožu vērtējumu DTPM gaismā 41

2. Par ASI un AOE Īrijas filiāļu izvēli kā "pārbaudāmo pusi" peļņas sadales metožu piemērošanā 42

3. Par apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos kā peļņas līmeņa rādītāju 45

a) Par apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos kā ASI Īrijas filiāles peļņas līmeņa rādītāju . 45

1) Par atbilstošu peļņas līmeņa rādītāju 46

2) Par risku, kas saistīts ar apgrozījumu 47

3) Par risku, kas saistīts ar preču garantijām 49

4) Par riskiem, kas saistīti ar trešajām personām, ar kurām noslēgts līgums 50

b) Par apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos kā AOE Īrijas filiāles peļņas līmeņa rādītāju 51

c) Secinājumi par apsaimniekošanas izmaksu izraudzīšanos par peļņas līmeņa rādītāju 51

4. Par atlīdzības līmeņiem, kas apstiprināti apstrīdētajos nodokļu nolēmumos 52

a) Par ASI un AOE Īrijas filiāļu atalgojumu, kas apstiprināts 1991. gada nodokļu nolēmumā 53

b) Par ASI un AOE Īrijas filiāļu atalgojumu, kas apstiprināts ar 2007. gada nodokļu lēmumu 55

1) Par salīdzināmības analīzēs izmantoto sabiedrību izvēli 56

2) Par Komisijas veikto koriģēto salīdzināmības analīzi 57

5. Secinājumi par Komisijas vērtējumiem tās pakārtotajā argumentācijā 59

F. Par pamatiem, ar kuriem tiek apstrīdēti Komisijas vērtējumi alternatīvajā argumentācijā (piektais pamats lietā T-778/16 un devītais pamats lietā T-892/16) 59

1. Par Komisijas alternatīvās argumentācijas pirmo daļu 60

2. Par Komisijas alternatīvās argumentācijas otro daļu 60

G. Secinājumi par Komisijas vērtējumu par selektīvas priekšrocības esamību 62

IV. Par tiesāšanās izdevumiem 62