Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (sedmi razširjeni senat)

z dne 15. julija 2020 *

„Državne pomoči – Pomoč, ki jo je izvedla Irska – Sklep o razglasitvi pomoči za nezdružljivo z notranjim trgom in za nezakonito ter o odreditvi njenega vračila – Davčna stališča (*tax rulings*) – Selektivne davčne prednosti – Neodvisno tržno načelo“

V zadevah T-778/16 in T-892/16,

Irska, ki jo zastopajo K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, agenti, skupaj s P. Gallagherjem, M. Collinsom, SC, P. Bakerjem, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman in B. Dohertyjem, barristers,

tožeča stranka v zadevi T-778/16,

ob intervenciji

Velikega vojvodstva Luksemburg, ki ga zastopa T. Uri, agent, skupaj z D. Waelbroeckom in S. Naudinom, odvetnikoma,

intervenientka v zadevi T-778/16,

Apple Sales International s sedežem v Corku (Irska),

Apple Operations Europe s sedežem v Corku,

ki ju zastopajo A. von Bonin, E. van der Stok, odvetnika, D. Beard, QC, A. Bates, L. Osepciu in J. Bourke, barristers,

tožeči stranki v zadevi T-892/16,

ob intervenciji

Irske, ki jo zastopajo K. Duggan, J. Quaney, M. Browne, A. Joyce, skupaj s P. Gallagherjem, M. Collinsom, P. Bakerjem, S. Kingston, C. Donnelly in B. Dohertyjem,

intervenientka v zadevi T-892/16,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopata P.-J. Loewenthal in R. Lyal, agenta,

tožena stranka,

* Jezik postopka: angleščina.

ob intervenciji

Republike Poljske, ki jo zastopajo B. Majczyna, M. Rzotkiewicz in A. Kramarczyk-Szaładzińska, agenti,

intervenientka v zadevi T-778/16,

in

Nadzornega organa EFTA, ki ga zastopajo C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski in C. Simpson, agenti,

intervenientka v zadevi T-892/16,

zaradi predlogov na podlagi člena 263 PDEU za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije (EU) 2017/1283 z dne 30. avgusta 2016 o državni pomoči SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ki jo je Irska odobrila skupini Apple (UL 2017, L 187, str. 1),

SPLOŠNO SODIŠČE (sedmi razširjeni senat),

v sestavi M. Van der Woude, predsednik, V. Tomljenović (poročevalka), A. Marcoulli, sodnici, J. Passer in A. Kornezov, sodnika,

sodna tajnica: S. Spyropoulos, administratorka,

na podlagi pisnega dela postopka in obravnave z dne 17. in 18. septembra 2019

izreka naslednjo

Sodbo

I. Dejansko stanje

A. Zgodovina skupine Apple

1. Skupina Apple

1 Skupino Apple, ki je bila ustanovljena leta 1976 in ima sedež v Cupertinu v Kaliforniji (Združene države), sestavljajo družba Apple Inc. in vse družbe, ki jih ta nadzira (v nadaljevanju skupaj: skupina Apple). Skupina Apple oblikuje, proizvaja in trži, med drugim, mobilne komunikacijske in medijske naprave, osebne računalnike in prenosne digitalne glasbene predvajalnike ter prodaja programsko opremo, druge storitve, omrežne rešitve ter digitalno vsebino in aplikacije tretjih oseb. Skupina Apple svoje izdelke in storitve prodaja potrošnikom, podjetjem in vladam po vsem svetu prek svojih trgovin, svojih spletnih prodajaln in svoje storitve neposredne prodaje ter prek tretjih operaterjev mobilnih omrežij, trgovcev na debelo, trgovcev na drobno in distributerjev. Globalno poslovanje skupine Apple je strukturirano okoli ključnih področij delovanja, ki se upravljajo centralno in jih iz ZDA vodijo izvršni direktorji, ki delujejo v Cupertinu.

2 Sklep Komisije (EU) 2017/1283 z dne 30. avgusta 2016 o državni pomoči SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ki jo je Irska odobrila skupini Apple (UL 2017, L 187, str. 1; v nadaljevanju: izpodbijani sklep) se nanaša na davčni stališči, ki so ju irski davčni organi sprejeli glede dveh družb, ki pripadata skupini Apple.

2. Družbi ASI in AOE

a) Družbena struktura

3 Znotraj skupine Apple ima družba Apple Inc. v stoodstotni lasti hčerinsko družbo Apple Operations International, ki ima v stoodstotni lasti hčerinsko družbo Apple Operations Europe (AOE), ta pa je stoodstotna lastnica hčerinske družbe Apple Sales International (ASI). Družbi ASI in AOE sta obe ustanovljeni kot družbi irskega prava, vendar nista irski davčni rezidentki.

4 Kot je navedeno v točkah od 113 do 115 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je šlo pri pomembnem delu članov upravnih odborov družb AOE in ASI za direktorje, ki jih je zaposlovala družba Apple Inc. in so delovali v Cupertinu. V točki 115 obrazložitve (preglednici 4 in 5) navedenega sklepa so prikazani povzetki sklepov in zapisnikov, pripravljenih na skupščinah in sestankih upravnih odborov družb ASI in AOE. Sklepi upravnih odborov so se med drugim redno nanašali na izplačevanje dividend, odobritve poročil direktorjev ter imenovanja in odstope direktorjev. Manj pogosto so se ti sklepi nanašali na ustanavljanje hčerinskih družb in pripravo pooblastil, s katerimi je bilo nekaterim direktorjem dovoljeno izvajati različne dejavnosti, kot so upravljanje bančnih računov, odnosi z vladami in javnimi službami, revizije, sklepanje zavarovanj, najemi, nakup in prodaja sredstev, prevzem dobav blaga ter trgovinske pogodbe.

b) Sporazum o delitvi stroškov

5 Družbo Apple Inc. na eni strani ter družbi ASI in AOE na drugi je zavezoval sporazum o delitvi stroškov (v nadaljevanju: sporazum o delitvi stroškov). Deljeni stroški so se med drugim nanašali na raziskave in razvoj v zvezi s tehnologijami, vključenimi v izdelke skupine Apple. Sporazum o delitvi stroškov je bil prvotno podpisan decembra 1980. Stranki tega sporazuma sta bili družba Apple Inc. (takrat Apple Computer Inc.) in družba AOE (takrat Apple Computer Ltd (ACL)). Družba ASI (takrat Apple Computer International) je stranka tega sporazuma postala leta 1999. V obdobju, ki je upoštevno za preučitev izpodbijanega sklepa, so bile uvedene različne spremembe sporazuma o delitvi stroškov, med drugim zaradi upoštevanja sprememb v veljavni zakonodaji.

6 V skladu s tem sporazumom, prvič, so stranke privolile, da si delijo stroške in tveganja, povezane z raziskavami in razvojem v zvezi z neopredmetenimi sredstvi na podlagi dejavnosti razvoja, ki se nanašajo na izdelke in storitve skupine Apple. Drugič, stranke so se dogovorile, da družba Apple Inc. ostane uradni pravni lastnik neopredmetenih sredstev, za katera se stroški delijo, vključno s pravicami intelektualne lastnine skupine Apple. Poleg tega je družba Apple Inc. družbama ASI in AOE podelila brezplačno licenco, ki jima je med drugim omogočala proizvodnjo in prodajo zadevnih izdelkov na ozemlju, ki jima je bilo dodeljeno, in sicer po vsem svetu, razen v obeh Amerikah. Stranke sporazuma so morale tudi prevzeti tveganja, izhajajoča iz njega, pri čemer je glavno tveganje pomenila obveznost plačati razvojne stroške pravic intelektualne lastnine skupine Apple.

c) Sporazum o trženjskih storitvah

7 Družba ASI je leta 2008 z družbo Apple Inc. sklenila pogodbo o trženjskih storitvah, v okviru katere se je zadnjenavedena zavezala, da bo družbi ASI zagotavljala trženjske storitve, ki bodo vključevale zlasti oblikovanje, razvoj in izvajanje trženjskih strategij ter promocijskih programov in kampanj. Družba ASI se je zavezala, da bo družbi Apple Inc. za te storitve plačevala nadomestilo v višini določenega odstotka „nastalih razumnih stroškov“, ki jih bo imela družba Apple Inc. s temi storitvami, povečanega za dodatek.

3. Irski podružnici

8 Družbi ASI in AOE sta ustanovili irski podružnici (v angleščini poimenovani z izrazom „branches“). Družba AOE je imela tudi podružnico v Singapurju, katere dejavnost je prenehala leta 2009.

9 Irska podružnica družbe ASI je odgovorna zlasti za izvajanje nabavnih, prodajnih in distribucijskih dejavnosti, povezanih s prodajo izdelkov znamke Apple povezanim strankam in tretjim strankam v regiji, ki pokriva Evropo, Bližnji vzhod, Indijo in Afriko (EMEIA), ter azijsko-pacifiški regiji (APAC). Ključne funkcije, ki jih opravlja ta podružnica, vključujejo nabavo končnih izdelkov znamke Apple pri tretjih in povezanih proizvajalcih, distribucijske dejavnosti, povezane s prodajo izdelkov povezanim strankam v regijah EMEIA in APAC ter s prodajo izdelkov tretjim strankam v regiji EMEIA, spletno prodajo, logistične dejavnosti ter izvajanje poprodajnih storitev za stranke. Evropska komisija je ugotovila (točka 55 obrazložitve izpodbijanega sklepa), da številne dejavnosti, povezane z distribucijo v regiji EMEIA, izvajajo povezane stranke na podlagi pogodb o storitvah.

10 Irska podružnica družbe AOE je odgovorna za proizvodnjo in sestavljanje specializiranega nabora računalniških proizvodov na Irskem, kot so namizni računalniki iMac, prenosni računalniki MacBook in drug računalniški pribor, ki jih dobavlja povezanim strankam za regijo EMEIA. Ključne funkcije te podružnice vključujejo načrtovanje in časovno razporejanje proizvodnje, procesni inženiring, proizvodnjo in operacije, zagotavljanje in nadzor kakovosti ter obnovitvene operacije.

B. Izpodbijani davčni stališči

11 Irski davčni organi so v zvezi z nekaterimi davčnimi zavezanci, ki so za to zaprosili, sprejeli davčna stališča (imenovana *tax rulings*). Z dopisoma z dne 29. januarja 1991 in 23. maja 2007 (v nadaljevanju skupaj: izpodbijani davčni stališči) so irski davčni organi soglašali s predlogoma, ki so ju podali predstavniki skupine Apple glede obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem. Ti stališči sta opisani v točkah od 59 do 62 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

1. Davčno stališče iz leta 1991

a) Davčna osnova družbe ACL, predhodnice družbe AOE

12 Davčni svetovalci skupine Apple so v dopisu z dne 12. oktobra 1990, poslanem irskim davčnim organom, opisali dejavnosti družbe ACL na Irskem, pri čemer so navedli funkcije, ki jih je opravljala njena irska podružnica s sedežem v Corku (Irska). Poleg tega je bilo pojasnjeno, da je podružnica lastnica sredstev, povezanih s proizvodnimi dejavnostmi, da pa v lasti družbe AOE ostajajo uporabljeni materiali ter nedokončani in dokončani proizvodi.

13 Po dopisu z dne 16. januarja 1991, ki so ga predstavniki skupine Apple poslali irskim davčnim organom, in njihovem odgovoru z dne 24. januarja 1991 so ti organi z dopisom z dne 29. januarja 1991 potrdili pogoje, ki jih je predlagala skupina Apple in kot so opisani v nadaljevanju. Tako je bil v skladu s temi pogoji, ki so jih potrdili irski davčni organi, obdavčljivi dobiček družbe ACL na Irskem, ki se je nanašal na dohodke njene irske podružnice, izračunan na podlagi teh elementov:

– 65 % stroškov poslovanja te podružnice do letnega zneska [*zaupno*] [1] in 20 % njenih stroškov poslovanja nad zneskom [*zaupno*];

1 Prikriti zaupni podatki.

– če je bil celotni dobiček irske podružnice družbe ACL nižji od zneska, izračunanega s to formulo, se je za določitev čistega dobička podružnice uporabil ta nižji znesek;

– stroški poslovanja, ki so se upoštevali za ta izračun, so zajemali vse odhodke iz poslovanja razen materiala za nadaljnjo prodajo in deleža stroškov za neopredmetena sredstva, ki jih zaračunajo povezane družbe v skupini Apple;

– uveljavljati je bilo mogoče predpisano amortizacijo, ki amortizacije, obračunane v ustreznih izkazih, ne bi smela preseči za več kot [*zaupno*].

b) Davčna osnova družbe ACAL, predhodnice družbe ASI

14 Davčni svetovalci skupine Apple so v dopisu z dne 2. januarja 1991 irske davčne organe obvestili o obstoju nove družbe, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), katere podružnica na Irskem je bila opisana kot odgovorna za nabavo izdelkov, namenjenih izvozu, od irskih proizvajalcev.

15 Predstavniki skupine Apple so 16. januarja 1991 irskim davčnim organom poslali dopis, v katerem so bili povzeti pogoji dogovora, ki je bil na sestanku 3. januarja 1991 dosežen med to skupino in navedenimi organi glede obdavčljivega dobička družbe ACAL. Glede na ta dopis je moral izračun dobička podružnice temeljiti na 12,5-odstotnem dodatku na stroške poslovanja (brez materiala za nadaljnjo prodajo).

16 Irski davčni organi so z dopisom z dne 29. januarja 1991 potrdili pogoje dogovora, kot so bili izraženi v dopisu z dne 16. januarja 1991.

2. Davčno stališče iz leta 2007

17 Davčni svetovalci skupine Apple so v dopisu z dne 16. maja 2007, poslanem irskim davčnim organom, povzeli svoj predlog za revizijo metode za določitev davčne osnove irskih podružnic družb ASI in AOE.

18 Glede irske podružnice družbe ASI (ki je naslednica družbe Apple Computer International, ki je nasledila družbo ACAL) je bilo predlagano, naj obdavčljivi dobiček, ki se ji pripiše, ustreza [*zaupno*] njenih stroškov poslovanja brez stroškov, kot so odhodki, ki izhajajo iz povezanih družb v skupini Apple, in materialni stroški.

19 Glede irske podružnice družbe AOE naj bi obdavčljivi dobiček ustrezal vsoti, prvič, zneska v višini [*zaupno*] stroškov poslovanja podružnice brez stroškov, ki izhajajo iz povezanih družb v skupini Apple, in materialnih stroškov, in drugič, zneska, ki ustreza donosnosti intelektualne lastnine v zvezi s tehnologijo za proizvodni proces, razvito v tej podružnici, to je [*zaupno*] prometa navedene podružnice. Dovoljen naj bi bil odbitek za predpisano amortizacijo za obrate in stavbe, „izračunano in potrjeno na običajni način“.

20 Predlagano je bilo, naj pogoji dogovora, ki bo sklenjen, za obe podružnici začnejo veljati 1. oktobra 2007, naj se ti pogoji, če se okoliščine ne spremenijo, uporabljajo pet let in naj se nato vsakoletno podaljšujejo. Navedeno je bilo tudi, da se dogovor lahko uporabi za nove subjekte, ki bi lahko bili ustanovljeni ali preoblikovani znotraj skupine Apple, če bi njihove dejavnosti ustrezale tistim, ki jih opravljata družba AOE (to je proizvodnja na Irskem) oziroma družba ASI (to so dejavnosti, ki niso povezane s proizvodnjo, kot so prodaja in storitve na splošno).

21 Irski davčni organi so z dopisom z dne 23. maja 2007 potrdili svoje strinjanje z vsemi predlogi, vsebovanimi v dopisu z dne 16. maja 2007. Ta dogovor se je uporabljal do davčnega leta 2014.

C. Upravni postopek pred Komisijo

22 Komisija je z dopisom z dne 12. junija 2013 od Irske zahtevala, naj ji predloži informacije glede prakse davčnih stališč na njenem ozemlju, zlasti v zvezi z davčnimi stališči, ki so bila odobrena nekaterim subjektom skupine Apple, med drugim družbama ASI in AOE.

23 Komisija je s sklepom z dne 11. junija 2014 glede izpodbijanih davčnih stališč, ki so ju sprejeli irski davčni organi v zvezi z obdavčljivim dobičkom, razporejenim k irskima podružnicama družb ASI in AOE, začela formalni postopek preiskave iz člena 108(2) PDEU (v nadaljevanju: sklep o začetku postopka) z obrazložitvijo, da bi ti stališči lahko pomenili državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU. Kot je menila Komisija, bi izpodbijani davčni stališči lahko zagotavljali prednost podjetjema, ki sta jima bili odobreni, če bi ti stališči potrjevali sporazum o transfernih cenah, ki bi se oddaljeval od pogojev, ki so bili določeni med neodvisnimi udeleženci na trgu (neodvisno tržno načelo). Ta sklep je bil 17. oktobra 2014 objavljen v *Uradnem listu*.

24 Irska in družba Apple Inc. sta z dopisoma z dne 5. septembra in 17. novembra 2014 predložili pripombe glede sklepa o začetku postopka.

25 Med formalnim postopkom preiskave je bilo med Komisijo, irskimi davčnimi organi in družbo Apple Inc. izmenjanih več sporočil in organiziranih več sestankov (točke od 11 do 38 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poleg tega sta družba Apple Inc. in Irska predložili *ad hoc* poročili o razporejanju dobička k irskima podružnicama družb ASI in AOE, ki so ju pripravili davčni svetovalci ene oziroma druge od njiju.

D. Izpodbijani sklep

26 Komisija je 30. avgusta 2016 sprejela izpodbijani sklep. Potem ko je opisala pravni in dejanski okvir (razdelek 2) ter upravni postopek (razdelki od 3 do 7), se je osredotočila na analizo obstoja pomoči (razdelek 8).

27 Prvič, Komisija je poudarila, da je izpodbijani davčni stališči odobrila irska davčna uprava in ju je torej mogoče pripisati državi. Ker sta ti stališči povzročili znižanje obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka, se je Irska odpovedala davčnim prihodkom, kar je povzročilo izpad državnih prihodkov (točka 221 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

28 Drugič, ker sta družbi ASI in AOE del skupine Apple, dejavne v vseh državah članicah, sta izpodbijani davčni stališči torej lahko vplivali na trgovino znotraj Evropske unije (točka 222 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

29 Tretjič, ker sta izpodbijani davčni stališči privedli do zmanjšanja davčnih osnov družb ASI in AOE za določitev davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem, sta tema družbama zagotovili prednost (točka 223 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

30 Poleg tega je Komisija navedla, da sta bili izpodbijani davčni stališči odobreni zgolj družbama ASI in AOE, zato je mogoče domnevati, da sta selektivni. Vendar je zaradi celovitosti Komisija trdila, da izpodbijani davčni stališči pomenita odstopanje od referenčnega okvira, in sicer od običajnih pravil obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem (točka 224 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

31 Četrtič, če je bilo jasno, da sta izpodbijani davčni stališči povzročili znižanje obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka, sta torej lahko izboljšali konkurenčni položaj teh dveh družb in se je zato lahko štelo, da izkrivljata ali bi lahko izkrivljali konkurenco (točka 222 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

1. Obstoj selektivne prednosti

32 V razdelku 8.2 izpodbijanega sklepa je Komisija uporabila iz sodne prakse izhajajočo analizo v treh korakih, da bi dokazala obstoj selektivne prednosti v obravnavanem primeru. Tako je najprej opredelila referenčni okvir in utemeljila uporabo neodvisnega tržnega načela v tem primeru. Nato je preučila obstoj selektivne prednosti, ki bi izhajala iz odstopanja od referenčnega okvira. V bistvu je Komisija ob opiranju na primarno, podredno in alternativno sklepanje menila, da sta izpodbijani davčni stališči družbama ASI in AOE omogočili, da sta znižali znesek davka, ki sta ga bili dolžni plačati na Irskem v obdobju, v katerem sta bili ti stališči veljavni, to je med letoma 1991 in 2014 (v nadaljevanju: upoštevno obdobje), in da to pomeni prednost v primerjavi z drugimi družbami, ki so bile v primerljivem položaju. Nazadnje je Komisija ugotovila, da niti Irska niti družba Apple Inc. nista navedli trditev za utemeljitev te selektivne prednosti.

a) Referenčni okvir

33 V točkah od 227 do 243 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija menila, da referenčni okvir tvorijo običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, katerih cilj je obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih za plačilo davka na Irskem. Ob upoštevanju tega cilja je Komisija presodila, da so integrirane družbe in samostojne družbe v primerljivem pravnem in dejanskem položaju. Zato naj bi bilo treba člen 25 Taxes Consolidation Act iz leta 1997 (v nadaljevanju: TCA 97), ki določa obdavčitev družb nerezidentk na podlagi dohodkov iz poslovanja, ki so neposredno ali posredno ustvarjeni prek ali iz podružnice, dejavne na Irskem, obravnavati kot sestavni del referenčnega okvira, in ne kot ločen referenčni okvir.

b) Neodvisno tržno načelo

34 V točkah od 244 do 263 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da je treba v skladu s členom 25 TCA 97 in ob upoštevanju njegovega cilja to določbo uporabiti v povezavi z metodo razporejanja dobička. V zvezi s tem je poudarila, da člen 107(1) PDEU zahteva, da metoda razporejanja dobička temelji na neodvisnem tržnem načelu, ne glede na to, ali je zadevna država članica to načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem ali ne. Komisija je ta preudarek oprla na dve premisi. Prvič, opozorila je, da se mora vsak davčni ukrep, ki ga sprejme država članica, skladati s pravili o državni pomoči. Drugič, poudarila je, da iz sodbe z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), izhaja, da je z zmanjšanjem davčne osnove, ki izhaja iz davčnega ukrepa, s katerim je davčnemu zavezancu omogočeno, da v okviru transakcij znotraj skupine uporabi transferne cene, ki niso podobne cenam, ki bi se uporabljale v pogojih svobodne konkurence, temu davčnemu zavezancu dodeljena selektivna prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

35 Tako je Komisija na podlagi sodbe z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), trdila, da je neodvisno tržno načelo referenčno merilo za ugotavljanje, ali je integrirana družba z davčnim ukrepom, ki določa njene transferne cene in s tem njeno davčno osnovo, pridobila selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU. Namen tega načela naj bi bil zagotoviti, da se za davčne namene transakcije znotraj skupine obravnavajo enako kot tiste med neintegriranimi samostojnimi družbami, tako da se prepreči neenako obravnavanje družb, ki so v podobnem dejanskem in pravnem položaju glede na cilj takih pravil, ki naj bi bil obdavčiti dobiček vseh družb, ki spadajo na njihovo področje uporabe z vidika obdavčitve.

36 Glede načel, oblikovanih v okviru Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), je Komisija navedla, da pomenijo zgolj koristne smernice, s katerimi davčni organi zagotovijo, da je rezultat metod razporejanja dobička in določanja transfernih cen v skladu s tržnimi pogoji.

c) Selektivna prednost zaradi nerazporeditve dobička, ustvarjenega z licencami za intelektualno lastnino, katerih imetnici sta bili družbi ASI in AOE, k irskima podružnicama (primarno sklepanje)

37 Primarno je Komisija v točkah od 265 do 321 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da je to, da so irski davčni organi v izpodbijanih davčnih stališčih sprejeli premiso, v skladu s katero je treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, privedlo do letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida pod običajnimi tržnimi pogoji.

38 Komisija je v bistvu menila, da so bile licence za intelektualno lastnino, ki jih imata družbi ASI in AOE za nabavo, proizvodnjo, prodajo in distribucijo izdelkov skupine Apple zunaj Amerik ter ki jih je opredelila kot „licence za intelektualno lastnino skupine Apple“, pomemben vir dohodka teh dveh družb.

39 Tako je Komisija irskim organom očitala, da so sredstva, funkcije in tveganja napačno razporedili k sedežema družb ASI in AOE, medtem ko ta sedeža fizično nista obstajala in nista imela zaposlenih. Natančneje, glede funkcij, povezanih z licencami za intelektualno lastnino, je Komisija trdila, da se take funkcije ob neobstoju osebja niso mogle opravljati le v upravnih odborih družb ASI in AOE, kar dokazuje neobstoj sklicevanj na razprave in odločitve v zvezi s tem v zapisnikih sestankov upravnih odborov, predloženih Komisiji. Torej po mnenju Komisije, ker sedeža družb ASI in AOE nista mogla niti nadzirati niti upravljati licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, dobiček, ustvarjen z uporabo teh licenc, pod običajnimi tržnimi pogoji ne bi smel biti razporejen k tema sedežema. Zato naj bi ta dobiček moral biti razporejen k podružnicama družb ASI in AOE, ki naj bi edini lahko dejansko opravljali funkcije, povezane z intelektualno lastnino skupine Apple, ki so bile ključne za poslovno dejavnost družb ASI in AOE.

40 Posledično naj bi irski davčni organi s tem, da dobička, ustvarjenega z intelektualno lastnino skupine Apple, niso razporedili k podružnicama družb ASI in AOE, s čimer naj ne bi ravnali v skladu z neodvisnim tržnim načelom, tema družbama zagotovili prednost v smislu člena 107(1) PDEU v obliki zmanjšanja letnega obdavčljivega dobička vsake od njiju. Kot je menila Komisija, je bila ta prednost selektivna, saj je bila njena posledica zmanjšanje obveznosti družb ASI in AOE glede plačila davka na Irskem v primerjavi z neintegriranimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček je odražal cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

d) Selektivna prednost zaradi neustrezne izbire metod razporejanja dobička k irskima podružnicama družb ASI in AOE (podredno sklepanje)

41 Podredno je Komisija v točkah od 325 do 360 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da tudi če so irski davčni organi upravičeno sprejeli domnevo, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti zunaj Irske, so metode razporejanja dobička, odobrene z izpodbijanima davčnima stališčema, kljub temu privedle do letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida pod običajnimi tržnimi pogoji. Po mnenju Komisije so namreč te metode temeljile na neustreznih metodoloških izbirah, to pa je pripeljalo do znižanja zneska davka, ki sta ga bili dolžni plačati družbi ASI in AOE, v primerjavi z neintegriranimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček na podlagi teh pravil je bil določen s cenami, ki so bile iz pogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Zato je Komisija menila, da sta izpodbijani davčni stališči zaradi odobritve teh metod družbama ASI in AOE zagotovili selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

e) Selektivna prednost, ker izpodbijani davčni stališči, ki nista v skladu z neodvisnim tržnim načelom, odstopata od referenčnega okvira, tudi ob predpostavki, da ga tvori le člen 25 TCA 97 (alternativno sklepanje)

42 V okviru alternativnega sklepanja je Komisija v točkah od 369 do 403 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da tudi če bi bilo treba šteti, da je referenčni okvir samo člen 25 TCA 97, sta izpodbijani davčni stališči družbama ASI in AOE zagotovili selektivno prednost v obliki zmanjšanja njune davčne osnove na Irskem. Prvič, Komisija je trdila, da uporaba člena 25 TCA 97 na Irskem temelji na neodvisnem tržnem načelu. V obravnavanem primeru pa naj bi Komisija dokazala, da izpodbijani davčni stališči odstopata od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, kar naj bi družbama ASI in AOE zagotovilo gospodarsko prednost. Drugič, Komisija je navedla, da tudi če bi bilo treba šteti, da uporaba člena 25 TCA 97 ne temelji na neodvisnem tržnem načelu, bi bilo vsekakor treba ugotoviti, da so irski davčni organi izpodbijani davčni stališči sprejeli diskrecijsko, ne da bi bila določena objektivna merila v zvezi z irskim davčnim sistemom, in da zato ti stališči družbama ASI in AOE zagotavljata selektivno prednost.

f) Sklepna ugotovitev glede selektivne prednosti

43 Komisija je sklenila, da se zaradi izpodbijanih davčnih stališč zmanjša breme, ki bi ga morali družbi ASI in AOE običajno nositi v okviru poslovnih dejavnosti, in da je treba za ti stališči torej šteti, da tema družbama dajeta pomoč za tekoče poslovanje. Vendar je trdila, da sta družbi ASI in AOE del skupine Apple, ki ima multinacionalen značaj, in da je treba to skupino obravnavati kot eno samo gospodarsko enoto v smislu sodne prakse, zato ima od državne pomoči, ki jo je Irska dodelila z izpodbijanima davčnima stališčema, korist navedena skupina kot celota (razdelek 8.3 izpodbijanega sklepa).

2. Nezdružljivost, nezakonitost in vračilo pomoči

44 Komisija je poudarila, da ta ukrepa pomoči nista združljiva z notranjim trgom na podlagi člena 107(3)(c) PDEU in da nista bila predhodno priglašena, zato pomenita nezakonito državno pomoč, izvedeno v nasprotju s členom 108(3) PDEU (razdelka 8.5 in 9 izpodbijanega sklepa).

45 Nazadnje (razdelek 11 izpodbijanega sklepa) je Komisija navedla, da mora Irska izterjati pomoč, dodeljeno z izpodbijanima davčnima stališčema za obdobje od 12. junija 2003 do 27. septembra 2014. Pojasnila je, da je znesek, ki se izterja, treba izračunati na podlagi primerjave med dejansko plačanim davkom in davkom, ki bi ga bilo treba plačati, če bi se ob neobstoju davčnih stališč uporabila običajna pravila obdavčitve.

46 V zvezi s trditvami, ki so se nanašale na kršitev procesnih pravic Irske in družbe Apple Inc. med upravnim postopkom, je Komisija navedla, da se obseg preiskave glede obstoja državne pomoči med sklepom o začetku postopka in sprejetjem izpodbijanega sklepa ni spremenil, zato so bile njune pravice v celoti spoštovane (razdelek 10 izpodbijanega sklepa).

3. Izrek

47 V izreku izpodbijanega sklepa je določeno:

„Člen 1

1. Davčni stališči, ki ju je Irska sprejela 29. januarja 1991 in 23. maja 2007 v korist družbe Apple Sales International in ki tej družbi omogočata, da določi svojo letno davčno obveznost na Irskem, pomenita pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe. To pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, je Irska izvedla nezakonito, s čimer je kršila člen 108(3) PDEU.

2. Davčni stališči, ki ju je Irska sprejela 29. januarja 1991 in 23. maja 2007 v korist družbe Apple Operations Europe International in ki tej družbi omogočata, da določi svojo letno davčno obveznost na Irskem, pomenita pomoč v smislu člena 107(1) Pogodbe. To pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom, je Irska izvedla nezakonito, s čimer je kršila člen 108(3) PDEU.

Člen 2

1. Irska od družbe Apple Sales International izterja pomoč iz člena 1(1).

2. Irska od družbe Apple Operations Europe izterja pomoč iz člena 1(2).

3. Zneskom, ki se izterjajo, se prištejejo obresti od datuma, ko so bili dani na voljo upravičencem, do njihovega dejanskega vračila.

4. Obresti se izračunajo na podlagi obrestnoobrestnega računa v skladu s poglavjem V Uredbe (ES) št. 794/2004.

Člen 3

1. Izterjava pomoči iz člena 1 se izvede takoj in učinkovito.

2. Irska zagotovi, da se ta sklep izvede v štirih mesecih od datuma uradnega obvestila o tem sklepu.

Člen 4

1. Irska v dveh mesecih od datuma uradnega obvestila o tem sklepu Komisiji predloži informacije o metodi, uporabljeni za izračun točnega zneska pomoči.

2. Irska obvešča Komisijo o napredku glede nacionalnih ukrepov, sprejetih za izvajanje tega sklepa, dokler pomoč iz člena 1 ni v celoti izterjana. Na zahtevo Komisije takoj predloži informacije o že sprejetih in načrtovanih ukrepih za uskladitev s tem sklepom.

Člen 5

Ta sklep je naslovljen na Irsko.“

II. Postopek in predlogi strank

A. Zadeva T-778/16

48 Irska je 9. novembra 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo v zadevi T-778/16.

1. Sestava senata in prednostna obravnava

49 Predsednica sedmega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 29. novembra 2016 ugodila predlogu Irske, naj se zadeva T-778/16 obravnava prednostno v skladu s členom 67(2) Poslovnika Splošnega sodišča.

50 Irska je 9. novembra 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog, naj v zadevi T-778/16 odloča razširjeni senat. Splošno sodišče se je 18. januarja 2017 na podlagi člena 28(5) Poslovnika seznanilo s tem, da je bila zadeva T-778/16 predodeljena sedmemu razširjenemu senatu.

51 Ker sta bila dva člana sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča zadržana, je predsednik Splošnega sodišča s sklepoma z dne 21. februarja 2017 in z dne 21. maja 2019 za dopolnitev senata določil podpredsednika Splošnega sodišča in še enega sodnika.

2. Intervenciji

52 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 20. marca 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predlog za intervencijo v zadevi T-778/16 v podporo predlogom Irske.

53 Republika Poljska je 30. marca 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v zadevi T-778/16 v podporo predlogom Komisije.

54 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 19. julija 2017 ugodil predlogoma za intervencijo, ki sta ju vložila Veliko vojvodstvo Luksemburg in Republika Poljska.

3. Predlogi za zaupno obravnavo

55 Irska je z vlogo, ki jo je v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila 26. aprila 2017, predlagala, naj se del njene tožbe in nekatere listine, priložene tej tožbi, vključno z izpodbijanim sklepom, ter del odgovora na tožbo in nekatere listine, priložene temu odgovoru, obravnavajo zaupno v razmerju do Velikega vojvodstva Luksemburg in Republike Poljske.

56 Irska je z vlogo, ki jo je v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila 31. maja 2017, predlagala, naj se ime davčnih svetovalcev skupine Apple obravnava zaupno v razmerju do javnosti.

57 Z vlogama, ki ju je v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila 26. in 29. novembra 2018, je Irska svoje predloge za zaupno obravnavo delno umaknila.

58 Veliko vojvodstvo Luksemburg in Republika Poljska sta prejela nezaupne različice zadevnih listin. Veliko vojvodstvo Luksemburg predlogom za zaupno obravnavo, vloženim v zvezi z njim, ni ugovarjalo, medtem ko je Republika Poljska predloge za zaupno obravnavo, vložene v zvezi z njo, izpodbijala.

59 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 14. decembra 2018, Irska/Komisija (T-778/16, neobjavljen, EU:T:2018:1019), delno ugodil predlogom za zaupno obravnavo, vloženim v zvezi z Republiko Poljsko, v preostalem pa te predloge zavrnil. Republika Poljska je v skladu z navedenim sklepom prejela nezaupne različice zadevnih listin.

4. Predlogi strank

60 Irska Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– izpodbijani sklep razglasi za ničen;

– Komisiji naloži plačilo stroškov v zadevi T-778/16.

61 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo v zadevi T-778/16 zavrne kot neutemeljeno;

– Irski naloži plačilo stroškov v zadevi T-778/16.

62 Veliko vojvodstvo Luksemburg Splošnemu sodišču predlaga, naj izpodbijani sklep razglasi za ničen v skladu s predlogom Irske.

63 Republika Poljska Splošnemu sodišču v bistvu predlaga, naj tožbo v zadevi T-778/16 zavrne v skladu s predlogom Komisije.

B. Zadeva T-892/16

64 Družbi ASI in AOE sta 19. decembra 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili tožbo v zadevi T-892/16.

1. Sestava senata, prednostna obravnava in združitev

65 Družbi ASI in AOE sta z vlogo, ki sta jo v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili 8. februarja 2017, predlagali, naj se zadeva T-892/16 obravnava prednostno v smislu člena 67(2) Poslovnika in naj se ta zadeva združi z zadevo T-778/16 za pisni in ustni del postopka ter za izdajo skupne končne sodbe.

66 Predsednica sedmega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 6. aprila 2017 ugodila predlogu za prednostno obravnavo zadeve T-892/16 na podlagi člena 67(2) Poslovnika.

67 Na predlog sedmega senata Splošnega sodišča je Splošno sodišče 17. maja 2017 na podlagi člena 28 Poslovnika odločilo, da se zadeva dodeli razširjenemu senatu.

68 Ker sta bila dva člana sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča zadržana, je predsednik Splošnega sodišča s sklepoma z dne 8. junija 2017 in z dne 21. maja 2019 za dopolnitev senata določil podpredsednika Splošnega sodišča in še enega sodnika.

2. Intervencije

69 Družba IBEC Company Limited by Guarantee je 30. marca 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v zadevi T-892/16 v podporo predlogom družb ASI in AOE. Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je v skladu s členom 19(2) Poslovnika odločitev o tem predlogu, ki je izhajala iz njegove pristojnosti, odstopil sedmemu razširjenemu senatu Splošnega sodišča. Splošno sodišče je s sklepom z dne 15. decembra 2017, Apple Sales International in Apple Operations Europe/Komisija (T-892/16, neobjavljen, EU:T:2017:926), zavrnilo predlog za intervencijo družbe IBEC Company Limited by Guarantee.

70 Nadzorni organ EFTA je 31. marca 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložil predlog za intervencijo v zadevi T-892/16 v podporo predlogom Komisije. Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 19. julija 2017 ugodil predlogu za intervencijo Nadzornega organa EFTA.

71 Irska je 31. marca 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v zadevi T-892/16 v podporo predlogom družb ASI in AOE. Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 28. junija 2017 ugodil predlogu za intervencijo Irske.

72 Združene države Amerike so 13. aprila 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložile predlog za intervencijo v zadevi T-892/16 v podporo predlogom družb ASI in AOE. Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je v skladu s členom 19(2) Poslovnika odločitev o tem predlogu, ki je izhajala iz njegove pristojnosti, odstopil sedmemu razširjenemu senatu Splošnega sodišča. Splošno sodišče je s sklepom z dne 15. decembra 2017, Apple Sales International in Apple Operations Europe/Komisija (T-892/16, neobjavljen, EU:T:2017:926), zavrnilo predlog za intervencijo Združenih držav Amerike. Združene države Amerike so zoper ta sklep vložile pritožbo. S sklepom z dne 17. maja 2018, Združene države Amerike/Apple Sales International in drugi (C-12/18 P(I), neobjavljen, EU:C:2018:330), je bila ta pritožba zavrnjena.

3. Predlogi za zaupno obravnavo

73 Družbi ASI in AOE sta med postopkom predlagali, naj se nekatere procesne listine obravnavajo zaupno v razmerju do Nadzornega organa EFTA. Z vlogo, ki sta jo v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili 1. oktobra 2018, sta te predloge umaknili.

4. Predlogi strank

74 Družbi ASI in AOE Splošnemu sodišču predlagata, naj:

– izpodbijani sklep razglasi za ničen;

– podredno, izpodbijani sklep razglasi za delno ničen;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

75 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo zavrne;

– družbama ASI in AOE naloži plačilo stroškov.

76 Irska Splošnemu sodišču predlaga, naj izpodbijani sklep razglasi za ničen v skladu s predlogom družb ASI in AOE.

77 Nadzorni organ EFTA Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo v zadevi T-892/16 zavrne kot neutemeljeno;

– družbama ASI in AOE naloži plačilo stroškov v zadevi T-892/16.

C. Združitev zadev in ustni del postopka

78 Družbi ASI in AOE sta z vlogo, ki sta jo v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili 8. februarja 2017, predlagali združitev zadev T-778/16 in T-892/16.

79 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 21. junija 2017 odločil, da zadev T-778/16 in T-892/16 v tej fazi postopka ne združi.

80 S sklepom predsednika sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča z dne 9. julija 2019 sta bili zadevi T-778/16 in T-892/16 v skladu s členom 68 Poslovnika združeni za ustni del postopka.

81 Splošno sodišče je na predlog sodnice poročevalke odločilo, da začne ustni del postopka, in v okviru ukrepov procesnega vodstva iz člena 89 Poslovnika stranke pozvalo, naj odgovorijo na pisna vprašanja. Stranke so na ta ukrep procesnega vodstva odgovorile v za to določenem roku.

82 Komisija je z vlogo, ki jo je v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila 23. avgusta 2019, predlagala, naj se nekatere informacije iz njenega odgovora na ukrepe procesnega vodstva obravnavajo zaupno v razmerju do Velikega vojvodstva Luksemburg in Republike Poljske.

83 Veliko vojvodstvo Luksemburg in Republika Poljska sta prejela nezaupne različice navedenega odgovora.

84 Stranke so na obravnavi 17. in 18. septembra 2019 ustno podale navedbe in odgovorile na ustna vprašanja Splošnega sodišča. Družbi ASI in AOE ter Komisija so med obravnavo podale nekatera stališča glede poročila za obravnavo, kar je Splošno sodišče zabeležilo v zapisnik o obravnavi.

85 Poleg tega so se stranke na obravnavi opredelile do morebitne združitve zadev T-778/16 in T-892/16 za izdajo skupne končne sodbe, kar je Splošno sodišče zabeležilo v zapisnik o obravnavi.

III. Pravo

A. Združitev zadev T-778/16 in T-892/16 za izdajo skupne končne sodbe

86 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je v skladu s členom 19(2) Poslovnika odločitev o združitvi zadev T-778/16 in T-892/16 za izdajo skupne končne sodbe, ki je izhajala iz njegove pristojnosti, odstopil sedmemu razširjenemu senatu Splošnega sodišča.

87 Potem ko so se stranke na obravnavi opredelile do morebitne združitve, je treba zadevi T-778/16 in T-892/16 zaradi povezanosti združiti za izdajo skupne končne sodbe.

B. Navajani tožbeni razlogi in struktura preučitve obravnavanih tožb

88 Irska v zadevi T-778/16 ter družbi ASI in AOE v zadevi T-892/16 s svojima tožbama predlagajo razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa v delu, v katerem je ugotovljeno, da izpodbijani davčni stališči pomenita državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, in je odrejeno vračilo zneskov, ki naj jih Irska ne bi pobrala od teh družb iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb.

89 Irska ter družbi ASI in AOE v utemeljitev tožb navajajo devet oziroma štirinajst tožbenih razlogov, ki se v večjem delu prekrivajo.

90 Na prvem mestu, namen teh tožbenih razlogov je v bistvu izpodbijati primarno sklepanje Komisije zlasti zaradi napak v zvezi s presojo, ki se nanaša na obstoj selektivne prednosti (tožbeni razlogi od prvega do tretjega v zadevi T-778/16 in tožbeni razlogi od prvega do šestega v zadevi T-892/16), in presojo, ki se nanaša na pojem državne intervencije (del drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16).

91 Natančneje, v okviru izpodbijanja primarnega sklepanja Komisije, prvič, se tej očita, da je skupaj preučila pojma prednosti in selektivnosti (del drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16). Drugič, Komisiji se očita, da je napačno opredelila referenčni okvir zlasti na podlagi napačnih presoj irskega prava (del prvega in drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter prvi tožbeni razlog v zadevi T-892/16), napačne uporabe neodvisnega tržnega načela (del prvega tožbenega razloga in tretji tožbeni razlog v zadevi T-778/16 ter del prvega tožbenega razloga in drugi tožbeni razlog v zadevi T-892/16) in neustrezne uporabe načel OECD (del drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 in peti tožbeni razlog v zadevi T-892/16). Tretjič, Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo presoje Komisije, ki se nanašajo na dejavnosti v skupini Apple (del prvega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 in tožbeni razlogi od tretjega do petega v zadevi T-892/16). Četrtič, navedene stranke izpodbijajo presoje, ki se nanašajo na selektivnost izpodbijanih davčnih stališč (del drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 in šesti tožbeni razlog v zadevi T-892/16).

92 Na drugem mestu, Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo presoje, ki jih je Komisija podala v okviru svojega podrednega sklepanja (četrti tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in osmi tožbeni razlog v zadevi T-892/16).

93 Na tretjem mestu, Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo presoje, ki jih je Komisija podala v okviru svojega alternativnega sklepanja (peti tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in deveti tožbeni razlog v zadevi T-892/16).

94 Na četrtem mestu, družbi ASI in AOE ugovarjata vračilu pomoči, odrejenem v izpodbijanem sklepu, ker naj ne bi bilo mogoče izračunati zneska, ki ga je treba vrniti v okviru podrednega in alternativnega sklepanja Komisije (deseti tožbeni razlog v zadevi T-892/16).

95 Na petem mestu, Irska ter družbi ASI in AOE trdijo, da je bila pri preučitvi Komisije v okviru upravnega postopka storjena bistvena kršitev postopka, zlasti kršitev pravice do izjave (šesti tožbeni razlog v zadevi T-778/16 ter sedmi in dvanajsti tožbeni razlog v zadevi T-892/16).

96 Na šestem mestu, Irska ter družbi ASI in AOE ugovarjajo vračilu pomoči, odrejenem v izpodbijanem sklepu, zlasti zaradi kršitve načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj (sedmi tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in enajsti tožbeni razlog v zadevi T-892/16).

97 Na sedmem mestu, Irska ter družbi ASI in AOE Komisiji očitajo poseganje v pristojnosti držav članic, pri čemer se sklicujejo zlasti na načelo davčne avtonomije (osmi tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in štirinajsti tožbeni razlog v zadevi T-892/16).

98 Na osmem mestu, Irska ter družbi ASI in AOE zatrjujejo nezadostnost obrazložitve izpodbijanega sklepa (deveti tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in trinajsti tožbeni razlog v zadevi T-892/16).

99 Najprej je treba analizirati tožbene razloge, s katerimi se prereka pristojnost Komisije za sprejetje izpodbijanega sklepa, nato pa obravnavati še preostale tožbene razloge v vrstnem redu, v katerem so bili povzeti zgoraj v točkah od 90 do 96 in 98.

100 Uvodoma in za namene preizkusa zakonitosti izpodbijanega sklepa, ki sledi, je treba opozoriti, da je morala Komisija v okviru nadzora državnih pomoči za preučitev, ali izpodbijani davčni stališči pomenita tako pomoč, dokazati, da so izpolnjeni pogoji za obstoj državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU. Čeprav Komisija davčni ukrep lahko opredeli kot državno pomoč (glej v tem

smislu sodbi z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 28, in z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 81), lahko namreč to stori le, če so izpolnjeni pogoji za tako opredelitev (glej v tem smislu sodbo z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 84).

101 Tako je morala načeloma Komisija v izpodbijanem sklepu dokazati obstoj take pomoči (glej v tem smislu sodbi z dne 12. septembra 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, točka 34, in z dne 25. junija 2015, SACE in Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, točka 95). Posledično je morala Komisija dokazati zlasti obstoj selektivne prednosti zaradi sprejetja izpodbijanih davčnih stališč.

102 Torej je treba ob upoštevanju zgornjih preudarkov analizirati tožbene razloge, ki jih navajajo Irska in družbi ASI in AOE ter katerih namen je izpodbiti zakonitost izpodbijanega sklepa.

C. Tožbena razloga, ki se nanašata na prekoračitev pristojnosti Komisije in na njeno poseganje v pristojnosti držav članic, zlasti v nasprotju z načelom davčne avtonomije (osmi tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in štirinajsti tožbeni razlog v zadevi T-892/16)

103 Irska ter družbi ASI in AOE v bistvu trdijo, da izpodbijani sklep pomeni kršitev temeljnih ustavnih načel pravnega reda Unije, ki urejajo delitev pristojnosti med Unijo in državami članicami, kot so določena zlasti v členih 4 in 5 PEU, ter načela davčne avtonomije držav članic, ki izhaja iz njih. V sedanjem stanju prava Unije naj bi namreč področje neposredne obdavčitve spadalo v pristojnost držav članic.

104 Komisija izpodbija te trditve. V bistvu opozarja, da države članice sicer uživajo davčno suverenost, vendar je treba pri vsakem davčnem ukrepu, ki ga sprejme država članica, upoštevati pravila Unije o državni pomoči. Tako naj države članice z davčnimi ukrepi ne bi mogle uvajati diskriminacije med gospodarskimi subjekti, ki so v podobnem položaju, sicer bi prišlo do državnih pomoči, ki bi povzročale izkrivljanje trga. Izpodbijani davčni stališči pa naj bi družbama ASI in AOE omogočali, da zmanjšata obdavčljivi dobiček v primerjavi z obdavčljivim dobičkom drugih družb, zavezanih za plačilo davka, za katere se uporabljajo splošna pravila o irskem davku od dohodkov pravnih oseb, kar naj bi pripeljalo do nezakonite in nezdružljive državne pomoči.

105 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da neposredni davki v sedanjem stanju razvoja prava Unije sicer spadajo v pristojnost držav članic, vendar jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 47 in navedena sodna praksa). Tako intervencije držav članic na področju neposrednih davkov, tudi če se nanašajo na vprašanja, ki niso bila predmet harmonizacije v Uniji, niso izključene s področja uporabe ureditve v zvezi z nadzorom državnih pomoči.

106 Iz tega izhaja, da Komisija davčni ukrep lahko opredeli kot državno pomoč, če so izpolnjeni pogoji za tako opredelitev (glej v tem smislu sodbi z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 28, in z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točki 81 in 84). Države članice morajo namreč svojo pristojnost na davčnem področju izvrševati v skladu s pravom Unije (sodba z dne 3. junija 2010, Komisija/Španija, C-487/08, EU:C:2010:310, točka 37). Tako se morajo v tem okviru vzdržati sprejetja kakršnega koli ukrepa, ki bi lahko pomenil državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom.

107 V zvezi s pogojem, da mora zadevni ukrep zagotavljati gospodarsko prednost, pa je treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso za državne pomoči štejejo intervencije v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno dajejo prednost podjetjem ali ki jih je treba razumeti kot gospodarsko korist,

ki je upravičeno podjetje v normalnih tržnih razmerah ne bi dobilo (glej sodbi z dne 2. septembra 2010, Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, točka 40 in navedena sodna praksa; in z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21).

108 Natančneje, ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo davčno obravnavo, ki upravičence, čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (sodba z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14; glej tudi sodbo z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 46 in navedena sodna praksa).

109 Iz navedenega izhaja, da je Komisija pristojna za zagotavljanje spoštovanja člena 107 PDEU, zato ji ni mogoče očitati, da je prekoračila svoje pristojnosti, ko je preučila, ali so irski davčni organi s sprejetjem izpodbijanih davčnih stališč družbama ASI in AOE priznali ugodnejšo davčno obravnavo s tem, da so jima omogočili, da zmanjšata obdavčljivi dobiček v primerjavi z obdavčljivim dobičkom drugih družb, zavezanih za plačilo davka, ki so bile v primerljivem položaju.

110 V primeru davčnih ukrepov je obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerjajo s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (sodba z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56). Posledično tak ukrep upravičencu zagotavlja gospodarsko prednost, če zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, ter če je zato, ne da bi bil subvencija v ozkem pomenu besede, enake narave in ima enake učinke (sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22).

111 Zato je treba za ugotovitev, ali obstaja davčna ugodnost, položaj upravičenca, ki izhaja iz uporabe zadevnega ukrepa, primerjati z njegovim položajem ob neobstoju zadevnega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Cellnex Telecom in Telecom Castilla-La Mancha/Komisija, C-91/17 P in C-92/17 P, neobjavljena, EU:C:2018:284, točka 114) in ob uporabi običajnih pravil obdavčitve.

112 Irska ter družbi ASI in AOE Komisiji očitajo, da je prekoračila svoje pristojnosti, ker se je oprla na enostransko in napačno razlago irskega davčnega prava, zlasti člena 25 TCA 97. Poleg tega naj bi vpeljala postopkovna pravila za ocenjevanje nacionalne obdavčitve, ki v irskem pravu ne obstajajo. Komisija naj bi prav tako prekoračila svoje pristojnosti s tem, da je sprejetje izpodbijanega sklepa utemeljila z ugotovitvijo, da sta družbi ASI in AOE davčna apatrida.

113 V zvezi s tem, prvič, je treba poudariti, da so v skladu s členom 25 TCA 97 družbe nerezidentke, ki na Irskem poslujejo prek podružnice, obdavčene – glede njihovih dohodkov iz poslovanja – le za dobiček, ustvarjen s poslovnimi dejavnostmi, ki jih je mogoče neposredno ali posredno pripisati tej irski podružnici. Poudariti je treba tudi, da je treba na podlagi člena 25 TCA 97 določiti dohodke iz poslovanja, ki so dejansko neposredno ali posredno ustvarjeni prek irske podružnice, in da v tej določbi ni predpisana nobena posebna metoda, s katero bi bilo mogoče ugotoviti, kateri dobiček je mogoče pripisati irskim podružnicam družb nerezidentk.

114 Iz pisanj Irske in iz navedb strank na obravnavi pa je razvidno, da je treba za uporabo člena 25 TCA 97 upoštevati dejanski okvir in položaj podružnice na Irskem, zlasti funkcije, ki jih opravlja, sredstva, ki jih vloži, in tveganja, ki jih prevzame.

115 V teh okoliščinah in kot je razvidno iz sodne prakse, navedene zgoraj v točki 111, je Komisija za ugotovitev, ali v obravnavanem primeru obstaja prednost, morala imeti možnost analizirati davčno obravnavo družb ASI in AOE, ki je izhajala iz uporabe izpodbijanih davčnih stališč, skupaj z davčno obravnavo, ki bi bila tema družbama priznana na podlagi običajnih pravil obdavčitve, ki bi se na Irskem uporabljala ob neobstoju zadevnih stališč.

116 Komisiji torej ni mogoče očitati, da je enostransko uporabila materialna davčna pravila in izvedla *de facto* davčno uskladitev, ko je preučila, ali obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE, izračunan na podlagi izpodbijanih davčnih stališč, ustreza dobičku, ki sta ga ustvarili njuni irski podružnici ob upoštevanju funkcij, ki sta jih opravljali, sredstev, ki sta jih vložili, in tveganj, ki sta jih prevzeli navedeni podružnici, to je dobičku, ki bi bil obdavčljiv na podlagi člena 25 TCA 97.

117 Drugič, glede trditev, v skladu s katerimi je Komisija vpeljala postopkovna pravila za ocenjevanje nacionalne obdavčitve, s čimer je spremenila irsko davčno pravo, Irska izpodbija očitke, ki jih Komisija navaja zoper izpodbijani davčni stališči, ker nista temeljili na poročilih o razporeditvi dobička (točki 262 in 363 obrazložitve izpodbijanega sklepa), ker nista bili redno revidirani (točka 368 obrazložitve izpodbijanega sklepa) in ker irski davčni organi pred sprejetjem navedenih stališč niso izvedli preiskave drugih družb v skupini Apple neodvisno od kraja, v katerem so bile te družbe dejavne (točka 274 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

118 V zvezi s tem je treba spomniti, da je iz izpodbijanega sklepa razvidno, da je Komisija obstoj selektivne prednosti ugotovila primarno zaradi nerazporeditve licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k irskima podružnicama družb ASI in AOE (točke od 265 do 321 obrazložitve izpodbijanega sklepa), podredno zaradi neustrezne izbire metod razporejanja dobička k navedenima irskima podružnicama (točke od 325 do 360 obrazložitve izpodbijanega sklepa) in alternativno zaradi odstopanja, in to diskrecijskega, izpodbijanih davčnih stališč od člena 25 TCA 97 (točke od 369 do 403 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

119 Torej ni mogoče šteti, da se je Komisija za ugotovitev o obstoju selektivne prednosti v obravnavanem primeru oprla na postopkovne očitke, povzete zgoraj v točki 117. V teh okoliščinah je treba kritike, ki jih navaja Irska, zavrniti kot brezpredmetne.

120 Tretjič, glede ugotovitve, da sta družbi ASI in AOE davčna apatrida, je treba poudariti, da je sicer Komisija zlasti v točkah 52, 276, 277 in 281 obrazložitve izpodbijanega sklepa dejansko izpostavila, da družbi ASI in AOE šteje za davčna apatrida, v okviru svojega sklepanja, ki je pripeljalo do ugotovitve, da sta družbi ASI in AOE zunaj Irske obstajali le na papirju.

121 Vendar okoliščina, da je Komisija v izpodbijanem sklepu poudarila, da sta družbi ASI in AOE davčna apatrida, ne pomeni, da je na to ugotovitev oprla svojo ugotovitev o obstoju selektivne prednosti.

122 V teh okoliščinah je treba iz istih razlogov, kot so navedeni zgoraj v točki 119, kritike, ki jih navajajo Irska ter družbi ASI in AOE v zvezi s prekoračitvijo pristojnosti Komisije, ker je ta družbi ASI in AOE štela za davčna apatrida, zavrniti kot brezpredmetne.

123 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba osmi tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in štirinajsti tožbeni razlog v zadevi T-892/16, ki se nanašata na prekoračitev pristojnosti Komisije in na njeno poseganje v pristojnosti držav članic, zavrniti.

124 Ker je bila Komisija v okviru nadzora državnih pomoči pristojna preučiti, ali sta izpodbijani davčni stališči pomenili tako pomoč, je treba torej v nadaljevanju analizirati tožbene razloge, ki jih navajajo Irska in družbi ASI in AOE ter katerih namen je izpodbiti utemeljenost vsakega od sklepanj, ki jih je Komisija predstavila v izpodbijanem sklepu, da bi dokazala obstoj selektivne prednosti v obravnavanem primeru.

D. Tožbeni razlogi, ki se nanašajo na napake, storjene v okviru primarnega sklepanja Komisije

125 Spomniti je treba, da je Komisija v okviru primarnega sklepanja v bistvu trdila, da sedeža družb ASI in AOE nista mogla niti nadzirati niti upravljati licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, zato dobiček, ustvarjen z uporabo teh licenc, pod običajnimi tržnimi pogoji ne bi smel biti razporejen

k tema sedežema. Zato naj bi ta dobiček moral biti razporejen k podružnicama družb ASI in AOE, ki naj bi edini lahko dejansko opravljali funkcije, povezane z intelektualno lastnino skupine Apple, ki so bile ključne za poslovno dejavnost družb ASI in AOE.

126 Poleg tega je Komisija v odgovor na pisna vprašanja Splošnega sodišča pojasnila, da je treba izraz „dobič[ek] iz uporabe […] licenc [za intelektualno lastnino skupine Apple]“, ki se pojavi zlasti v točki 304 obrazložitve izpodbijanega sklepa, razumeti kot dobiček, ki izhaja iz razporeditve ekonomskega lastništva licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k irskima podružnicama. Ta dobiček, ki izhaja iz uporabe licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, po navedbah Komisije ustreza dobičku, ustvarjenemu s celotno prodajo družb ASI in AOE.

127 Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo primarno sklepanje Komisije, pri čemer ji v bistvu očitajo, da je napačno ugotovila obstoj selektivne prednosti.

128 Najprej, Irska kritizira metodo, ki ji je Komisija sledila pri svoji analizi, izvedeni v okviru njenega primarnega sklepanja, ker naj ne bi ločeno analizirala meril prednosti in selektivnosti.

129 Dalje, Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo ugotovitve analize, izvedene v okviru primarnega sklepanja Komisije. Na eni strani poudarjajo napake pri presojah referenčnega okvira in običajne obdavčitve na podlagi irskega davčnega prava, in sicer zaradi Komisijine napačne uporabe člena 25 TCA 97, njene uporabe neodvisnega tržnega načela in njene analize z vidika poročila OECD o pripisovanju dobička stalnim poslovnim enotam iz leta 2010, ki ga je Svet OECD odobril dne 22. julija 2010 (v nadaljevanju: odobreni pristop OECD). Na drugi strani Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo dejanske presoje, ki jih je Komisija podala glede dejavnosti v skupini Apple.

130 Nazadnje, Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo ugotovitve Komisije glede selektivnosti izpodbijanih davčnih stališč, ker naj na eni strani o taki selektivnosti v obravnavanem primeru ne bi bilo mogoče domnevati in ker naj na drugi strani ne bi bilo odstopajoče ali selektivne obravnave družb ASI in AOE v primerjavi z drugimi podjetji, ki so bila v primerljivem položaju. Irska trdi, da bi bila taka obravnava, tudi če bi bila dokazana, vsekakor utemeljena zaradi narave in sistematike irske davčne ureditve.

131 Komisija izpodbija trditve Irske ter družb ASI in AOE.

132 V nadaljevanju je treba analizirati tožbene razloge, katerih namen je izpodbiti primarno sklepanje Komisije, in pri tem slediti vrstnemu redu očitkov, kot so povzeti zgoraj v točkah od 128 do 130.

1. Skupna preučitev meril prednosti in selektivnosti (del drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16)

133 Irska navaja, da je Komisija prezrla ustaljena načela iz sodne prakse, ker je zamešala merili prednosti in selektivnosti, ter ji očita, da teh dveh pojmov ni preučila ločeno.

134 V zvezi s tem je treba opozoriti, da sta selektivnost in prednost ločeni načeli. Glede prednosti mora Komisija namreč dokazati, da ukrep izboljšuje finančni položaj upravičenca (glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 33). Glede selektivnosti pa mora Komisija dokazati, da prednost ni zagotovljena drugim podjetjem, ki so glede na cilj referenčnega okvira v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot upravičenec (sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).

135 Vseeno ni mogoče izključiti možnosti, da se ti merili preučita skupaj, če je iz preučitve, ki jo opravi Komisija, razvidno, da na eni strani zadevni ukrep zagotavlja gospodarsko prednost upravičencu ter da na drugi strani ta prednost ni zagotovljena podjetjem, ki so v primerljivem pravnem in dejanskem položaju.

136 Poleg tega se preučitev prednosti in preučitev selektivnosti v zvezi z davčnimi ukrepi – kot pravilno trdi Komisija – prekrivata, ker ti merili vključujeta dokazovanje, da izpodbijani davčni ukrep pripelje do znižanja zneska davka, ki bi ga bil upravičenec do tega ukrepa običajno dolžan plačati na podlagi običajne davčne ureditve, ki se torej uporablja za druge davčne zavezance v enakem položaju. Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se ti merili lahko preučita skupaj kot „tretji pogoj“, ki ga določa člen 107(1) PDEU in se nanaša na obstoj „selektivne prednosti“ (glej v tem smislu sodbo z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, točka 32).

137 Iz izpodbijanega sklepa je razvidno, da je Komisija v okviru analize obstoja selektivne prednosti (razdelek 8.2 izpodbijanega sklepa) preučila, v kolikšnem obsegu sta izpodbijani davčni stališči pripeljali do znižanja zneska, ki sta ga bili družbi ASI in AOE dolžni plačati iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem, in sicer, da bi dokazala, da sta ti stališči tema družbama zagotovili gospodarsko prednost. Poleg tega je Komisija referenčni okvir opredelila tako, da ga tvorijo običajna pravila obdavčitve dohodkov pravnih oseb na Irskem (razdelek 8.2.1.1 izpodbijanega sklepa). Prav tako je Komisija v okviru primarnega, podrednega in alternativnega sklepanja (razdelki od 8.2.2.2 do 8.2.3.2 izpodbijanega sklepa) preučila, ali sta izpodbijani davčni stališči, ker se je zaradi njiju letni obdavčljivi dobiček teh podjetij zmanjšal, odstopali od tega referenčnega okvira, da bi dokazala njuno selektivnost.

138 Ker je Komisija dejansko preučila tako merilo prednosti kot merilo selektivnosti, ni pomembno, da se je ta preučitev nanašala na obe merili hkrati. Torej ni mogoče šteti, da je Komisija napačno uporabila pravo zgolj zato, ker ju je preučila skupaj.

139 Zato je treba očitek, ki ga navaja Irska ter se nanaša na tako skupno preučitev meril prednosti in selektivnosti, zavrniti kot neutemeljen.

2. Opredelitev referenčnega okvira in presoje, ki se nanašajo na običajno obdavčitev na podlagi irskega prava (del prvega in drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter prvi, drugi in peti tožbeni razlog v zadevi T-892/16)

a) Referenčni okvir

140 V točkah od 227 do 243 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija pojasnila, da upoštevni referenčni okvir v okviru njene analize obstoja selektivne prednosti tvorijo običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na podlagi irskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, katerih bistveni cilj je obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih za plačilo davka v tej državi članici.

141 Komisija je menila, da ta referenčni okvir vključuje tako neintegrirane družbe kot tudi integrirane družbe, ker irski davek od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med temi družbami.

142 Poleg tega je Komisija menila, da so sicer pri družbah rezidentkah in nerezidentkah predmet obdavčitve različni viri dohodkov, vendar sta glede na bistveni cilj teh pravil, to je obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih za plačilo davka na Irskem, obe vrsti družb v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Posledično naj bi ta pravila vključevala člen 25 TCA 97, za katerega naj torej ne bi bilo mogoče šteti, da sam po sebi tvori ločen referenčni okvir.

143 Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo to opredelitev referenčnega okvira in v bistvu trdijo, da referenčni okvir, ki je upošteven v obravnavanem primeru, tvori člen 25 TCA 97, posebna določba o zavezanosti za plačilo davka, ki se uporablja posebej za družbe nerezidentke, ki niso v primerljivem položaju z družbami rezidentkami. Poleg tega po navedbah Irske ter družb ASI in AOE integrirana oziroma neintegrirana narava podjetij v obravnavanem primeru ni problematično vprašanje, ker je problematična bolj obdavčitev družb nerezidentk.

144 Poudariti je treba, da je pri analizi davčnih ukrepov z vidika člena 107(1) PDEU določitev referenčnega okvira upoštevna tako za preučitev merila prednosti kot za preučitev merila selektivnosti.

145 Kot je bilo navedeno zgoraj v točki 110, je namreč obstoj prednosti v primeru davčnih ukrepov mogoče dokazati le, če se ti ukrepi primerjajo s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo. Tako je ravno ta tako imenovana „običajna“ obdavčitev tista, ki jo določa referenčni okvir.

146 Poleg tega je, da bi se nacionalni davčni ukrep opredelil kot „selektiven“, najprej treba predhodno določiti in preučiti skupno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici (sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).

147 Poleg tega je Sodišče potrdilo svojo sodno prakso, v skladu s katero za ugotovitev selektivnosti ukrepa, ki pomeni odstopanje od skupne davčne ureditve, zadošča, da se dokaže, da so do njega upravičeni posamezni gospodarski subjekti, drugi pa ne, čeprav so vsi ti subjekti v objektivno primerljivem položaju z vidika cilja skupne davčne ureditve (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 76).

148 Čeprav za dokazovanje selektivnosti davčnega ukrepa ni vedno potrebno, da ta pomeni odstopanje od skupne davčne ureditve, je tako okoliščina, da ima takšno naravo, povsem upoštevna za to dokazovanje, če iz njega izhaja, da sta dve kategoriji gospodarskih subjektov ločeni in sta *a priori* različno obravnavani, in sicer tako, da se za eno uporablja ukrep, ki pomeni odstopanje, za drugo pa še naprej velja skupna davčna ureditev, čeprav sta ti kategoriji v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno ureditvijo (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 77).

149 Poleg tega je Sodišče odločilo, da uporabljena zakonodajna tehnika ne more biti odločilen dejavnik za določitev referenčnega okvira (sodba z dne 28. junija 2018, Lowell Financial Services/Komisija, C-219/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:508, točki 94 in 95).

150 Iz sodne prakse izhaja, da referenčni okvir tvorijo pravila o obdavčitvi, ki veljajo za upravičenca do ukrepa, ki se šteje za državno pomoč. Iz nje prav tako izhaja, da se vsebinska razmejitev referenčnega okvira lahko opravi le v povezavi z ukrepom, ki se šteje za državno pomoč. Zato je treba za določitev referenčnega okvira upoštevati namen zadevnih ukrepov in pravni okvir, v katerega se umeščajo.

151 Poleg tega je Komisija pojasnila svojo razlago pojma referenčnega okvira v Obvestilu o pojmu državne pomoči po členu 107(1) PDEU (UL 2016, C 262, str. 1). To obvestilo, čeprav za Splošno sodišče ne more biti zavezujoče, je vseeno lahko koristen vir navdiha (glej v tem smislu in po analogiji sodbo z dne 26. julija 2017, Češka republika/Komisija, C-696/15 P, EU:C:2017:595, točka 53).

152 Zlasti v točki 133 Obvestila, omenjenega zgoraj v točki 151, je navedeno, da je referenčni sistem sestavljen iz usklajenega niza pravil, ki na podlagi objektivnih meril splošno veljajo za vsa podjetja, ki spadajo v njegovo področje uporabe, kakor ga opredeljuje cilj sistema. Običajno navedena pravila ne določajo le področja uporabe sistema, temveč tudi pogoje, v skladu s katerimi se sistem uporablja, pravice in obveznosti podjetij, za katera se uporablja, in tehnične podrobnosti o delovanju sistema.

153 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba torej preveriti, ali je Komisija pravilno opredelila upoštevni referenčni okvir za preučitev izpodbijanih davčnih stališč.

154 V obravnavanem primeru je ob branju izpodbijanih davčnih stališč, kot sta opisani zgoraj v točkah od 11 do 21, mogoče ugotoviti, da sta bili sprejeti, da bi se družbama ASI in AOE omogočila določitev njunega obdavčljivega dobička na Irskem za davek od dohodkov pravnih oseb v tej državi članici.

155 Iz tega izhaja, da se izpodbijani davčni stališči umeščata v okvir irske splošne ureditve davka od dohodkov pravnih oseb, katere cilj je obdavčiti obdavčljivi dobiček družb, ki opravljajo dejavnost na Irskem, ne glede na to, ali so rezidentke ali nerezidentke, integrirane ali samostojne.

156 Ugotoviti je namreč treba, da se v skladu z irsko splošno ureditvijo – glede na opis, ki je podan v točki 71 obrazložitve izpodbijanega sklepa in ga stranke ne prerekajo – davek od dohodkov pravnih oseb na Irskem obračuna na podlagi dobička družb (člen 21(1) TCA 97). Poleg tega je treba navesti, da Irska uporablja različne davčne stopnje za dohodke iz poslovanja, neposlovne dohodke in kapitalski dobiček. Tako člen 21 TCA 97 določa splošno stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb v višini 12,5 %. Ta stopnja se uporablja za dohodke iz poslovanja družb, obdavčenih na podlagi TCA 97, medtem ko so neposlovni dohodki obdavčeni po stopnji 25 % in kapitalski dobiček po stopnji 33 %. Vendar je kapitalski dobiček pri odtujitvah nekaterih deležev oproščen.

157 Poleg tega so, kot je navedeno v točki 72 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s členom 26 TCA 97 družbe rezidentke zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, izračunanega od njihovega dobička in kapitalskega dobička, ki ju ustvarijo na svetovni ravni, izključena pa je večina izplačil dobička, prejetih od drugih družb, ki so rezidentke na Irskem.

158 Nazadnje, v skladu s členom 25 TCA 97, katerega besedilo je navedeno v točki 73 obrazložitve izpodbijanega sklepa, družba nerezidentka ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, razen če na Irskem ne posluje prek podružnice ali zastopstva. V tem primeru je ta družba obdavčena za vse njene dohodke iz poslovanja, ustvarjene neposredno ali posredno prek ali iz podružnice ali zastopstva in s premoženjem ali pravicami, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali so namenjeni podružnici ali zastopstvu, ter za obdavčljivi kapitalski dobiček, ki ga je mogoče pripisati podružnici ali zastopstvu.

159 Tako v skladu s členom 25(1) TCA 97 družbe nerezidentke na Irskem niso obdavčene, razen če tam ne poslujejo prek podružnice ali zastopstva, v tem primeru pa morajo plačati davek od dohodkov pravnih oseb za ves svoj obdavčljivi dobiček. V členu 25(2)(a) TCA 97 je ta obdavčljivi dobiček opredeljen kot vsak dohodek iz poslovanja, ki je neposredno ali posredno ustvarjen prek ali iz podružnice ali zastopstva, ter vsak dohodek iz premoženja ali pravic, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali so namenjeni podružnici ali zastopstvu.

160 Čeprav je torej prvi del prvega stavka člena 25(1) TCA 97 mogoče razumeti tako, da se z njim za družbe nerezidentke uvaja odstopanje od običajne davčne ureditve, se na podlagi drugega dela tega stavka ta ureditev uporablja za družbe nerezidentke, ki na Irskem poslujejo prek podružnice, te družbe pa morajo plačati davek od dohodkov pravnih oseb za ves svoj obdavčljivi dobiček. Posledično se v skladu s to določbo pogoji za uporabo davka od dohodkov pravnih oseb uporabljajo tudi za navedene družbe.

161 S tega vidika so družbe rezidentke in družbe nerezidentke, ki na Irskem poslujejo prek podružnice, v primerljivem položaju glede na cilj, ki ga uresničuje navedena ureditev, in sicer obdavčiti obdavčljivi dobiček. Dejstvo, da je obdavčljivi dobiček zadnjenavedenih družb posebej opredeljen v členu 25(2)(a) TCA 97, tega člena ne more spremeniti v referenčni okvir, temveč se nanaša bolj na zakonodajno tehniko, uporabljeno za uporabo davka od dohodkov pravnih oseb za to kategorijo družb. Kot izhaja iz sodbe prakse, navedene zgoraj v točkah 148 in 149, obstoj različnega obravnavanja ene kategorije družb v primerjavi z drugimi družbami zaradi take zakonodajne tehnike namreč ne bi pomenil, da ti kategoriji družb nista v primerljivem položaju glede na cilj, ki ga uresničuje navedena ureditev.

162 Zato samo določbe člena 25 TCA 97, ki se nanašajo na obdavčljivi dobiček družb nerezidentk na Irskem, ne morejo tvoriti posebne ureditve, ki bi bila ločena od splošne ureditve. Ta določba sama po sebi namreč ni dovolj, da bi se davek od dohodkov pravnih oseb dosledno uporabljal za navedene družbe nerezidentke.

163 V teh okoliščinah je treba šteti, da Komisija ni napačno uporabila prava, ko je ugotovila, da referenčni okvir v obravnavanem primeru tvorijo običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, katerih bistveni cilj je obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih za plačilo davka v tej državi članici, in da posledično ta okvir vključuje določbe člena 25 TCA 97, ki se uporabljajo za družbe nerezidentke.

164 Zato je treba očitke, ki jih navajajo Irska ter družbi ASI in AOE v zvezi z referenčnim okvirom, kot je opredeljen v izpodbijanem sklepu, zavrniti.

165 Ob upoštevanju referenčnega okvira, kot je opredeljen v izpodbijanem sklepu, to so običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb, ki med drugim vključujejo določbe člena 25 TCA 97, je treba analizirati očitke, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo zoper razlago teh določb, ki jo je podala Komisija.

b) Presoje Komisije, ki se nanašajo na običajno obdavčitev dobička na podlagi irskega davčnega prava

166 Komisija je v izpodbijanem sklepu (zlasti v točkah od 319 do 321 njegove obrazložitve) v okviru primarnega sklepanja trdila, da je nerazporeditev dobička, ustvarjenega z licencami za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, k irskima podružnicama teh družb pripeljalo do določitve letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida pod običajnimi tržnimi pogoji, zaradi česar se je znižal znesek, ki bi ga bili družbi ASI in AOE običajno dolžni plačati iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem.

167 Komisija je to analizo oprla na preudarek, ki je naveden v točkah od 244 do 263 obrazložitve izpodbijanega sklepa in v skladu s katerim uporaba člena 25 TCA 97 za razporeditev dobička k podružnici zahteva uporabo metode razporejanja dobička, ki mora na podlagi člena 107(1) PDEU temeljiti na neodvisnem tržnem načelu. Poleg tega je Komisija v točki 272 obrazložitve izpodbijanega sklepa napotila na odobreni pristop OECD, ko je navedla, da je dobiček, ki ga je treba razporediti k podružnici, tisti, ki bi ga ta podružnica zaslužila neodvisno na trgu, če bi bila ločeno in samostojno podjetje, ki bi se ukvarjalo z enakimi ali podobnimi dejavnostmi v enakih ali podobnih razmerah, ob upoštevanju funkcij, ki jih je opravljala, sredstev, ki jih je vložila, in tveganj, ki jih je prevzela družba prek svoje podružnice.

168 Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo vsak element sklepanja, opisanega zgoraj v točkah 166 in 167.

169 Prvič, Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo Komisijino uporabo člena 25 TCA 97 v okviru njenega primarnega sklepanja, na podlagi katere je irskim davčnim organom v bistvu očitala, da niso zahtevali, naj se ves dobiček družb ASI in AOE razporedi k njunima irskima podružnicama.

170 Drugič, Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo obstoj neodvisnega tržnega načela, izhajajočega iz člena 107 PDEU, kot se Komisija nanj sklicuje v okviru svojega sklepanja, to je načela, ki se naj na Irskem torej ne bi uporabljalo.

171 Tretjič, Irska ter družbi ASI in AOE trdijo, da se odobreni pristop OECD v irskem davčnem pravu ne uporablja. Vsekakor tudi ob predpostavki, da se odobreni pristop OECD v obravnavanem primeru lahko uporabi, Irska ter družbi ASI in AOE navajajo, da je Komisija na podlagi tega pristopa napačno ugotovila, da bi bilo treba dobiček, povezan z licencami za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta navedeni družbi, razporediti k njunima irskima podružnicama.

172 Torej je treba najprej preučiti očitke, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo glede uporabe člena 25 TCA 97, nato vprašanje, ali se je Komisija v okviru svoje analize lahko upravičeno oprla na neodvisno tržno načelo, izhajajoče iz člena 107 PDEU, in nazadnje uporabo odobrenega pristopa OECD v obravnavanem primeru.

1) Uporaba člena 25 TCA 97 (del drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 in del prvega tožbenega razloga v zadevi T-892/16)

173 V obravnavanem primeru med strankami ni sporno, da:

– sta družbi ASI in AOE družbi irskega prava, vendar se ne obravnavata kot davčni rezidentki na Irskem, kot je Komisija priznala v točki 50 obrazložitve izpodbijanega sklepa;

– člen 25 TCA 97 vsebuje določbe, ki se posebej uporabljajo za družbe nerezidentke in v skladu s katerimi je družba nerezidentka, kadar na Irskem posluje prek podružnice, med drugim obdavčena za vse njene dohodke iz poslovanja, ustvarjene neposredno ali posredno prek ali iz podružnice;

– sta družbi nerezidentki ASI in AOE na Irskem poslovali vsaka prek svoje podružnice.

174 Torej je treba preučiti, ali je Komisija utemeljeno ugotovila, da bi irski davčni organi na podlagi člena 25 TCA 97 ter za določitev dobička družb ASI in AOE na Irskem morali razporediti licence za intelektualno lastnino skupine Apple k irskima podružnicama teh dveh družb.

175 V skladu z irskim davčnim pravom in zlasti členom 25 TCA 97 se v primeru družb nerezidentk, ki na Irskem poslujejo prek podružnice, obdavčita le, prvič, dobiček, ustvarjen s poslovnimi dejavnostmi, ki jih je mogoče neposredno ali posredno pripisati tej irski podružnici, in drugič, vsak dohodek iz premoženja ali pravic, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali so namenjeni podružnici.

176 Res je, kot pravilno navaja Komisija in kot priznavajo Irska ter družbi ASI in AOE, da člen 25 TCA 97 ne določa posebne metode, s katero bi bilo mogoče ugotoviti, kateri dobiček je mogoče neposredno ali posredno pripisati irskim podružnicam družb nerezidentk, in da v njem ni omenjeno neodvisno tržno načelo za tako pripisovanje.

177 Vendar je treba ugotoviti, da se člen 25 TCA 97 nanaša le na dobiček, ustvarjen z dejavnostmi, ki so jih opravljale irske podružnice same, izključen pa je dobiček, ustvarjen z dejavnostmi, ki bi jih opravljali drugi deli zadevne družbe nerezidentke.

178 Po mnenju Irske ter družb ASI in AOE ta mehanizem obdavčitve načeloma izključuje pristop, pri katerem se preuči celotni dobiček družbe nerezidentke in se ta dobiček v delu, v katerem ga ni mogoče razporediti k drugim delom te družbe, pripiše irskim podružnicam, ker ni druge možnosti (in sicer pristop „z izključitvijo“).

179 V zvezi s tem se Irska ter družbi ASI in AOE opirajo na mnenje izvedenca irskega prava, katerega upoštevnosti Komisija ne prereka. Glede na to mnenje se mora upoštevna analiza za uporabo člena 25 TCA 97, da bi se določil obdavčljivi dobiček družb nerezidentk, ki na Irskem poslujejo prek svojih irskih podružnic, nanašati na dejanske dejavnosti teh irskih podružnic in na vrednost dejavnosti, ki jih dejansko opravljajo podružnice same. To mnenje med drugim temelji na sodbi High Court (višje sodišče, Irska) v zadevi S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 note 4507 (v nadaljevanju: sodba Dataproducts). Sodba Dataproducts je bila omenjena tudi kot precedens tako v podporo trditvam Irske in družbe Apple Inc. med upravnim postopkom kot v podporo trditvam Irske ter družb ASI in AOE v okviru tega spora.

180 Iz sodbe Dataproducts izhaja, da dobička, ki izhaja iz premoženja, ki je pod nadzorom družbe nerezidentke, tudi če je bilo to premoženje dano na voljo irski podružnici te družbe, kot takega ni mogoče šteti za dobiček, ki ga je mogoče pripisati podružnicam.

181 Iz te sodbe je namreč razvidno, da premoženja, ki pripada družbi, ki ni rezidentka na Irskem, in ga nadzirajo izvršni direktorji te družbe, ki prav tako ne prebivajo na Irskem, ni mogoče razporediti k podružnici te družbe na Irskem, tudi če ji je to premoženje dano na voljo. Ker osebje in direktorji irske podružnice niso imeli nadzora nad zadevnim premoženjem, dohodka, ki je izhajal iz tega premoženja, ni bilo mogoče pripisati tej podružnici za obdavčitev na Irskem. Ta ugotovitev ne bi bila drugačna niti v položaju, v katerem bi irska podružnica zaposlovala zaposlene in imela fizično premoženje, medtem ko družba nerezidentka ne bi imela drugega fizičnega premoženja, zaposlenih ali poslovnih dejavnosti razen tistih, ki bi jih imela navedena irska podružnica. Za družbo nerezidentko brez zaposlenih se je štelo, da ima nadzor nad tem premoženjem prek svojih organov vodenja.

182 Tako iz sodbe Dataproducts izhaja, da je za določitev dobička podružnice pomembno vprašanje, ali ima irska podružnica nadzor nad navedenim premoženjem.

183 V obravnavanem primeru je Komisija, kot je bilo navedeno zgoraj v točkah od 37 do 40, v okviru primarnega sklepanja v bistvu trdila, da bi dobiček, ustvarjen s poslovnimi dejavnostmi, ki izhajajo iz intelektualne lastnine skupine Apple, za katero sta imetnici licenc družbi ASI in AOE, moral biti razporejen k irskima podružnicama, ker ti družbi fizično nista obstajali in nista imeli zaposlenih zunaj navedenih podružnic ter torej nista mogli imeti nadzora nad tem premoženjem.

184 Z vidika sodbe Dataproducts pa za določitev dobička, ki ga je mogoče pripisati irski podružnici družbe, ki ni davčna rezidentka v smislu člena 25 TCA 97, premoženja, ki ga ima ta družba, ni mogoče razporediti k irski podružnici, če ni ugotovljeno, da ima navedena podružnica dejansko nadzor nad tem premoženjem. Poleg tega je iz navedene sodbe razvidno, da okoliščina, da družba nerezidentka nima zaposlenih in fizično ne obstaja zunaj irske podružnice, sama po sebi ni odločilen dejavnik, ki bi preprečeval ugotovitev, da ima nadzor nad premoženjem navedena družba.

185 Če torej licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, niso bile pod nadzorom irskih podružnic, k navedenima podružnicama na podlagi člena 25 TCA 97 ni mogoče razporediti vseh dohodkov, ki sta jih ustvarili družbi in so izhajali iz teh licenc. Nasprotno, za povezanega z dejavnostmi irskih podružnic bi se moral šteti samo dobiček, ustvarjen s poslovnimi dejavnostmi teh podružnic, vključno s tistimi, ki so se opravljale na podlagi licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE.

186 Iz navedenega izhaja, da je Komisija s tem, da je menila, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple razporediti k irskima podružnicama, ker se je za družbi ASI in AOE štelo, da nista imeli zaposlenih in fizično nista obstajali, da bi zagotavljali njihovo upravljanje, uporabila razporeditev dobička „z izključitvijo“, ki ni v skladu s členom 25 TCA 97. V okviru primarnega sklepanja Komisija namreč ni skušala dokazati, da sta irski podružnici družb ASI in AOE dejansko imeli nadzor nad licencami za intelektualno lastnino skupine Apple, ko je ugotovila, da bi irski davčni organi licence za intelektualno lastnino skupine Apple morali razporediti k tema podružnicama in da bi bilo treba posledično na podlagi člena 25 TCA 97 za vse dohodke iz poslovanja družb ASI in AOE šteti, da izhajajo iz dejavnosti teh podružnic.

187 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je Komisija v okviru primarnega sklepanja – kot pravilno trdijo Irska ter družbi ASI in AOE v svojih očitkih v okviru drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 in prvega tožbenega razloga v zadevi T-892/16 – napačno presodila določbe irskega davčnega prava v zvezi z obdavčitvijo dobička družb, ki niso rezidentke na Irskem, vendar tam poslujejo prek podružnice.

188 Ker primarno sklepanje Komisije sloni na sklopu presoj, ki se nanašajo na običajno obdavčitev dobička na podlagi irskega davčnega prava, je treba v nadaljevanju preučiti trditve, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo zoper druge elemente, vsebovane v teh presojah.

2) Neodvisno tržno načelo (del prvega tožbenega razloga in tretji tožbeni razlog v zadevi T-778/16 ter del prvega tožbenega razloga in drugi tožbeni razlog v zadevi T-892/16)

189 Irska ter družbi ASI in AOE, ki jih v zvezi s tem podpira Veliko vojvodstvo Luksemburg, v bistvu navajajo, da neodvisno tržno načelo ni del irskega davčnega prava in da ne iz člena 107 PDEU, ne iz katere koli druge določbe prava Unije, ne iz sodbe z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), ne izhaja samostojna obveznost uporabe tega načela. Irska trdi, da je Komisija navedeno načelo vsekakor tudi sama uporabila neskladno, ker ni upoštevala gospodarske stvarnosti, strukture in posebnosti skupine Apple.

190 Komisija, ki jo v zvezi s tem podpirata Republika Poljska in Nadzorni organ EFTA, izpodbija te trditve, pri čemer v bistvu navaja, da je treba z metodo, uporabljeno za določitev obdavčljivega dobička na podlagi člena 25 TCA 97, dobiti zanesljiv približek tržno naravnanega izida, ki torej temelji na neodvisnem tržnem načelu, ki so ga irski davčni organi uporabljali v preteklosti pri uporabi konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

191 Zato je treba preučiti, na prvem mestu, ali se je Komisija upravičeno lahko oprla na neodvisno tržno načelo, da je preverila obstoj selektivne prednosti, in, če je odgovor pritrdilen, na drugem mestu, ali je Komisija pravilno uporabila navedeno načelo v okviru primarnega sklepanja.

i) Možnost, da se Komisija opre na neodvisno tržno načelo, da bi preverila obstoj selektivne prednosti

192 Prvič, spomniti je treba, da je Komisija v točkah od 244 do 248 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da v členu 25 TCA 97 ni navedeno, kako je treba določiti obdavčljivi dobiček irske podružnice, zato je treba to določbo uporabiti skupaj z metodo razporejanja dobička.

193 Drugič, v točki 249 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da je v skladu s sodbo z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), z zmanjšanjem davčne osnove, ki izhaja iz davčnega ukrepa, s katerim je davčnemu zavezancu omogočeno, da v okviru transakcij znotraj skupine uporabi transferne cene, ki niso podobne cenam, ki bi se uporabljale v pogojih svobodne konkurence med neodvisnimi podjetji in bile dosežene s pogajanji v primerljivih okoliščinah po neodvisnem tržnem načelu, temu davčnemu zavezancu dodeljena selektivna prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

194 Poleg tega je Komisija v točkah 251 in 252 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da je namen neodvisnega tržnega načela zagotoviti, da se transakcije med družbami iz integrirane skupine za davčne namene obravnavajo tako, da se upošteva znesek dobička, ki bi bil ustvarjen, če bi iste transakcije sklenile neintegrirane neodvisne družbe, sicer bi bile družbe v integrirani skupini deležne ugodnejše obravnave na podlagi običajnih pravil obdavčitve. Kot je navedla Komisija, je Sodišče v sodbi z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), potrdilo, da je neodvisno tržno načelo referenčno merilo za ugotavljanje, ali je družba v integrirani skupini z davčnim ukrepom, ki določa njene transferne cene in s tem njeno davčno osnovo, pridobila selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

195 Tretjič, v točki 255 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da se isto načelo uporablja za notranje posle različnih delov iste integrirane družbe, kot je podružnica, ki posluje z drugimi deli družbe, ki ji pripada. Kot je menila Komisija, je treba – da bi se zagotovilo, da metoda razporejanja dobička, odobrena z davčnim stališčem, ne daje selektivne prednosti družbi nerezidentki, ki deluje prek podružnice na Irskem – s to metodo dobiti obdavčljivi dobiček, ki je zanesljiv približek tržno

naravnanega izida in v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V točki 256 obrazložitve izpodbijanega sklepa je dodala, da neodvisnega tržnega načela ne uporablja kot podlago za „naložitev“ davkov, ki se sicer na podlagi referenčnega okvira ne bi obračunavali, ampak kot referenčno merilo za preverjanje, ali je obdavčljivi dobiček podružnice določen na način, ki zagotavlja, da ni deležna ugodnejše obravnave kot neintegrirane družbe, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

196 Četrtič, glede pravne podlage tega načela je Komisija v točki 255 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da ne uporablja neposredno člena 7(2) ali člena 9 vzorčne davčne konvencije OECD ali smernic OECD o razporejanju dobička ali določanju transfernih cen, ki niso zavezujoči instrumenti, vendar vseeno pomenijo koristne smernice v zvezi s tem, kako zagotoviti, da je izid metod določanja transfernih cen in razporejanja dobička v skladu s tržnimi pogoji.

197 Poleg tega je Komisija v točki 257 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da neodvisno tržno načelo, ki ga uporablja, izhaja iz člena 107(1) PDEU, kot ga razlaga Sodišče, ki je za države članice zavezujoč, nacionalna davčna pravila pa niso izključena z njegovega področja uporabe. Pojasnila je, da se to načelo torej uporablja ne glede na to, ali je zadevna država članica navedeno načelo vključila v svoj nacionalni pravni sistem ali ne.

198 Komisija je na podlagi tega v točkah 258 in 259 obrazložitve izpodbijanega sklepa sklenila, da bi bilo treba izpodbijani davčni stališči obravnavati – če je mogoče pokazati, da je posledica metod razporejanja dobička, odobrenih z njima, ta, da obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom – kot da zagotavljata selektivno prednost, saj privedeta do znižanja njune obveznosti glede plačila davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem v primerjavi z neintegriranimi družbami, katerih davčno osnovo določa dobiček, ki ga dosegajo pod tržnimi pogoji.

199 Najprej, kot je razvidno zlasti iz točk 258 in 259 obrazložitve izpodbijanega sklepa, omenjenih zgoraj v točki 198, je pomembno poudariti, da se je Komisija oprla na neodvisno tržno načelo pri svoji analizi obstoja selektivne prednosti zaradi izpodbijanih davčnih stališč, in sicer zlasti v okviru primarnega sklepanja.

200 Poleg tega je treba spomniti, kot je bilo navedeno zgoraj v točki 163, da so referenčni okvir, ki je v obravnavanem primeru upošteven za analizo merila prednosti, tvorila običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, katerih bistveni cilj je bil obdavčiti dobiček vseh družb, zavezanih za plačilo davka v tej državi članici, in da je posledično ta referenčni okvir vključeval določbe, ki so se uporabljale za družbe nerezidentke, iz člena 25 TCA 97.

201 Preučiti je torej treba, ali je Komisija lahko glede na neodvisno tržno načelo analizirala – zlasti v okviru svojega primarnega sklepanja – ali je razporeditev dobička k irskima podružnicama družb ASI in AOE, potrjena z izpodbijanima davčnima stališčema, tema družbama zagotovila selektivno prednost.

202 V primeru davčnih ukrepov je obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerjajo s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (sodba z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56). Posledično tak ukrep upravičencu zagotavlja gospodarsko prednost, če zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, ter če je zato, ne da bi bil subvencija v ozkem pomenu besede, enake narave in ima enake učinke (sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22).

203 Zato je treba za ugotovitev, ali obstaja davčna ugodnost, položaj upravičenca, ki izhaja iz uporabe izpodbijanega ukrepa, primerjati z njegovim položajem ob neobstoju zadevnega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Cellnex Telecom in Telecom Castilla-La Mancha/Komisija, C-91/17 P in C-92/17 P, neobjavljena, EU:C:2018:284, točka 114) in ob uporabi običajnih pravil obdavčitve.

204 Na prvem mestu je treba spomniti, da je predmet obravnavanih zadev obdavčitev družb, ki niso davčne rezidentke na Irskem in ki v tej državi poslujejo prek svojih irskih podružnic. Gre torej za določitev dobička, ki ga je treba za davek od dohodkov pravnih oseb razporediti k tem podružnicam v okviru tako imenovane „običajne“ obdavčitve, ob upoštevanju običajnih pravil obdavčitve, ki se uporabljajo v obravnavanem primeru, kot so opisana zgoraj v točki 200 in ki vključujejo določbe, ki se uporabljajo za družbe nerezidentke, iz člena 25 TCA 97.

205 Vprašanje, ki je pomembno v obravnavanem primeru, zato ni vprašanje, povezano s cenami transakcij znotraj skupine podjetij, kot se je postavljalo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Res je, da je v zvezi z razporejanjem dobička k podružnici znotraj neke družbe lahko primerno po analogiji uporabiti načela, ki se uporabljajo za cene transakcij znotraj skupine podjetij. Enako kot se cene transakcij znotraj skupine, ki jih izvajajo družbe, integrirane v isto skupino podjetij, ne določajo pod tržnimi pogoji, namreč tudi razporejanje dobička k podružnici znotraj iste družbe ne poteka pod tržnimi pogoji.

207 Vendar bi za to, da bi bila taka uporaba po analogiji mogoča, iz nacionalnega davčnega prava moralo izhajati, da je treba dobiček, ustvarjen z dejavnostmi podružnic podjetij, ki niso rezidenti, obdavčiti tako, kot da bi bil ustvarjen z gospodarsko dejavnostjo samostojnih podjetij, ki delujejo pod tržnimi pogoji.

208 V zvezi s tem je treba na drugem mestu spomniti, kot je bilo navedeno zgoraj v točki 161, da so družbe rezidentke na eni strani in družbe nerezidentke, ki na Irskem poslujejo prek podružnice, na drugi strani ob upoštevanju pogojev za uporabo ureditve davka od dohodkov pravnih oseb na Irskem na podlagi člena 25 TCA 97 v primerljivem položaju glede na cilj, ki ga uresničuje navedena ureditev, in sicer obdavčiti obdavčljivi dobiček teh družb, tako rezidentk kot nerezidentk.

209 Poleg tega se mora, kot je bilo poudarjeno zgoraj v točki 179, upoštevna analiza za uporabo člena 25 TCA 97, da bi se določil obdavčljivi dobiček družb nerezidentk, ki na Irskem poslujejo prek svojih irskih podružnic, nanašati na dejanske dejavnosti teh irskih podružnic in na vrednost dejavnosti, ki jih dejansko opravljajo te podružnice same.

210 Prav tako je treba navesti, da je Irska, ko jo je Splošno sodišče izrecno povprašalo o tem v pisnem vprašanju in ustno na obravnavi, potrdila, da se vrednost dejavnosti, ki jih dejansko opravljajo podružnice, za uporabo člena 25 TCA 97, kot je omenjena zgoraj v točki 209, določi glede na vrednost tovrstnih dejavnosti na trgu.

211 Iz tega izhaja, da se v irskem davčnem pravu dobiček, ustvarjen s poslovnimi dejavnostmi take podružnice, obdavči enako, kot če bi ga določali tržni pogoji.

212 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da kadar Komisija v okviru pristojnosti, ki ji je podeljena s členom 107(1) PDEU, preučuje davčni ukrep, ki se nanaša na obdavčljivi dobiček družbe nerezidentke, ki na Irskem posluje prek podružnice, lahko primerja davčno breme take družbe nerezidentke, ki izhaja iz uporabe navedenega davčnega ukrepa, z davčnim bremenom, izhajajočim iz uporabe običajnih pravil obdavčitve v nacionalnem pravu za družbo rezidentko, ki je postavljena v primerljiv dejanski položaj in opravlja dejavnosti pod tržnimi pogoji.

213 Te ugotovitve *mutatis mutandis* potrjuje sodba z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), kot je Komisija pravilno navedla v izpodbijanem sklepu. Zadeva, v kateri je bila izdana navedena sodba, se je nanašala na belgijsko davčno pravo, ki je določalo, da se integrirane družbe in samostojne družbe obravnavajo pod enakimi pogoji. Sodišče je

v točki 95 zadevne sodbe namreč priznalo potrebo po primerjavi sheme pomoči, ki je pomenila odstopanje, „s splošnim davčnim sistemom, ki temelji na razlikovanju med prihodki in odhodki podjetja, ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence“.

214 Če so torej nacionalni organi prek davčnega ukrepa, ki se nanaša na obdavčljivi dobiček družbe nerezidentke, ki na Irskem posluje prek podružnice, privolili v določeno raven dobička, ki ga je mogoče razporediti k tej podružnici, člen 107(1) PDEU Komisiji omogoča, da preuči, ali se ta raven dobička ujema s tisto, ki bi bila ustvarjena, če bi to poslovanje potekalo pod tržnimi pogoji, da bi preverila, ali je posledica tega zmanjšanje stroškov, ki običajno bremenijo proračun zadevnega podjetja, s čimer mu je zagotovljena prednost v smislu navedenega člena. Neodvisno tržno načelo, kot ga Komisija opisuje v izpodbijanem sklepu, je torej orodje, ki omogoča izvedbo tega preverjanja v okviru izvajanja njenih pristojnosti na podlagi člena 107(1) PDEU.

215 Komisija je poleg tega v točki 256 obrazložitve izpodbijanega sklepa pravilno navedla, da neodvisno tržno načelo nastopa kot „referenčno merilo“ za preverjanje, ali je obdavčljivi dobiček podružnice družbe nerezidentke za davek od dohodkov pravnih oseb določen na način, ki zagotavlja, da se družbam nerezidentkam, ki poslujejo prek podružnice na Irskem, ne zagotovi ugodnejša obravnava kot samostojnim družbam rezidentkam, katerih obdavčljivi dobiček odraža cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

216 Na tretjem mestu je treba poleg tega pojasniti, da kadar Komisija uporabi to orodje, da bi preverila, ali obdavčljivi dobiček družbe nerezidentke, ki na Irskem posluje prek podružnice, na podlagi davčnega ukrepa ustreza zanesljivemu približku obdavčljivega dobička, ustvarjenega pod tržnimi pogoji, lahko obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU ugotovi le, če razlika med elementoma primerjave presega nenatančnosti, ki jih vključuje metoda, uporabljena za izračun tega približka.

217 Na četrtem mestu je treba navesti, da sicer drži, kot zatrjujejo Irska ter družbi ASI in AOE, da ob sprejetju izpodbijanih davčnih stališč leta 1991 oziroma leta 2007 neodvisno tržno načelo ni bilo vključeno v irsko davčno pravo, in to niti neposredno, zlasti z vključitvijo Smernic za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave, ki jih je Odbor OECD za finančne zadeve sprejel 27. junija 1995 in revidiral 22. julija 2010 (v nadaljevanju: Smernice OECD za določanje transfernih cen), niti z vpeljavo odobrenega pristopa OECD za namene razporejanjea dobička k podružnicam družb nerezidentk.

218 Vendar je tudi ob neobstoju formalne vključitve tega načela v irsko pravo Irska, kot je bilo pravkar ugotovljeno zgoraj v točkah 209 in 210, potrdila, da uporaba člena 25 TCA 97 s strani irskih davčnih organov zahteva, da se na eni strani opredelijo dejanske dejavnosti zadevnih irskih podružnic in da se na drugi strani določi vrednost teh dejavnosti glede na tržno vrednost tovrstnih dejavnosti.

219 Poleg tega je treba ugotoviti, da je iz sodbe High Court (višje sodišče) v zadevi Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, na katero se Komisija sklicuje v pisnem odgovoru na vprašanja Splošnega sodišča in o katere obsegu so stranke razpravljale na obravnavi, razvidno, da so irski davčni organi že leta 1984 menili, da kadar izkazana vrednost transakcije med povezanima podjetjema ne ustreza tisti, ki bi izhajala iz tržne dejavnosti, je treba to vrednost prilagoditi, tako da ustreza tržni vrednosti. Ta pristop, ki ga je v načelu potrdilo High Court (višje sodišče), pa je vključeval prilagoditve, enakovredne tistim, ki so na podlagi neodvisnega tržnega načela predlagane zlasti v okviru Smernic OECD za določanje transfernih cen.

220 Kot je poleg tega pravilno poudarila Komisija, je bilo neodvisno tržno načelo vključeno v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ju je Irska podpisala z Združenimi državami Amerike ter Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska, za reševanje morebitnih položajev dvojnega obdavčevanja. Tako ti konvenciji določata dobiček, ki ga vsaka pogodbenica navedenih konvencij lahko

obdavči, kadar družba s sedežem v eni od teh držav v drugi državi posluje prek stalne poslovne enote. Torej je treba ugotoviti, da je Irska vsaj v svojih dvostranskih odnosih s tema državama privolila v uporabo neodvisnega tržnega načela za izogibanje položajem dvojnega obdavčevanja.

221 Na petem mestu, kot pravilno navajajo Irska ter družbi ASI in AOE, pa Komisija ne more trditi, da obstaja samostojna obveznost uporabe neodvisnega tržnega načela, ki izhaja iz člena 107 PDEU in na podlagi katere so države članice zavezane uporabiti to načelo horizontalno in na vseh področjih svojega nacionalnega davčnega prava.

222 Ob neobstoju ureditve Unije na tem področju so namreč države članice pristojne za določitev davčnih osnov in razdelitev davčnega bremena na različne proizvodne dejavnike in različne gospodarske sektorje (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 97).

223 Čeprav to seveda ne pomeni, da je vsak davčni ukrep, ki med drugim vpliva na davčno osnovo, ki jo upoštevajo davčni organi, izvzet iz uporabe člena 107 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 103 in 104), dejstvo ostaja, da Komisija v tej fazi razvoja prava Unije nima pristojnosti, na podlagi katere bi lahko samostojno opredelila tako imenovano „običajno“ obdavčitev integriranega podjetja in pri tem prezrla nacionalna davčna pravila.

224 Toda čeprav je tako imenovana „običajna“ obdavčitev opredeljena z nacionalnimi davčnimi pravili in je treba sam obstoj prednosti dokazati glede na ta pravila, to ne spremeni dejstva, da če ta nacionalna pravila določajo, da bodo podružnice družb nerezidentk v zvezi z dobičkom, ki izhaja iz njihovih poslovnih dejavnosti na Irskem, in družbe rezidentke obdavčene pod enakimi pogoji, člen 107(1) PDEU Komisiji omogoča, da preveri, ali se raven dobička, razporejenega k podružnicam, ki so jo nacionalni organi sprejeli za določitev obdavčljivega dobička navedenih družb nerezidentk, ujema z ravnjo dobička, ki bi bil ustvarjen, če bi se te poslovne dejavnosti opravljale pod tržnimi pogoji.

225 V teh okoliščinah je treba zavrniti trditve, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo v okviru prvega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter prvega in drugega tožbenega razloga v zadevi T-892/16, v delu, v katerem se prereka, da je Komisija v obravnavanem primeru ob upoštevanju uporabe člena 25 TCA 97 s strani irskih davčnih organov preverila – z uporabo neodvisnega tržnega načela, kot je to opredeljeno v izpodbijanem sklepu, kot orodja – ali se raven dobička, razporejenega k podružnicama za njune poslovne dejavnosti na Irskem, kot je bila sprejeta v izpodbijanih davčnih stališčih, ujema z ravnjo dobička, ki bi bil ustvarjen, če bi se te poslovne dejavnosti opravljale pod tržnimi pogoji.

ii) Ali je Komisija pravilno uporabila neodvisno tržno načelo v okviru primarnega sklepanja?

226 Irska s tretjim tožbenim razlogom v zadevi T-778/16 trdi, da je Komisija v okviru primarnega sklepanja tudi sama neskladno uporabila neodvisno tržno načelo, ker ni upoštevala gospodarske stvarnosti, strukture in posebnosti skupine Apple.

227 V zvezi s tem je treba spomniti na to, kar je bilo navedeno zgoraj v točkah 209 in 210 zgoraj, in sicer, da se mora upoštevna analiza za uporabo člena 25 TCA 97, da bi se določil obdavčljivi dobiček družb nerezidentk, ki na Irskem poslujejo prek svojih irskih podružnic, nanašati na dejanske dejavnosti teh podružnic in na tržno vrednost dejavnosti, ki jih dejansko opravljajo podružnice same.

228 V okviru primarnega sklepanja pa je Komisija ugotovila, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti k irskima podružnicama, ker ti družbi nista imeli osebja in fizično nista obstajali, ne da bi skušala dokazati, da taka razporeditev izhaja iz dejavnosti, ki sta jih dejansko opravljali navedeni irski podružnici. Poleg tega je Komisija iz te

ugotovitve sklepala, da bi bilo treba za vse dohodke iz poslovanja družb ASI in AOE šteti, da izhajajo iz dejavnosti irskih podružnic, ne da bi skušala dokazati, da ti dohodki predstavljajo vrednost dejavnosti, ki sta jih dejansko opravljali podružnici sami.

229 V teh okoliščinah je treba trditve, ki jih Irska navaja v okviru tretjega tožbenega razloga v zadevi T-778/16, v delu, v katerem se prerekajo ugotovitve, do katerih je Komisija prišla na podlagi neodvisnega tržnega načela v okviru primarnega sklepanja, šteti za utemeljene.

230 Iz razlogov, navedenih zgoraj v točki 188, je treba v nadaljevanju preučiti trditve, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo zoper presoje, ki jih je Komisija podala v okviru primarnega sklepanja in se nanašajo na odobreni pristop OECD.

3) Odobreni pristop OECD (del drugega in četrtega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter peti tožbeni razlog v zadevi T-892/16)

231 Irska ter družbi ASI in AOE v bistvu trdijo, da odobreni pristop OECD ni del irskega davčnega sistema, zlasti v zvezi z obdavčitvijo družb nerezidentk, ki jo določa člen 25 TCA 97. Ta določba naj namreč ne bi temeljila na odobrenem pristopu OECD. Poleg tega Irska ter družbi ASI in AOE trdijo, da je tudi ob predpostavki, da bi bilo treba obdavčljivi dobiček na podlagi člena 25 TCA 97 razporediti v skladu z odobrenim pristopom OECD, Komisija napačno uporabila ta pristop, ker ni preučila funkcij, ki so se dejansko opravljale v irskih podružnicah družb ASI in AOE.

232 Zato je treba preučiti, na prvem mestu, ali se je Komisija upravičeno lahko oprla na odobreni pristop OECD, da je preverila obstoj selektivne prednosti, in, če je odgovor pritrdilen, na drugem mestu, ali je Komisija pravilno uporabila navedeni pristop v okviru primarnega sklepanja.

i) Možnost, da se Komisija opre na odobreni pristop OECD

233 Kot je bilo navedeno zgoraj v točki 202, je v primeru davčnih ukrepov obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerjajo s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo, da bi se preverilo, ali navedeni ukrepi pripeljejo do zmanjšanja davčnega bremena upravičencev do zadevnih ukrepov v primerjavi z davčnim bremenom, ki bi ga ti upravičenci morali običajno nositi, če teh ukrepov ne bi bilo.

234 Iz tega izhaja, da je Komisija morala glede na irsko davčno pravo preveriti, ali je bila z izpodbijanima davčnima stališčema uvedena prednost in ali je ta prednost selektivna.

235 Kot pa je razvidno iz preudarkov, navedenih zgoraj v točki 196, je na eni strani Komisija v točki 255 obrazložitve izpodbijanega sklepa izrecno navedla, da ne uporablja neposredno člena 7(2) ali člena 9 vzorčne davčne konvencije OECD ali smernic OECD o razporejanju dobička ali določanju transfernih cen. Na drugi strani, kot je bilo navedeno zgoraj v točki 217, odobreni pristop OECD ni bil vključen v irsko davčno pravo.

236 Toda čeprav je Komisija pravilno opozorila, da načela, oblikovana v okviru OECD, in, natančneje, odobreni pristop OECD zanjo ne morejo biti formalno zavezujoči, to ne spremeni dejstva, da se je v okviru primarnega sklepanja, zlasti v točkah od 265 do 270 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v bistvu oprla na odobreni pristop OECD, ko je presodila, da razporejanje dobička znotraj družbe vključuje razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med različnimi deli te družbe. Poleg tega Komisija sama napotuje neposredno na odobreni pristop OECD, da bi podkrepila svoje preudarke, na primer v opombi 186 izpodbijanega sklepa.

237 V zvezi s tem je treba poudariti, da odobreni pristop OECD temelji na delu, ki so ga opravile skupine strokovnjakov, da izraža soglasje, doseženo na mednarodni ravni glede razporejanja dobička k stalnim poslovnim enotam, in da ima zato določen praktični pomen pri razlagi vprašanj v zvezi z navedenim razporejanjem dobička, kot je Komisija priznala v točki 79 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

238 Poleg tega je treba spomniti, da uporaba člena 25 TCA 97 – kot Irska sama priznava v točki 123 svoje tožbe, ne da bi Komisija to prerekala – zahteva upoštevanje dejanskega okvira in položaja podružnic na Irskem, zlasti funkcij, ki jih opravljajo, sredstev, ki jih vložijo, in tveganj, ki jih prevzamejo podružnice. Prav tako je treba spomniti, da je Irska, ko jo je Splošno sodišče izrecno povprašalo o tem v pisnem vprašanju in ustno na obravnavi, potrdila, da je treba za določitev dobička, ki ga je mogoče razporediti k podružnicam, v smislu člena 25 TCA 97 opraviti objektivno analizo dejstev, ki zajema, prvič, opredelitev „dejavnosti“, ki jih opravlja podružnica, sredstev, ki jih vloži v svoje dejavnosti – zlasti v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, kot je intelektualna lastnina – in z njimi povezanih tveganj, ki jih prevzame, in drugič, določitev vrednosti tovrstnih dejavnosti na trgu.

239 V nasprotju s tem, kar navaja Irska s svojimi trditvami o razlikah, ki naj bi obstajale med členom 25 TCA 97 in odobrenim pristopom OECD, pa je treba ugotoviti, da se v bistvu uporaba člena 25 TCA 97, kot jo opisuje Irska, ter funkcijska in dejanska analiza v okviru prvega koraka analize, predlagane z odobrenim pristopom OECD, prekrivata.

240 V teh okoliščinah Komisiji ni mogoče očitati, da se je v bistvu oprla na odobreni pristop OECD, ko je presodila, da je treba za uporabo člena 25 TCA 97 pri razporejanju dobička k irski podružnici družbe nerezidentke upoštevati razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe.

ii) Ali je Komisija pravilno uporabila odobreni pristop OECD v okviru primarnega sklepanja?

241 Irska ter družbi ASI in AOE v bistvu trdijo, da primarno sklepanje Komisije ni v skladu z odobrenim pristopom OECD v delu, v katerem je Komisija presodila, da bi bilo treba dobiček, povezan z licencami za intelektualno lastnino skupine Apple, nujno razporediti k irskima podružnicama družb ASI in AOE, saj izvršni direktorji teh družb niso opravljali dejavnih ali ključnih funkcij v zvezi z upravljanjem teh licenc.

242 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v skladu z odobrenim pristopom OECD, kot je opisan zlasti v točkah 88 in 89 obrazložitve izpodbijanega sklepa, analiza v prvem koraku namenjena opredelitvi sredstev, funkcij in tveganj, ki jih je treba razporediti k stalni poslovni enoti družbe, na podlagi dejavnosti, ki jih ta stalna poslovna enota dejansko opravlja. Seveda analize v tem prvem koraku ni mogoče izvesti abstraktno, brez upoštevanja dejavnosti in funkcij, ki se opravljajo v družbi kot celoti. Vendar okoliščina, da se v odobrenem pristopu OECD poudarja analiza funkcij, ki se dejansko opravljajo v stalni poslovni enoti, nasprotuje pristopu, ki ga je sprejela Komisija in pri katerem se na eni strani opredelijo funkcije, ki jih opravlja družba kot celota, ne da bi se izvedla podrobnejša analiza funkcij, ki jih dejansko opravljajo podružnice, na drugi strani pa se domneva, da je funkcije opravljala stalna poslovna enota, kadar jih ni bilo mogoče razporediti k osrednjemu sedežu same družbe.

243 Komisija je namreč v okviru primarnega sklepanja v bistvu menila, da je treba dobiček družb ASI in AOE, povezan z intelektualno lastnino skupine Apple (ki je po mnenju Komisije predstavljal zelo velik delež celotnega dobička teh dveh družb), razporediti k irskima podružnicama, ker družbi ASI in AOE zunaj navedenih podružnic nista imeli zaposlenih, ki bi lahko upravljali to intelektualno lastnino, ne da bi dokazala, da sta irski podružnici opravljali te funkcije v zvezi z upravljanjem.

244 Iz tega izhaja, kot pravilno trdijo Irska ter družbi ASI in AOE, da pristop, ki ga je Komisija uporabila v okviru primarnega sklepanja, ni v skladu z odobrenim pristopom OECD.

245 V teh okoliščinah je treba ugotoviti – kot pravilno navajajo Irska ter družbi ASI in AOE s svojimi očitki, podanimi v okviru drugega in četrtega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter petega tožbenega razloga v zadevi T-892/16 – da je Komisija v okviru primarnega sklepanja napačno uporabila funkcijsko in dejansko analizo dejavnosti, ki sta jih opravljali podružnici družb ASI in AOE, na kateri temelji uporaba člena 25 TCA 97 s strani irskih davčnih organov in ki v bistvu ustreza analizi iz odobrenega pristopa OECD.

4) Sklepne ugotovitve v zvezi z opredelitvijo referenčnega okvira in presojami, ki se nanašajo na običajno obdavčitev na podlagi irskega prava

246 Glede na zgornje preudarke je treba ugotoviti, da Komisija ni storila napake, ko je kot referenčni okvir v obravnavanem primeru opredelila običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb, ki med drugim vključujejo med drugim določbe člena 25 TCA 97.

247 Komisija prav tako ni storila napake, ko se je oprla na neodvisno tržno načelo kot na orodje za preverjanje, ali se je pri uporabi člena 25 TCA 97 s strani irskih davčnih organov raven dobička, razporejenega k podružnicama za njune poslovne dejavnosti na Irskem, kot je bila sprejeta v izpodbijanih davčnih stališčih, ujemala z ravnjo dobička, ki bi bil ustvarjen, če bi se te poslovne dejavnosti opravljale pod tržnimi pogoji.

248 Poleg tega Komisiji ni mogoče očitati, da se je v bistvu oprla na odobreni pristop OECD, ko je presodila, da je treba za namene uporabe člena 25 TCA 97 pri razporejanju dobička k irski podružnici družbe nerezidentke upoštevati razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe.

249 Nasprotno je treba poudariti, da je Komisija v okviru primarnega sklepanja storila napake v zvezi z uporabo člena 25 TCA 97, kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točki 187, uporabo neodvisnega tržnega načela, kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točki 229, in uporabo odobrenega pristopa OECD, kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točkah 244 in 245. V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je primarno sklepanje Komisije temeljilo na napačnih presojah glede običajne obdavčitve na podlagi irskega davčnega prava, ki se uporablja v obravnavanem primeru.

250 Zaradi celovitosti je treba v nadaljevanju vseeno preučiti očitke, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo glede dejanskih presoj, ki jih je Komisija podala v zvezi z dejavnostmi v skupini Apple.

3. Presoje Komisije, ki se nanašajo na dejavnosti v skupini Apple (prvi tožbeni razlog v zadevi T-778/16 ter tretji in četrti tožbeni razlog v zadevi T-892/16)

251 Kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točki 177, se člen 25 TCA 97 nanaša na dobiček, ustvarjen z dejavnostmi, ki so jih opravljale irske podružnice. Poleg tega je treba spomniti, kot je bilo poudarjeno zgoraj v točki 238, da uporaba člena 25 TCA 97 zahteva upoštevanje dejanskega okvira in položaja podružnic na Irskem, zlasti funkcij, ki jih opravljajo, sredstev, ki jih vložijo, in tveganj, ki jih prevzamejo podružnice.

252 Poleg tega je treba navesti, da je Komisija v točkah 91 in 92 obrazložitve izpodbijanega sklepa sama poudarila, da se odobreni pristop OECD glede vprašanja razporejanja neopredmetenih sredstev, kot je intelektualna lastnina, k stalnim poslovnim enotam opira na pojem funkcij osebja, pristojnega za upravljanje zadevnega sredstva in za odločanje, zlasti glede razvoja neopredmetenega sredstva.

253 Zato je treba preučiti očitke, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE v okviru prvega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter tretjega in četrtega tožbenega razloga v zadevi T-892/16 navajajo zoper dejanske presoje, ki jih je opravila Komisija v zvezi z dejavnostmi v skupini Apple.

254 Irska ter družbi ASI in AOE v bistvu trdijo, da so dejavnosti in funkcije, ki sta jih opravljali njuni irski podružnici in jih je opredelila Komisija, predstavljale zgolj neznaten del njune gospodarske dejavnosti in njunega dobička ter da vsekakor te dejavnosti in funkcije niso vključevale niti upravljanja niti strateškega odločanja v zvezi z razvojem in trženjem intelektualne lastnine. Kot zatrjujejo Irska ter družbi ASI in AOE, so bile, nasprotno, vse strateške odločitve, zlasti glede oblikovanja in razvoja izdelkov, sprejete na podlagi globalne poslovne strategije, določene v Cupertinu, ter so jih zadevni družbi in njuni organi vodenja vsekakor izvajali zunaj irskih podružnic. Torej naj razporeditev licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k irskima podružnicama ne bi bila utemeljena.

a) Dejavnosti irske podružnice družbe ASI

255 Kot je bilo navedeno zgoraj v točki 9, je irska podružnica družbe ASI odgovorna zlasti za izvajanje nabavnih, prodajnih in distribucijskih dejavnosti, povezanih s prodajo izdelkov znamke Apple povezanim strankam in tretjim strankam v regijah EMEIA in APAC.

256 Komisija se je v točkah 289 in 290 obrazložitve izpodbijanega sklepa sklicevala na nadzor kakovosti izdelkov, na upravljanje infrastrukture za raziskave in razvoj ter na poslovno tveganje kot na funkcije, ki jih je nujno treba razporediti k irskima podružnicama ob upoštevanju dejstva, da družbi ASI in AOE zunaj navedenih podružnic nista imeli osebja, ki bi lahko opravljalo take funkcije.

257 Natančneje, Komisija je poudarila, da je imela irska podružnica družbe ASI dovoljenje za distribucijo proizvodov znamke Apple, zato je za svoje dejavnosti potrebovala dostop do te znamke, ki je bil zagotovljen družbi ASI kot celoti v obliki licenc za intelektualno lastnino skupine Apple (točka 296 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

258 Komisija je nato navedla, da irska podružnica družbe ASI opravlja številne funkcije, ključne za razvoj in vzdrževanje znamke Apple na lokalnih trgih in za zagotavljanje lojalnosti strank do te znamke na teh trgih. Kot primer je navedla, da je irska podružnica družbe ASI neposredno krila stroške za lokalno trženje, ki so ga izvajali ponudniki trženjskih storitev (točka 297 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Irska podružnica družbe ASI naj bi bila odgovorna tudi za zbiranje in analizo regionalnih podatkov za oceno pričakovanega povpraševanja po proizvodih znamke Apple (točka 298 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poleg tega je Komisija izpostavila, da je bilo v kategoriji raziskav in razvoja na Irskem vzpostavljenih [*zaupno*] delovnih mest v ekvivalentu polnega delovnega časa (EPDČ) (točka 300 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

259 Prvič, glede razporeditve „z izključitvijo“, ki jo je Komisija izvedla v točkah od 289 do 295 obrazložitve izpodbijanega sklepa in v okviru katere so bile irskima podružnicama družb ASI in AOE pripisane funkcije nadzora kakovosti, upravljanja infrastrukture za raziskave in razvoj ter obvladovanja poslovnih tveganj zgolj zato, ker družbi ASI in AOE zunaj svojih irskih podružnic nista imeli osebja, je treba spomniti na preudarke v točkah 243 in 244 zgoraj, v skladu s katerimi taka metoda ni v skladu ne z irskim pravom ne z odobrenim pristopom OECD. S tem sklepanjem Komisiji namreč ni uspelo dokazati, da sta irski podružnici dejansko opravljali te funkcije.

260 V utemeljitev svoje presoje se Komisija opira na Prilogo B k sporazumu o delitvi stroškov, kakor je bil spremenjen leta 2009, ki vključuje dve preglednici, prikazani na slikah 8 in 9 izpodbijanega sklepa (točka 122 obrazložitve izpodbijanega sklepa), v zvezi z vsemi upoštevnimi funkcijami, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva, ki so predmet zadevnega sporazuma, in tveganji, ki so povezana z njimi. Vsaka od teh funkcij in vsako od teh tveganj sta z „x“ povezana z družbo Apple Inc. (imenovano „Apple“) oziroma z družbama ASI in AOE (skupaj imenovanima „mednarodni udeleženec“), razen funkcije „registracija in varovanje intelektualne lastnine“, ki je povezana samo z družbo Apple Inc.

261 Tako za neopredmetena sredstva, ki so zajeta s sporazumom o delitvi stroškov – to je v bistvu vsa intelektualna lastnina skupine Apple – funkcije, naštete v Prilogi B k navedenemu sporazumu, zajemajo raziskave in razvoj, nadzor kakovosti, pripravo napovedi ter finančno načrtovanje in analiziranje v zvezi z dejavnostmi razvoja, upravljanje objektov za raziskave in razvoj, sklepanje pogodb s povezanimi strankami ali tretjimi osebami v zvezi z dejavnostmi razvoja, upravljanje pogodb v zvezi z dejavnostmi razvoja, izbiranje, najemanje in nadziranje zaposlenih ter pogodbenih izvajalcev in podizvajalcev za izvajanje dejavnosti razvoja, registracijo in varovanje intelektualne lastnine ter razvoj trga.

262 Kar zadeva tveganja, našteta v tej prilogi B k sporazumu o delitvi stroškov, ta tveganja za vso intelektualno lastnino skupine Apple zajemajo zlasti tveganja v zvezi z razvojem izdelkov, kakovostjo izdelkov, razvojem trga, odgovornostjo za izdelke, stalnimi ali opredmetenimi sredstvi, zaščito intelektualne lastnine in njenimi kršitvami, razvojem in priznanjem blagovne znamke ter spremembo regulativnega režima.

263 Kot so navedle družba Apple Inc. v upravnem postopku ter družbi ASI in AOE pred Splošnim sodiščem, je iz zadevne priloge razvidno, da gre za funkcije, ki jih je bilo dovoljeno opravljati strankam sporazuma o delitvi stroškov, in za z njimi povezana tveganja, ki so jih lahko bile primorane prevzeti. Komisija pa ni predložila nobenega dokaza, ki bi dokazoval, da sta te funkcije dejansko opravljali družbi ASI in AOE, in še manj takega, ki bi to dokazoval za njuni irski podružnici.

264 Poleg tega Komisija glede teh funkcij in teh tveganj navaja, da je „očitno“, da družbi ASI in AOE ne bi mogli spremljati takih tveganj brez zaposlenih zunaj svojih podružnic. Vendar ni predložila nobenega dokaza o tem, da je osebje zadevnih podružnic dejansko opravljalo te funkcije in obvladovalo ta tveganja.

265 Poleg tega je Irska v okviru upravnega postopka skupaj z družbo Apple Inc. ter pred Splošnim sodiščem skupaj z družbama ASI in AOE trdila, da podružnica družbe ASI ni imela osebja do leta 2012, ker je pred tem letom vse osebje zaposlovala irska podružnica družbe AOE. Ta informacija je navedena v točki 109 obrazložitve izpodbijanega sklepa in je bila potrjena med obravnavo. Če pa bi se sledilo trditvi Komisije, da družba ASI ni mogla opravljati funkcij zunaj svoje podružnice, ker ni imela osebja, bi to pomenilo, da za velik del obdobja, zajetega s preiskavo Komisije, teh funkcij ne bi mogla opravljati niti irska podružnica družbe ASI, ki prav tako ni imela osebja.

266 Komisija se opira tudi na to, da naj upravni odbor družbe ASI le na občasnih sestankih ne bi bil zmožen opravljati teh funkcij in prevzeti teh tveganj. Vendar Komisija ni skušala dokazati, da so organi vodenja irskih podružnic družb ASI in AOE dejansko izvajali vsakodnevno dejavno upravljanje vseh funkcij in tveganj, povezanih z intelektualno lastnino skupine Apple in naštetih v Prilogi B k sporazumu o delitvi stroškov.

267 Nazadnje, glede dejavnosti in tveganj, naštetih v Prilogi B k sporazumu o delitvi stroškov ter navedenih zgoraj v točkah 261 in 262, je mogoče ugotoviti, da gre v bistvu za vse funkcije v osrčju poslovnega modela (*business model*) skupine Apple, osredotočenega na razvoj tehnoloških izdelkov. Kar posebej zadeva tveganja, našteta v navedeni prilogi, jih je mogoče šteti za ključna tveganja, ki so sestavni del tega poslovnega modela. Komisija pa v bistvu trdi, da je irska podružnica družbe ASI opravljala vse te funkcije in prevzela vsa ta tveganja v zvezi z dejavnostmi skupine Apple zunaj Amerik, ne da bi predložila dokaze o konkretnem opravljanju in prevzemanju teh funkcij in teh tveganj ods strani zadevne podružnice. Glede na obseg dejavnosti skupine Apple zunaj Amerik, ki pomenijo približno 60 % prometa skupine, taka trditev Komisije ni razumna.

268 Drugič, v zvezi z dejavnostmi in funkcijami, ki jih je Komisija v točkah od 296 do 300 obrazložitve izpodbijanega sklepa naštela kot tiste, ki jih je dejansko opravljala irska podružnica družbe ASI, je treba navesti, da v obravnavanem primeru nobena od teh dejavnosti in teh funkcij, če se upoštevajo ločeno ali skupaj, ne utemeljuje razporeditve licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k tej podružnici.

269 Tako sta družbi ASI in AOE v zvezi z nadzorom kakovosti navedli, ne da bi jima Komisija glede tega oporekala, da je bilo po vsem svetu v funkciji nadzora kakovosti zaposlenih več tisoč oseb, na Irskem pa je bila v tej funkciji zaposlena le ena oseba. Poleg tega sta trdili, da so bile te funkcije lahko tudi dane v zunanje izvajanje v okviru sporazumov s tretjimi proizvajalci opreme.

270 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da dejstvo, da je funkcija, kot je nadzor kakovosti, ključna za ugled znamke Apple, katere izdelke je distribuirala irska podružnica družbe ASI, ob neobstoju drugih dokazov ne omogoča ugotovitve, da je to funkcijo nujno opravljala ta podružnica.

271 Glede upravljanja izpostavljenosti tveganjem v okviru običajne dejavnosti podružnic je Komisija kot edini argument navedla, da je „očitno“, da družba ASI ni imela zaposlenih, zato ni mogla nadzirati in spremljati poslovnih tveganj. V zvezi s tem je dovolj napotiti na preudarke v točki 266 zgoraj, v skladu s katerimi bi morala Komisija s konkretnimi dokazi dokazati, da sta podružnici družb ASI in AOE opravljali funkcije in prevzeli tveganja, ki so bili razporejeni k njima. Zato sklepanje Komisije – ki ni pripeljalo do očitnega rezultata – ne more dokazovati, da je tovrstne funkcije dejansko opravljala irska podružnica družbe ASI.

272 V zvezi z upravljanjem infrastrukture za raziskave in razvoj sta družbi ASI in AOE navedli, ne da bi jima Komisija oporekala, da nobena oseba, zaposlena v irskih podružnicah, ni bila odgovorna za tako infrastrukturo.

273 Glede [*zaupno*] delovnih mest v EPDČ, ki so bila predstavljena kot zaposleni v funkciji raziskav in razvoja, sta družbi ASI in AOE zagotovili podrobna pojasnila o nalogah, ki so jih konkretno opravljali ti zaposleni, to so zagotavljanje izpolnjevanja varnostnih in okoljevarstvenih standardov v regiji [*zaupno*], testiranje izdelkov za zagotovitev njihove skladnosti s tehničnimi standardi, veljavnimi v regiji [*zaupno*], pomoč ekipi, ki deluje v Cupertinu, pri dobavi programske opreme [*zaupno*], prevajanje programske opreme v različne jezike regije [*zaupno*] in administrativna podpora [*zaupno*]. Te dejavnosti pa naj bi bile očitno pomožne in naj jih – naj bodo še tako pomembne – ne bi bilo mogoče šteti za ključne funkcije, od katerih bi bila odvisna razporeditev licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k zadevnima irskima podružnicama.

274 Kar zadeva stroške za lokalno trženje, nastale pri ponudnikih trženjskih storitev, dejstvo, da je podružnica družbe ASI krila te stroške, ne pomeni, da je ta podružnica odgovorna za oblikovanje same trženjske strategije. Kot zatrjujeta družbi ASI in AOE, ne da bi jima Komisija oporekala, namreč irska podružnica družbe ASI ni imela osebja, namenjenega funkciji trženja.

275 V zvezi z dejavnostmi zbiranja in analize regionalnih podatkov Irska ter družbi ASI in AOE ne prerekajo, da sta bili ti družbi v upoštevnem obdobju vključeni v take dejavnosti. Vendar Irska ter družbi ASI in AOE trdijo, ne da bi jim Komisija oporekala, da je šlo pri teh dejavnostih, kot se zdi, zgolj za zbiranje podatkov, namenjeno njihovi združitvi v svetovni podatkovni zbirki. Te dejavnosti statistične obdelave podatkov pa se zdijo bolj pomožne dejavnosti kot dejavnosti, ki bi bile ključne za vse poslovne dejavnosti družbe ASI. Vsekakor odgovornost za te dejavnosti, ki spadajo med zbiranje podatkov, ne more utemeljevati razporeditve licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k irskima podružnicama.

276 Glede dejavnosti, povezanih s storitvijo AppleCare, je Komisija v točki 299 obrazložitve izpodbijanega sklepa opirajoč se na *ad hoc* poročilo, ki ga je predložila Irska, navedla, da je šlo za poprodajno podporo in storitve v zvezi s popravilom izdelkov znamke Apple za celotno regijo EMEIA, za katere je bila odgovorna irska podružnica družbe ASI. Komisija je menila, da ta funkcija, ker je njen namen zagotoviti zadovoljstvo strank, neposredno vpliva na znamko Apple.

277 V zvezi s tem je treba poudariti, da je iz *ad hoc* poročila, ki ga je predložila Irska in na katero se je oprla tudi Komisija, razvidno, da je irska podružnica družbe ASI ob upoštevanju smernic in strateške usmeritve, ki so bile opredeljene v Združenih državah, opravljala več funkcij, opredeljenih kot funkcije

„izvajanja“, med katerimi je storitev AppleCare. V okviru te storitve so bile odgovornosti podružnice družbe ASI opisane kot odgovornosti v zvezi s programi garancije in popravila izdelkov znamke Apple, upravljanjem mreže ponudnikov storitev popravila ter telefonsko podporo za stranke. Naloge, ki jih je konkretno opravljala podružnica družbe ASI, so bile opisane kot zbiranje podatkov o nepravilnostih pri izdelkih in o spremljanju (*monitoring*) teh nepravilnosti in vrnjenih izdelkov, ki so bili posredovani ekipam za analizo v Združenih državah. Poleg tega je navedeno, da je bila podružnica družbe ASI odgovorna za upravljanje ponudnikov storitev popravila, ki so bili centralizirano pooblaščeni znotraj skupine Apple, in za distribucijo rezervnih delov v mreži ponudnikov. Ta opis se ujema z opisom iz *ad hoc* poročila, ki ga je predložila družba Apple Inc. Komisija ni prerekala tega opisa nalog, ki jih je irska podružnica družbe ASI opravljala v okviru storitve AppleCare.

278 Družbi ASI in AOE sta na obravnavi potrdili, da je šlo pri storitvi AppleCare za storitev, ki jo je opravljala irska podružnica, ki je krila stroške, povezane z infrastrukturo in osebjem v zvezi s to storitvijo. To osebje je skrbelo zlasti za odgovarjanje na vprašanja uporabnikov izdelkov znamke Apple prek telefonske podpore (*call centre*).

279 Glede na opis storitve AppleCare, ki so ga podale Irska ter družbi ASI in AOE ter na katerega se Komisija sklicuje v izpodbijanem sklepu, je treba ugotoviti, da gre za storitev poprodajne podpore za uporabnike izdelkov znamke Apple, zlasti v obliki popravila ali zamenjave izdelkov z napako. Tako ima ta podporna storitev, ki jo je opravljala irska podružnica, bolj naravo pomoči pri uveljavljanju samega jamstva, za katero je bila odgovorna družba ASI. Poleg tega taka poprodajna storitev ni povezana z oblikovanjem, razvojem, proizvodnjo in prodajo izdelkov.

280 Toda tudi če je kakovost poprodajne storitve pomembno vplivala na dojemanje znamke ali je lahko bila razlog za izboljšave izdelkov, to, da je te dejavnosti opravljala irska podružnica družbe ASI, ne more nujno pomeniti, da je treba k njej razporediti licence za intelektualno lastnino skupine Apple. Poprodajne storitve se namreč pogosto dajejo v zunanje izvajanje, ne da bi bilo treba intelektualno lastnino zadevne družbe razporediti k zadevnemu zunanjemu izvajalcu.

281 Tretjič, iz analize dejavnosti irske podružnice družbe ASI, vključno s funkcijami, za katere je Komisija štela, da utemeljujejo razporeditev licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k navedeni podružnici, je razvidno, da gre za rutinske funkcije, ki so se opravljale na podlagi navodil izvršnih direktorjev, delujočih v Združenih državah, in ki niso prinašale večje dodane vrednosti dejavnostim ASI, če se te obravnavajo kot celota. V zvezi s tem je treba poudariti, da je zlasti v *ad hoc* poročilih, ki sta ju predložili družba Apple Inc. in Irska, izvedena podrobna analiza dejavnosti podružnice družbe ASI. V teh dveh poročilih je ugotovljeno, da gre za rutinske dejavnosti, pri čemer so te opredeljene kot dobavne, prodajne in distribucijske dejavnosti z omejenim tveganjem. Čeprav Komisija izpodbija zadnjenavedeno opredelitev, ni prerekala opisa teh dejavnosti in funkcij, ki sta ga podali Irska in družba Apple Inc.

282 Četrtič, Komisija je zatrdila, da so te dejavnosti in te funkcije, ki jih je opravljala irska podružnica družbe ASI, zahtevale dostop do znamke Apple. Toda tudi če so dejavnosti irske podružnice družbe ASI vplivale na podobo in ugled znamke Apple ter je njihovo opravljanje celo zahtevalo uporabo intelektualne lastnine skupine Apple, je bilo ta dostop do znamke in to, da jo je podružnica lahko uporabljala, mogoče zagotoviti z licencami, posebej namenjenimi uporabi navedene podružnice, ne da bi bilo treba k njej razporediti vse licence za zadevno intelektualno lastnino. Komisija s svojimi trditvami torej ni uspela dokazati, da je bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnica je družba ASI, razporediti k njeni podružnici.

283 Po analizi funkcij in dejavnosti, ki jih je opravljala irska podružnica družbe ASI in ki jih je Komisija opredelila kot tiste, ki utemeljujejo razporeditev licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnica je družba ASI, k navedeni podružnici, je treba ugotoviti, da gre za pomožne dejavnosti in dejavnosti izvajanja politik in strategij, oblikovanih in sprejetih zunaj te podružnice, zlasti v zvezi z raziskavami, razvojem in trženjem izdelkov znamke Apple.

284 V teh okoliščinah je treba po zgledu Irske ter družb ASI in AOE ugotoviti, da je Komisija napačno presodila, da funkcije in dejavnosti, ki jih je opravljala irska podružnica družbe ASI, utemeljujejo razporeditev licenc za intelektualno lastnino skupine Apple in iz njih izhajajočih dohodkov k tej podružnici.

b) Dejavnosti irske podružnice družbe AOE

285 Kot je bilo navedeno zgoraj v točki 10, je irska podružnica družbe AOE odgovorna za proizvodnjo in sestavljanje namiznih računalnikov iMac, prenosnih računalnikov MacBook in drugega računalniškega pribora. Te dejavnosti potekajo na Irskem. Svoje izdelke dobavlja povezanim partnerjem v skupini Apple.

286 Glede irske podružnice družbe AOE Komisija v točki 301 obrazložitve izpodbijanega sklepa navaja, da je ta podružnica razvijala posebne procese in strokovno znanje v zvezi s proizvodnjo ter opravljala funkciji zagotavljanja in nadzora kakovosti, potrebni za ohranjanje vrednosti znamke Apple.

287 Poleg tega je Komisija v točkah 301 in 302 obrazložitve izpodbijanega sklepa poudarila, da so bili stroški, zajeti s sporazumom o delitvi stroškov in povezani s to podružnico, upoštevani v okviru davčnega stališča iz leta 1991 in da je bil v davčnem stališču iz leta 2007 [*zaupno*]-odstotni delež njenega prometa predviden kot donos intelektualne lastnine. Na podlagi teh elementov je Komisija menila, da bi irski davčni organi morali ugotoviti, da irska podružnica družbe AOE sodeluje pri razvoju intelektualne lastnine ali pri upravljanju in nadzoru licenc za intelektualno lastnino skupine Apple.

288 Prvič, preudarki iz točk od 259 do 272 zgoraj veljajo tudi za irsko podružnico družbe AOE, ker Komisija svoje trditve glede funkcij nadzora kakovosti, upravljanja infrastrukture za raziskave in razvoj ter obvladovanja poslovnih tveganj navaja brez razlikovanja za irski podružnici družb ASI in AOE.

289 Drugič, glede, natančneje, posebnih procesov in strokovnega znanja v zvezi s proizvodnjo stranke ne prerekajo, da je te funkcije v resnici opravljala irska podružnica družbe AOE. Vendar Irska ter družbi ASI in AOE izpodbijajo posledice, ki jih Komisija izpeljuje iz tega.

290 V zvezi s tem je treba navesti, da gre za posebne procese in strokovno znanje, ki jih je razvila irska podružnica družbe AOE sama v okviru svojih proizvodnih dejavnosti. Čeprav bi tako ti elementi lahko bili deležni varstva na podlagi nekaterih pravic intelektualne lastnine, gre za področje, ki je omejeno na in specifično za dejavnosti te irske podružnice. Zato to ne utemeljuje razporeditve vseh licenc za intelektualno lastnino skupine Apple k tej podružnici.

291 Tretjič, kot trdijo Irska in družbi ASI in AOE ter kot priznava Komisija, so bili v izpodbijanih davčnih stališčih upoštevani prispevki irske podružnice družbe AOE k intelektualni lastnini skupine Apple.

292 Tako je bil na eni strani v okviru davčnega stališča iz leta 1991, kot Komisija navaja v točki 302 obrazložitve izpodbijanega sklepa, prispevek irske podružnice družbe AOE k stroškom, povezanim s sporazumom o delitvi stroškov, vključen med stroške poslovanja, na podlagi katerih je bil izračunan obdavčljivi dobiček družbe AOE. Zato se je za del obdavčljivega dobička družbe AOE štelo, da je izračunan ob upoštevanju dela intelektualne lastnine skupine Apple. Komisija pa ni predložila nobenega dokaza, s katerim bi podkrepila svojo trditev iz točke 302 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katero bi morali irski organi, ker je bil del stroškov, povezanih z intelektualno lastnino skupine Apple, upoštevan za izračun obdavčljivega dobička družbe AOE, razporediti vse licence za intelektualno lastnino skupine Apple k irski podružnici družbe AOE.

293 Na drugi strani sta bila v primeru davčnega stališča iz leta 2007 obstoj intelektualne lastnine, značilne za proizvodne dejavnosti irske podružnice družbe AOE, in pripadajoči donos izrecno priznana s tem, da je bila v formulo za izračun obdavčljivega dobička družbe AOE vključena donosnost intelektualne lastnine, ki jo je razvila ta podružnica. V zvezi s tem Komisija ni predložila nobenega dokaza v podporo svoji trditvi iz točke 303 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da je zaradi tega donosa, povezanega z intelektualno lastnino, ki jo je razvila irska podružnica družbe AOE, ta podružnica sodelovala pri razvoju, upravljanju ali nadzoru licenc v zvezi z vso intelektualno lastnino skupine Apple. Dejstvo, da je bil donos za intelektualno lastnino, posebej razvito v okviru proizvodnih dejavnosti irske podružnice družbe AOE, razporejen k tej podružnici, pa ne pomeni, da morajo biti k njej razporejene tudi licence v zvezi z vso intelektualno lastnino skupine Apple.

294 Komisija se torej za ugotovitev, da bi bilo treba dobiček v zvezi z vso intelektualno lastnino skupine Apple razporediti k irski podružnici družbe AOE, ne more opreti zgolj na vključenost te podružnice v vzpostavitev posebnih procesov in v razvoj strokovnega znanja v zvezi s proizvodnjo izdelkov, za katere je odgovorna.

295 V teh okoliščinah je treba po zgledu Irske ter družb ASI in AOE ugotoviti, da je Komisija napačno presodila, da funkcije in dejavnosti, ki jih je opravljala irska podružnica družbe AOE, utemeljujejo razporeditev licenc za intelektualno lastnino skupine Apple in iz njih izhajajočih dohodkov k tej podružnici.

c) Dejavnosti zunaj podružnic družb ASI in AOE

296 Kot je bilo omenjeno zgoraj v točkah od 37 do 40, primarno sklepanje Komisije v izpodbijanem sklepu temelji na tezi, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, razporediti k njunima irskima podružnicama, ker družbi ASI in AOE zunaj teh podružnic fizično nista obstajali in nista imeli zaposlenih, ki bi lahko zagotavljali ključne funkcije in upravljanje zadevnih licenc, saj sta bili podružnici družb ASI in AOE edina dela teh družb, ki sta stvarno obstajala in imela zaposlene.

297 Preučiti je treba trditve Irske ter družb ASI in AOE, s katerimi se izpodbija ta teza Komisije ter v skladu s katerimi je bilo v bistvu strateško odločanje v skupini Apple centralizirano v Cupertinu in sta ti družbi prek svojih organov vodenja izvajali te odločitve, ne da bi njuni irski podružnici dejavno sodelovali pri tem odločanju.

1) Strateško odločanje v skupini Apple

298 Irska ter družbi ASI in AOE zatrjujejo, da je bilo „težišče“ dejavnosti skupine Apple v Cupertinu, in ne na Irskem. Vse strateške odločitve, zlasti v zvezi z oblikovanjem in razvojem izdelkov skupine Apple, naj bi se namreč sprejemale v skladu z globalno poslovno strategijo, ki je bila za celotno skupino zasnovana v Cupertinu. To centralno določeno strategijo naj bi izvajale družbe v skupini, med drugim družbi ASI in AOE, ki naj bi kot vsaka druga družba delovali prek svojih organov vodenja v skladu s pravili prava družb, ki so se uporabljala.

299 V zvezi s tem je treba zlasti poudariti, da sta družbi ASI in AOE v upravnem postopku in v podporo svojim pisanjem v okviru obravnavanih tožb predložili dokaze o centralizirani naravi strateških odločitev v skupini Apple, ki so jih sprejemali direktorji v Cupertinu, nato pa postopno izvajali različni subjekti skupine, kot sta družbi ASI in AOE. Ti centralizirani postopki se nanašajo zlasti na določanje cen, odločitve o računovodstvu ter financiranje ali zakladništvo v povezavi z vsemi mednarodnimi dejavnostmi skupine Apple, o katerih naj bi se odločalo centralno pod vodstvom matične družbe Apple Inc.

300 Natančneje, glede odločitev na področju raziskav in razvoja, iz katerega še posebej izvira intelektualna lastnina skupine Apple, sta družbi ASI in AOE predložili dokaze, ki kažejo, da so odločitve o izdelkih, ki se razvijajo in ki sta jih pozneje morali med drugim tržiti ti družbi, ter o strategiji glede raziskav in razvoja, ki sta jo morali upoštevati tudi navedeni družbi, sprejemali in izvajali izvršni direktorji skupine, delujoči v Cupertinu. Iz teh dokazov je tudi razvidno, da so bile strategije glede dajanja novih izdelkov na trg ter zlasti glede organizacije distribucije na evropskih trgih več mesecev pred datumom predvidenega dajanja na trg določene na ravni skupine Apple, zlasti od izvršnega osebja skupine (Executive Team) pod vodstvom generalnega izvršnega direktorja skupine v Cupertinu.

301 Poleg tega je iz spisa razvidno, da sta se o pogodbah s tretjimi proizvajalci (*original equipment manufacturers* (OEM)), odgovornimi za proizvodnjo večjega dela izdelkov, ki jih je prodajala družba ASI, dogovorili in jih podpisali matična družba Apple Inc. in družba ASI prek svojih zadevnih direktorjev, in sicer neposredno ali po pooblastilu. Družbi ASI in AOE sta predložili tudi dokaze o pogajanjih in podpisih pogodb s strankami, kot so telekomunikacijski operaterji, ki zagotavljajo pomemben del prodaje na drobno za izdelke znamke Apple in zlasti za mobilne telefone. Iz teh dokazov je razvidno, da so zadevna pogajanja vodili direktorji skupine Apple, in to za pogodbe, ki sta jih v imenu skupine Apple podpisali družba Apple Inc. in družba ASI prek svojih zadevnih direktorjev, in sicer neposredno ali po pooblastilu.

302 Ker je ugotovljeno, zlasti glede razvoja izdelkov skupine Apple, iz katerega izvira njena intelektualna lastnina, da so se strateške odločitve za celotno skupino Apple sprejemale v Cupertinu, je torej Komisija napačno ugotovila, da sta upravljanje intelektualne lastnine skupine Apple, za katero sta imetnici licenc družbi ASI in AOE, nujno izvajali njuni irski podružnici.

2) Odločanje družb ASI in AOE

303 V zvezi z zmožnostjo družb ASI in AOE za sprejemanje odločitev, ki bi vplivale na njune ključne funkcije, prek njunih organov vodenja je treba navesti, da se je Komisija sama seznanila z obstojem upravnih odborov in njihovih rednih sestankov v upoštevnem obdobju ter je v preglednicah 4 in 5 izpodbijanega sklepa predstavila povzetke zapisnikov navedenih sestankov, ki potrjujejo ta dejstva.

304 Okoliščina, da zapisniki sestankov upravnih odborov ne vsebujejo podrobnosti glede odločitev o upravljanju licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, glede sporazuma o delitvi stroškov in glede pomembnih poslovnih odločitev, pa ne more izključevati obstoja teh odločitev samih po sebi.

305 V zvezi s povzetki zapisnikov, ki jih je Komisija navedla v preglednicah 4 in 5 izpodbijanega sklepa, je njihova jedrnatost zadostna za razumevanje, kako so se v vsakem davčnem letu ključne odločitve za družbo, kot je potrjevanje letnih računovodskih izkazov, sprejemale in beležile v ustrezne zapisnike sestankov upravnih odborov.

306 Tako so se sklepi upravnih odborov, zabeleženi v teh zapisnikih, redno (in večkrat letno) med drugim nanašali na izplačevanje dividend, odobritve poročil direktorjev ter imenovanja in odstope direktorjev. Manj pogosto so ti sklepi nanašali tudi na ustanavljanje hčerinskih družb in podeljevanje pooblastil, s katerimi je bilo nekaterim direktorjem dovoljeno izvajati različne dejavnosti, kot so upravljanje bančnih računov, odnosi z vladami in javnimi službami, revizije, sklepanje zavarovanj, najemi, nakup in prodaja sredstev, prevzem dobav blaga ter trgovinske pogodbe. Poleg tega je iz teh zapisnikov razvidno, da so bila na posamezne direktorje prenesena zelo široka upravljavska pooblastila.

307 Poleg tega glede sporazuma o delitvi stroškov iz informacij, ki sta jih predložili družbi ASI in AOE, izhaja, da so člani njunih upravnih odborov v upoštevnem obdobju podpisali več različic tega sporazuma, in sicer v Cupertinu.

308 Prav tako je glede na podrobne informacije, ki sta jih zagotovili družbi ASI in AOE, tako v primeru družbe ASI kot v primeru družbe AOE na Irskem deloval samo en direktor od skupno štirinajstih oziroma osmih direktorjev, ki naj bi sestavljali upravna odbora teh dveh družb v vsakem davčnem letu v obdobju, v katerem sta bili veljavni izpodbijani davčni stališči.

309 Zato je Komisija napačno presodila, da družbi ASI in AOE prek svojih organov vodenja, zlasti svojih upravnih odborov, nista bili zmožni opravljati ključnih funkcij zadevnih družb, po potrebi s prenosom svojih pooblastil na posamezne izvršne direktorje, ki niso pripadali osebju irskih podružnic.

d) Sklepne ugotovitve v zvezi z dejavnostmi v skupini Apple

310 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da Komisija v obravnavanem primeru ni uspela dokazati, da bi bilo treba – da bi se določil letni obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem, ob upoštevanju na eni strani dejavnosti in funkcij, ki sta jih dejansko opravljali irski podružnici družb ASI in AOE, ter na drugi strani strateških odločitev, ki so se sprejemale in izvajale zunaj teh podružnic – k navedenima irskima podružnicama razporediti licence za intelektualno lastnino skupine Apple.

311 V teh okoliščinah je treba sprejeti očitke, ki jih Irska v okviru prvega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter družbi ASI in AOE v okviru tretjega in četrtega tožbenega razloga v zadevi T-892/16 navajajo zoper dejanske presoje, ki jih je Komisija podala glede dejavnosti irskih podružnic družb ASI in AOE ter dejavnosti, ki so se opravljale zunaj teh podružnic.

4. Sklepna ugotovitev v zvezi s presojo Komisije, ki se nanaša na obstoj selektivne prednosti, na podlagi njenega primarnega sklepanja

312 Ob upoštevanju ugotovitev, navedenih zgoraj v točki 249 v zvezi z napačnimi presojami Komisije glede običajne obdavčitve na podlagi irskega davčnega prava, ki se uporablja v obravnavanem primeru, in ugotovitev, navedenih zgoraj v točki 310 v zvezi z napačnimi presojami Komisije glede dejavnosti v skupini Apple, je treba sprejeti tožbene razloge, v skladu s katerimi Komisija v okviru primarnega sklepanja ni uspela dokazati, da so irski davčni organi s sprejetjem izpodbijanih davčnih stališč družbama ASI in AOE zagotovili prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

313 Zato ni treba preučiti tožbenih razlogov, s katerimi se izpodbijajo presoje, ki jih je Komisija v okviru primarnega sklepanja podala glede selektivnosti zadevnih ukrepov in neobstoja utemeljitve zanje.

314 Tako je treba v nadaljevanju preučiti tožbena razloga, ki ju Irska ter družbi ASI in AOE navajajo za izpodbijanje presoj, ki jih je Komisija v izpodbijanem sklepu podala v okviru podrednega in alternativnega sklepanja.

E. Tožbena razloga, s katerima se izpodbijajo presoje, ki jih je Komisija podala v okviru podrednega sklepanja (četrti tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in osmi tožbeni razlog v zadevi T-892/16)

315 Komisija je okviru podrednega sklepanja v izpodbijanem sklepu (točke od 325 do 360 obrazložitve) trdila, da tudi če so irski davčni organi upravičeno sprejeli, da licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, katerih imetnici sta družbi ASI in AOE, ni treba razporediti k njunima irskima podružnicama, so metode razporejanja dobička, odobrene z izpodbijanima davčnima stališčema, kljub temu privedle do izida, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida in ki je v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ker je bil s temi metodami letni obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem podcenjen.

316 Natančneje, zlasti v točkah od 328 do 330 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija trdila, da so metode razporejanja dobička, odobrene z izpodbijanima davčnima stališčema, enostranske metode razporejanja dobička, ki so podobne metodi stopnje čistega dobička (*transactional net margin method*, v nadaljevanju: TNMM), kot je določena v Smernicah OECD za določanje transfernih cen.

317 Komisija pa je menila, da metode razporejanja dobička, odobrene z izpodbijanima davčnima stališčema, vsebujejo napake, ki se nanašajo na, prvič, izbiro irskih podružnic družb ASI in AOE kot osrednjih točk oziroma „testnih strank“ pri enostranskih metodah razporejanja dobička (točke od 328 do 333 obrazložitve izpodbijanega sklepa), drugič, izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička (točke od 334 do 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa), in tretjič, sprejeti stopnji donosa (točke od 346 do 359 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Vsaka od teh napak je po mnenju Komisije povzročila znižanje obveznosti teh družb glede plačila davka na Irskem v primerjavi z neintegriranimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček je odražal cene, o katerih se je pogajalo na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom (točka 360 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

318 Tako je treba ugotoviti, da je namen vseh presoj, ki jih je Komisija podala v okviru podrednega sklepanja, dokazati obstoj prednosti, ki naj bi bila zagotovljena družbama ASI in AOE, ker metode razporejanja dobička, ki so bile potrjene z izpodbijanima davčnima stališčema, niso pripeljale do dobička, ki bi bil ustvarjen pod običajnimi tržnimi pogoji.

319 V zvezi s tem je treba navesti, da zgolj neupoštevanje metodoloških zahtev, zlasti v okviru Smernic OECD za določanje transfernih cen, ne zadostuje za ugotovitev, da izračunani dobiček ni zanesljiv približek tržno naravnanega izida, in še manj za ugotovitev, da je izračunani dobiček nižji od dobička, ki bi moral biti dobljen, če bi se pravilno uporabila metoda določanja transfernih cen. Le ugotovljena metodološka napaka tako sama po sebi ni zadosten dokaz, da so sporni davčni ukrepi zagotovili prednost upravičencem do teh ukrepov. Potrebno je namreč še, da Komisija dokaže, da so ugotovljene metodološke napake pripeljale do zmanjšanja obdavčljivega dobička in torej davčnega bremena, ki ga nosijo ti upravičenci, glede na davčno breme, ki bi ga nosili na podlagi običajnih pravil obdavčitve v nacionalnem pravu, če spornih davčnih ukrepov ne bi bilo.

320 Z vidika zgornjih preudarkov je treba analizirati trditve, ki so jih Irska ter družbi ASI in AOE navedle zoper presoje Komisije, povzete zgoraj v točkah od 315 do 317.

321 Irska ter družbi ASI in AOE najprej navajajo očitke zoper presoje Komisije glede uporabe TNMM in njenega opiranja na instrumente, oblikovane v okviru OECD. Nato Irska ter družbi ASI in AOE prerekajo tri metodološke napake, ki jih je konkretno izpostavila Komisija, in sicer napake v zvezi z izbiro irskih podružnic družb ASI in AOE kot „testnih strank“ pri metodah razporejanja dobička, izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička ter stopnjama donosa, sprejetima v izpodbijanih davčnih stališčih.

1. Presoja glede metod razporejanja dobička, potrjenih z izpodbijanima davčnima stališčema, ob upoštevanju TNMM

322 Stranke si v bistvu nasprotujejo glede tega, v kolikšnem obsegu se je Komisija za podredno sklepanje lahko oprla na neodvisno tržno načelo, kot je določeno v Smernicah OECD za določanje transfernih cen, na katere napotuje odobreni pristop OECD. Natančneje, nasprotujejo si glede tega, ali je Komisija lahko uporabila TNMM, kot je med drugim določena v navedenih smernicah, da je preverila, ali je metoda razporejanja dobička, potrjena z izpodbijanima davčnima stališčema, pripeljala do obdavčljivega dobička družb ASI in AOE, ki je bil nižji od obdavčljivega dobička družbe v primerljivem položaju.

323 Prvič, v zvezi z uporabo odobrenega pristopa OECD je treba spomniti na preudarke iz točk od 233 do 245 zgoraj. Tako se v bistvu kljub temu, da odobreni pristop OECD ni bil vključen v irsko davčno pravo, način, na katerega irski davčni organi uporabljajo člen 25 TCA 97, v glavnem prekriva z analizo, predlagano v okviru odobrenega pristopa OECD. Na eni strani namreč uporaba člena 25 TCA 97, kot jo Irska opisuje v svoji tožbi in kot je bila potrjena na obravnavi, zahteva najprej analizo funkcij, ki jih opravljajo, sredstev, ki jih vložijo, in tveganj, ki jih prevzamejo podružnice, kar v bistvu ustreza prvemu koraku analize, predlagane v okviru odobrenega pristopa OECD. Na drugi strani je treba glede drugega koraka te analize spomniti, da odobreni pristop OECD napotuje na Smernice OECD za določanje transfernih cen. V zvezi s tem Irska ter družbi ASI in AOE niso izpodbijale trditve, ki jo je Komisija med drugim navedla v točki 265 obrazložitve izpodbijanega sklepa in v skladu s katero so metode razporejanja dobička, potrjene z izpodbijanima davčnima stališčema, podobne enostranskim metodam določanja transfernih cen, navedenim v Smernicah OECD za določanje transfernih cen, kot je TNMM.

324 Drugič, poudariti je treba, da sta Irska in družba Apple Inc. v upravnem postopku predložili *ad hoc* poročili, ki so ju pripravili davčni svetovalci ene oziroma druge od njiju in ki sta se opirali prav na TNMM, da bi se dokazalo, da se je obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem, ki je bil dejansko obračunan v tej državi na podlagi izpodbijanih davčnih stališč, umeščal v razpon primerljivih tržnih vrednosti. Irska ter družbi ASI in AOE pa Komisiji ne morejo očitati, da se je oprla na odobreni pristop OECD in uporabila TNMM v okviru podrednega sklepanja, medtem ko so se tudi same sklicevale nanju v okviru upravnega postopka.

325 Glede na navedeno je treba zavrniti očitke zoper okoliščino, da je Komisija uporabila TNMM, kot je med drugim določena v Smernicah OECD za določanje transfernih cen, da je preverila, ali je metoda razporejanja dobička, potrjena z izpodbijanima davčnima stališčema, pripeljala do zmanjšanja davčnega bremena družb ASI in AOE.

326 V teh okoliščinah je treba v nadaljevanju preučiti trditve Irske ter družb ASI in AOE v zvezi s Komisijino uporabo TNMM v okviru podrednega sklepanja, da bi se preučilo, ali je ta institucija uspela dokazati, da sta izpodbijani davčni stališči družbama ASI in AOE zagotovili prednost.

327 V zvezi s tem si stranke nasprotujejo, kar zadeva ugotovitve Komisije glede treh napak pri metodi razporejanja dobička, potrjeni v izpodbijanih davčnih stališčih, ki se nanašajo na, prvič, izbiro podružnic kot testnih strank, drugič, izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička, in, tretjič, sprejeti stopnji donosa.

2. Izbira irskih podružnic družb ASI in AOE kot „testnih strank“ pri uporabi metod razporejanja dobička

328 Spomniti je treba, da je Komisija v točkah od 328 do 333 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da tudi ob predpostavki, da so bile licence za intelektualno lastnino skupine Apple pravilno razporejene k osrednjima sedežema družb ASI in AOE, ta nista mogla opravljati zapletenih funkcij, ker nista imela osebja in fizično nista obstajala. Nasprotno, po mnenju Komisije sta funkcije v zvezi z intelektualno lastnino, ki so bile bistvene za krepitev ozaveščenosti o znamki in njene prepoznavnosti v regiji EMEIA, opravljali irski podružnici. Komisija je iz tega sklepala, da sta bili irski podružnici družb ASI in AOE napačno izbrani kot testni stranki.

329 V zvezi s tem je treba poudariti, da je TNMM enostranska metoda določanja transfernih cen. Pri njej se na podlagi primerne osnove določi čisti dobiček, ki ga ustvari davčni zavezanec, to je „testna stranka“, v okviru povezane transakcije ali v okviru povezanih transakcij, ki so tesno prepletene ali nepretrgane. Za določitev te primerne osnove je treba izbrati kazalnik ravni dobička, kot so stroški, prodaja ali sredstva. Kazalnik čistega dobička, ki ga davčni zavezanec ustvari v okviru povezane

transakcije, je treba določiti upoštevajoč kazalnik čistega dobička, ki ga isti davčni zavezanec ali neodvisno podjetje ustvari v okviru primerljivih transakcij na prostem trgu. TNMM zato vključuje opredelitev stranke v transakciji, za katero se testira kazalnik. Gre za „testno stranko“.

330 Poleg tega mora biti glede na Smernice OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010, na katere se Komisija med drugim sklicuje v točkah 94 in 255 obrazložitve izpodbijanega sklepa kot na koristne smernice in na katere se opirata tudi *ad hoc* poročili, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., izbira testne stranke v skladu s funkcijsko analizo transakcije. Prav tako je navedeno, da je testna stranka praviloma tista, pri kateri se lahko metoda za določanje transfernih cen uporabi na najzanesljivejši način in za katero se lahko ugotovijo najzanesljivejši primerljivi podatki. To bo najpogosteje tista stranka, pri kateri je funkcijska analiza manj zapletena.

331 Prvič, poudariti je treba, da se je Komisija v izpodbijanem sklepu, zlasti v točki 333 njegove obrazložitve, omejila na zatrjevanje, da je napaka v zvezi z opredelitvijo subjekta, ki se testira, pripeljala do zmanjšanja obdavčljivega dobička družb ASI in AOE.

332 Kot pa je bilo navedeno zgoraj v točki 319, zgolj neupoštevanje metodoloških zahtev pri uporabi metode razporejanja dobička ne zadostuje za ugotovitev, da izračunani dobiček ni zanesljiv približek tržno naravnanega izida, in še manj za ugotovitev, da je izračunani dobiček nižji od dobička, ki bi moral biti dobljen, če bi se pravilno uporabila metoda določanja transfernih cen.

333 Le ugotovitev Komisije, da je bila v zvezi z izbiro testne stranke v okviru metod razporejanja dobička k irskima podružnicama družb ASI in AOE, ki so bile potrjene z izpodbijanima davčnima stališčema, storjena metodološka napaka, tudi če bi bila dokazana, sama po sebi ni zadosten dokaz, da sta navedeni davčni stališči družbama ASI in AOE zagotovili prednost. Potrebno bi bilo namreč še, da bi Komisija dokazala, da je taka napaka pripeljala do zmanjšanja obdavčljivega dobička teh dveh družb, ki ga ne bi bili deležni, če teh davčnih stališč ne bi bilo. V obravnavanem primeru pa Komisija ni predložila elementov, s katerimi bi dokazala, da je izbira irskih podružnic družb ASI in AOE kot testnih strank pripeljala do zmanjšanja obdavčljivega dobička teh družb.

334 Drugič in vsekakor je treba navesti, da je treba v okviru TNMM predhodno izbrati stranko, ki se testira, in sicer zlasti glede na funkcije, ki jih opravlja ta stranka, da je mogoče nato izračunati donos v okviru transakcije, povezane s temi funkcijami. Okoliščina, da je običajno stranka, ki opravlja najmanj zapletene funkcije, tista, ki je izbrana, ne vpliva na funkcije, ki jih dejansko opravlja izbrana stranka, in na določanje donosa teh funkcij.

335 V Smernicah OECD za določanje transfernih cen namreč ni predpisano, katero stranko transakcije je treba izbrati, temveč je priporočena izbira podjetja, za katero je mogoče najti zanesljive podatke o najbližje primerljivih transakcijah. Nato je pojasnjeno, da to pogosto pomeni, da se izbere povezano podjetje, ki je najmanj zapleteno med podjetji, na katera se nanaša transakcija, in ki nima dragocenih neopredmetenih sredstev ali edinstvenih sredstev. Iz tega izhaja, da se v navedenih smernicah ne zahteva nujno izbira najmanj zapletenega subjekta, temveč se v njih zgolj svetuje izbira subjekta, za katerega obstaja največ zanesljivih podatkov.

336 Če so bile torej funkcije testne stranke pravilno opredeljene in je bil donos teh funkcij pravilno izračunan, ni pomembno, da je bila kot testna izbrana ena ali druga stranka.

337 Tretjič, spomniti je treba, da je Komisija podredno sklepanje oprla na predpostavko, da so bile licence za intelektualno lastnino skupine Apple pravilno razporejene k osrednjima sedežema družb ASI in AOE.

338 Kot v zvezi s tem pravilno poudarjajo Irska ter družbi ASI in AOE, je treba navesti, da intelektualna lastnina pomeni ključno sredstvo za podjetje, kot je skupina Apple, katerega poslovni model temelji v bistvu na tehnoloških inovacijah. To intelektualno lastnino je v obravnavanem primeru torej mogoče šteti za edinstveno sredstvo z vidika Smernic OECD za določanje transfernih cen.

339 Kot izhaja iz odobrenega pristopa OECD, pa načeloma v primeru podjetja, kot je skupina Apple, že to, da je eden od njegovih delov imetnik intelektualne lastnine, pomeni, da se v zvezi s tem neopredmetenim sredstvom opravljajo funkcije osebja, pristojnega za odločanje, kot sta dejavno odločanje glede vzpostavitve razvojnega programa, iz katerega izvira ta intelektualna lastnina, in dejavno upravljanje tega programa. Razporeditev intelektualne lastnine k delu podjetja je zato mogoče obravnavati kot indic, da ta del opravlja zapletene funkcije.

340 Iz tega izhaja, da Komisija v podrednem sklepanju ne more trditi, da je bila intelektualna lastnina skupine Apple pravilno razporejena k sedežema družb ASI in AOE ter – hkrati – da sta irski podružnici teh dveh družb opravljali najbolj zapletene funkcije v zvezi s to intelektualno lastnino, ne da bi zagotovila kakršen koli dokaz, da sta navedeni podružnici dejansko opravljali take zapletene funkcije.

341 Kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točkah 281 in 290, pa Komisija v obravnavanem primeru ni uspela dokazati, da sta ti podružnici dejansko opravljali funkcije in sprejemali odločitve, ki bi bile ključne za intelektualno lastnino skupine Apple, zlasti glede zasnove, ustvarjanja in razvoja te intelektualne lastnine.

342 Četrtič, opozoriti je treba, da izpodbijani davčni stališči temeljita na opisih funkcij irskih podružnic družb ASI in AOE, ki so bili podani v prošnjah, ki jih je skupina Apple naslovila na irske davčne organe. Kot je razvidno iz točk od 54 do 57 obrazložitve izpodbijanega sklepa, gre pri teh funkcijah v primeru podružnice družbe ASI za nabavo, prodajo in distribucijo izdelkov znamke Apple povezanim strankam in tretjim strankam v regiji EMEIA, v primeru podružnice družbe AOE pa za proizvodnjo in sestavljanje specializiranega nabora računalniških proizvodov na Irskem.

343 Ugotoviti pa je treba, da je te funkcije na prvi pogled mogoče šteti za zlahka opredeljive in ne posebno zapletene. To nikakor niso edinstvene in posebne funkcije, za katere je težko najti primerljive podatke. Nasprotno, gre za pogoste in razmeroma standardne funkcije v poslovnih odnosih med podjetji.

344 Informacije, ki jih je skupina Apple pred sprejetjem izpodbijanih davčnih stališč predložila irskim davčnim organom, so bile resda zelo jedrnate glede funkcij, sredstev in tveganj irskih podružnic družb ASI in AOE. Izpodbijani davčni stališči sta bili namreč sprejeti po tem, ko so davčni svetovalci skupine Apple irskim davčnim organom poslali nekaj kratkih dopisov, v katerih so na kratko opisali dejavnosti irskih podružnic družb ASI in AOE ter predlagali metodologijo za izračun obdavčljivega dobička teh dveh družb na Irskem. Vsebina te korespondence je precej nedoločna, iz nje pa je razvidno, da so bili pogovori med irskimi davčnimi organi in davčnimi svetovalci skupine Apple na dveh sestankih odločilni za določitev obdavčljivega dobička teh družb, ne da bi obstajala dokumentirana objektivna in podrobna analiza v zvezi s funkcijami podružnic in vrednotenjem teh funkcij.

345 Tako v nasprotju z *ad hoc* poročiloma, ki sta ju Irska in družba Apple Inc. predložili *ex post facto* v okviru upravnega postopka, irskim davčnim organom pred sprejetjem izpodbijanih davčnih stališč ni bilo predloženo nobeno poročilo o razporejanju dobička niti niso prejeli nobenih dodatnih informacij.

346 Kot je bilo poleg tega potrjeno na obravnavi, informacije o dejavnostih irskih podružnic družb ASI in AOE, zagotovljene v pričakovanju davčnega stališča iz leta 1991, niso bile bistveno dopolnjene pred sprejetjem davčnega stališča iz leta 2007 in pozneje niso bile posodobljene.

347 Ta neobstoj dokazov, predloženih irskim davčnim organom v zvezi s funkcijami, ki sta jih dejansko opravljali irski podružnici, in vrednotenjem teh funkcij za določitev dobička, ki ga je mogoče razporediti k navedenima podružnicama, je mogoče šteti za metodološko napako pri uporabi člena 25 TCA 97, ki zahteva, da se najprej izvede analiza funkcij, ki jih opravljajo, sredstev, ki jih vložijo, in tveganj, ki jih prevzamejo podružnice.

348 Toda naj je ta metodološka napaka še tako obžalovanja vredna, se Komisija v okviru nadzora državnih pomoči na podlagi člena 107 PDEU ne more zadovoljiti z navedbo, da je bila izbira irskih podružnic družb ASI in AOE kot testnih strank pri uporabi metode razporejanja dobička napačna, ne da bi dokazala, da so bile funkcije, ki sta jih dejansko opravljali ti podružnici, posebej zapletene, edinstvene ali težko opredeljive, tako da ne bi bilo mogoče najti primerljivih podatkov za izvedbo take enostranske metode razporejanja dobička ali taki podatki ne bi bili zanesljivi in bi bila torej iz tega izhajajoča razporeditev nujno napačna.

349 Poleg tega mora Komisija vsekakor dokazati – tudi ob predpostavki, da je taka napaka pri metodi razporejanja dobička dokazana, kot je bilo navedeno zgoraj v točkah 319 in 332 – da je zadevna razporeditev dobička pripeljala do zmanjšanja davčnega bremena zadevnih družb v primerjavi z davčnim bremenom, ki bi ga ti družbi nosili ob neobstoju izpodbijanih davčnih stališč, tako da je bila dejansko zagotovljena prednost.

350 Komisija pa v okviru podrednega sklepanja ni predložila nobenega dokaza o tem, da je taka metodološka napaka, ki se nanaša na neobstoj informacij, predloženih irskim davčnim organom, pripeljala do zmanjšanja davčne osnove družb ASI in AOE zaradi uporabe izpodbijanih davčnih stališč.

351 Glede na zgornje preudarke je treba sprejeti očitke, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo zoper ugotovitve Komisije glede napačne izbire irskih podružnic družb ASI in AOE kot testnih strank pri uporabi metod razporejanja dobička, na katerih sta temeljili izpodbijani davčni stališči.

3. Izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička

352 Uvodoma je treba spomniti, da je bil v okviru izpodbijanih davčnih stališč (glej točke od 12 do 21 zgoraj) obdavčljivi dobiček irskih podružnic izračunan kot dodatek na stroške poslovanja.

353 V točkah od 334 do 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da je ob predpostavki, da je irski podružnici mogoče šteti za testni stranki za namene enostranskie metode razporejanja dobička, izbira stroškov poslovanja navedenih podružnic kot kazalnika ravni dobička napačna. Kot je menila Komisija, mora kazalnik ravni dobička v okviru enostranske metode razporejanja dobička odražati funkcije, ki jih opravlja testna stranka, vendar jih v obravnavanem primeru ne odraža. Komisija je namreč zatrdila, da prihodki od prodaje družbe ASI – in ne stroški poslovanja njene irske podružnice – bolje odražajo dejavnosti in tveganja, ki jih je prevzela irska podružnica, ter torej njen prispevek k prometu družbe ASI.

354 Zato je Komisija (točka 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa) ugotovila, da ker so bili kot kazalnik ravni dobička v okviru metode razporejanja dobička, potrjene z izpodbijanima davčnima stališčema, uporabljeni stroški poslovanja, obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem ne odraža zanesljivega približka tržno naravnanega izida, ki je v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Posledično so po njenem mnenju irski davčni organi družbama ASI in AOE zagotovili selektivno prednost v primerjavi z neintegriranimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček je odražal cene, izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

a) Izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička irske podružnice družbe ASI

355 Posebej glede irske podružnice družbe ASI (točka 336 obrazložitve izpodbijanega sklepa) je Komisija menila, da se ni ustrezno opreti na stroške poslovanja, ki se „na splošno“ priporočajo za analizo dobička distributerjev z majhnim tveganjem. Zatrdila je, da irska podružnica družbe ASI ni tak distributer, ker je ta podružnica prevzela tveganja v zvezi s prometom, jamstvi in nepovezanimi pogodbeniki.

356 Najprej je treba opozoriti, da Komisija ni konkretno navedla vira, na katerega se je oprla za tako trditev. Poleg tega uporaba izraza „na splošno“ kaže, da ni izključevala, da se stroški poslovanja v nekaterih položajih uporabijo kot kazalnik ravni dobička.

357 Poleg nenatančnosti teze, ki jo je postavila Komisija, je treba poudariti, da taka teza ni v skladu s Smernicami OECD za določanje transfernih cen, na katere se je Komisija oprla v okviru podrednega sklepanja, kot pravilno trdijo Irska ter družbi ASI in AOE. Iz točke 2.87 teh smernic namreč izhaja, da mora biti kazalnik ravni dobička osredotočen na vrednost funkcij, ki jih opravlja testna stranka, ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj. Glede na te smernice torej izbira kazalnika ravni dobička za nobeno vrsto funkcij ni ustaljena, če ta kazalnik odraža vrednost zadevnih funkcij.

358 Vsekakor je treba preučiti, ali je Komisija uspela dokazati, da izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička v obravnavanem primeru ni primerna, in – kolikor je treba upoštevati tveganja, ki sta jih prevzeli podružnici – ali je pravilno ugotovila, da je irska podružnica družbe ASI prevzela tveganja v zvezi s prometom, jamstvi in nepovezanimi pogodbeniki.

1) Primerni kazalnik ravni dobička

359 V točkah 340 in 341 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija trdila, da izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička ni primerna, ker ta izbira ne odraža pravilno tveganj, ki jih prevzame, in dejavnosti, ki jih opravlja irska podružnica družbe ASI, ter da bi bili prihodki od prodaje primernejši kazalnik. Zatrdila je, da iz istih razlogov kazalnik Berry, uporabljen v *ad hoc* poročilih, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., ni primeren za določitev plačila v skladu z neodvisnim tržnim načelom za funkcije, ki jih opravlja irska podružnica družbe ASI.

360 Na prvem mestu je treba navesti, da Komisija svoje ugotovitve v bistvu opira na tezo, v skladu s katero je treba za irsko podružnico družbe ASI šteti, da je prevzela tveganja in opravljala funkcije, povezane z družbo ASI, ker naj ta tega ne bi mogla početi sama, saj ni imela osebja in fizično ni obstajala.

361 V zvezi s tem je treba spomniti na preudarke, ki so bili navedeni zgoraj v okviru preučitve primarnega sklepanja v točki 259, v skladu s katerimi to, da se funkcije in torej dobiček k podružnici razporedijo „z izključitvijo“, ni v skladu ne z irskim pravom ne z odobrenim pristopom OECD, ker s tako analizo ni mogoče dokazati, da sta irski podružnici dejansko opravljali te funkcije.

362 Da bi pokazala, da je bila izbira stroškov poslovanja irske podružnice družbe ASI kot kazalnika njene ravni dobička napačna, Komisija funkcij in tveganj, ki jih je prevzela družba ASI, torej ni mogla razporediti k njeni podružnici, ne da bi dokazala, da je ta dejansko opravljala te funkcije in prevzela ta tveganja.

363 Na drugem mestu je treba poudariti, da se Komisija v točki 342 obrazložitve izpodbijanega sklepa sama sklicuje na točko 2.87 Smernic OECD za določanje transfernih cen. Kot pa je bilo navedeno zgoraj v točki 357, te smernice določajo, da so primeren kazalnik ravni dobička lahko tako prihodki od prodaje kot stroški poslovanja.

364 Natančneje, v točki 2.87 Smernic OECD za določanje transfernih cen je navedeno, da bi morala biti izbira kazalnika ravni dobička ustrezna za ponazoritev vrednosti funkcij, ki jih opravlja testna stranka v transakciji pod drobnogledom, ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja.

365 Komisija pa s tem, da v točkah 337 in 338 obrazložitve izpodbijanega sklepa navaja, da uporaba stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička ne odraža tveganj v zvezi s prometom, jamstvi in izdelki, s katerimi ravnajo nepovezani pogodbeniki, ter da bi bilo kot kazalnik ravni dobička ustrezneje uporabiti prihodke od prodaje, ne odgovarja na vprašanje, ali stroški poslovanja primerno odražajo vrednost, ki jo prispeva irska podružnica družbe ASI ob upoštevanju funkcij, sredstev in tveganj, za katere je odgovorna ta podružnica. Komisija namreč samo navaja, da bi bili prihodki od prodaje družbe ASI primeren kazalnik ravni dobička, ne da bi prikazala, zakaj v obravnavanem primeru stroški poslovanja podružnice niso mogli odražati vrednosti, ki jo je ta podružnica prispevala k dejavnostim družbe s funkcijami, tveganji in sredstvi, za katere je bila dejansko odgovorna znotraj te družbe.

366 Na tretjem mestu, v zvezi z Berry kazalnikom je treba spomniti, da je bil ta kazalnik v *ad hoc* poročilih, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., uporabljen kot kazalnik ravni dobička, da bi se *ex post facto* dokazalo, da se je dobiček, razporejen k družbama ASI in AOE na podlagi izpodbijanih davčnih stališč, umeščal v razpone primerljivih tržnih vrednosti.

367 V točki 340 obrazložitve izpodbijanega sklepa pa je Komisija zavrnila uporabo tega kazalnika kot finančnega kazalnika za oceno plačila v skladu z neodvisnim tržnim načelom v obravnavanem primeru. Trdila je, da položaji, v katerih je mogoče uporabiti Berry kazalnik, glede na Smernice OECD za določanje transfernih cen ne ustrezajo položaju irske podružnice družbe ASI.

368 V zvezi s tem je treba poudariti, da je v točki 2.101 Smernic OECD za določanje transfernih cen, na katere se Komisija sklicuje v točki 342 obrazložitve izpodbijanega sklepa, navedeno, da je za to, da bi bil Berry kazalnik primeren za testiranje plačila povezane transakcije, potrebno, prvič, da je vrednost opravljenih funkcij v povezani transakciji sorazmerna s stroški poslovanja, drugič, da na vrednost opravljenih funkcij v povezani transakciji nima bistvenega vpliva vrednost distribuiranih proizvodov, kar pomeni, da ni sorazmerna s prometom, in tretjič, da davčni zavezanec v povezanih transakcijah ne opravlja nobene druge bistvene funkcije (na primer proizvodne), ki bi jo bilo treba plačati z uporabo druge metode ali finančnega kazalnika.

369 Najprej je treba poudariti, da Komisija v izpodbijanem sklepu ni trdila, da vrednost stroškov poslovanja, upoštevanih v izpodbijanih davčnih stališčih, ni sorazmerna z vrednostjo funkcij, ki jih je opravljala irska podružnica družbe ASI ter kot so opisane v točkah 54 in 55 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Ugotoviti je treba, da Komisija ni podala trditev in predložila dokazov, katerih namen bi bil dokazati, da niso bili upoštevani vsi stroški, ki bi se morali šteti za stroške poslovanja, in da je to neupoštevanje pripeljalo do selektivne prednosti za družbi ASI in AOE. Prav tako ni skušala dokazati, da je bila vrednost, dodeljena stroškom, ki so bili upoštevani, prenizka in da je selektivna prednost izhajala iz tega. Dejansko se je omejila na izpodbijanje samega načela upoštevanja stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička.

370 Dalje je treba opozoriti na neobstoj povezave med stroški poslovanja irske podružnice družbe ASI in prometom te družbe. Komisija je to nepovezanost tudi sama priznala v točki 337 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

371 Nazadnje je treba spomniti na preudarke iz točk 342 in 343 zgoraj, v skladu s katerimi so funkcije, ki jih je opravljala irska podružnica družbe ASI, nezapletene in zlahka opredeljive. Ta podružnica je namreč v bistvu opravljala distribucijske funkcije. Ni bila odgovorna za proizvodne ali druge zapletene funkcije, ki bi bile med drugim povezane med drugim s tehnološkim razvojem ali intelektualno lastnino.

372 Zato so v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, pogoji za uporabo kazalnika Berry, navedeni v Smernicah OECD za določanje transfernih cen, v primeru irske podružnice družbe ASI izpolnjeni.

373 Glede na zgornje preudarke je treba ugotoviti, da Komisija ni uspela dokazati, da izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička za irsko podružnico družbe ASI ni primerna.

374 Vsekakor je treba preučiti – ob predpostavki, da je mogoče trditi, kot to počne Komisija v točki 336 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da so stroški poslovanja lahko kazalnik ravni dobička le za distributerje „z majhnim tveganjem“ – ali so irski davčni organi lahko menili, da irska podružnica družbe ASI ni prevzela tveganj, ki bi po mnenju Komisije morala biti razporejena k tej podružnici.

2) Tveganje v zvezi s prometom

375 V točki 337 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da je družba ASI prevzela tveganje v zvezi s prometom in da je treba – ker njen sedež ni imel osebja za obvladovanje teh tveganj – „predpostavljati“, da je ta tveganja prevzela irska podružnica. Dodala je, da izbira stroškov poslovanja ne odraža tega tveganja, kar je podprto z dejstvom, da so v upoštevnem obdobju stroški poslovanja ostali razmeroma stabilni, medtem ko se je promet eksponentno povečal.

376 Najprej je treba ugotoviti, da teza Komisije glede na besedilo izpodbijanega sklepa temelji na predpostavki.

377 Dalje je treba navesti, da Komisija v izpodbijanem sklepu ni bila zmožna pojasniti, za kaj natančno gre pri tveganju v zvezi s prometom.

378 Ko ji je bilo na obravnavi postavljeno vprašanje o tem, je Komisija navedla, da gre bolj za tveganje v zvezi z zalogami, in sicer tveganje, da bi izdelki, ki so del zalog družbe ASI in katerih distribucijo je zagotavljala irska podružnica, ostali neprodani.

379 Za podkrepitev svoje teze, v skladu s katero je tveganje v zvezi z morebitnim zmanjšanjem prodaje družbe ASI prevzela njena irska podružnica, je Komisija zgolj razporedila to tveganje z izključitvijo, kar pa, kot je bilo navedeno zgoraj v točkah 361 in 362, ni veljavna podlaga za razporeditev.

380 Poleg tega se je Komisija na obravnavi sklicevala na sliko 9 izpodbijanega sklepa (predstavljeno pod točko 122 obrazložitve navedenega sklepa), v kateri je prikazana preglednica iz sporazuma o delitvi stroškov, ki se nanaša na razporeditev tveganj med družbo Apple Inc. na eni strani ter družbama ASI in AOE na drugi. Kot pa je bilo ugotovljeno zgoraj v točkah od 263 do 268 in 271, ta preglednica vsebuje seznam tveganj, ki jih je lahko bila med drugim primorana prevzeti družba ASI, vendar ne dokazuje, da je ta tveganja dejansko prevzela ta družba. Še več, ta preglednica se nanaša na družbo ASI, in ne na njeno irsko podružnico.

381 Nasprotno so družbe Apple Inc., ASI in AOE v upravnem postopku in v okviru obravnavane tožbe predložile dokaze, ki kažejo, da so bili okvirni sporazumi s proizvajalci izdelkov znamke Apple (oziroma z OEM) sklenjeni centralizirano v imenu celotne skupine Apple, in sicer sta jih v Združenih državah sklenili družbi Apple Inc. in ASI.

382 Poleg tega so družbe Apple Inc., ASI in AOE predložile dokaze o drugih okvirnih sporazumih, ki so bili prav tako sklenjeni centralizirano v imenu celotne skupine Apple z glavnimi kupci izdelkov znamke Apple, in sicer s telekomunikacijskimi operaterji, zlasti v regiji EMEIA.

383 Družbe Apple Inc., ASI in AOE so predložile tudi dokaze o mednarodni politiki oblikovanja cen izdelkov znamke Apple, katere določitev je za celotno skupino Apple centralizirana.

384 Ugotoviti je treba, da predloženi dokazi kažejo, da irska podružnica družbe ASI ni bila udeležena pri pogajanjih o okvirnih sporazumih in pri njihovih podpisih, ne glede na to, ali so bili ti sporazumi sklenjeni z dobavitelji izdelkov, ki jih ta podružnica distribuira, to so OEM, ali s strankami, ki jim distribuira izdelke znamke Apple, kot so telekomunikacijski operaterji. Ta podružnica v teh sporazumih dejansko sploh ni omenjena.

385 Poleg tega predloženi dokazi kažejo, da irska podružnica družbe ASI ni imela pooblastil za odločanje, ki se nanašajo na ponudbo (to je za določanje izdelkov, ki se proizvedejo), povpraševanje (to je za določanje strank, ki jim bodo izdelki prodani) ali cene, po katerih so se ti izdelki znamke Apple prodajali, zlasti v regiji EMEIA, ker so bili ti elementi določeni na podlagi okvirnih sporazumov.

386 Kot pravilno trdita družbi ASI in AOE, torej tveganj, povezanih z izdelki, ki ostanejo neprodani, ali z upadom povpraševanja, ni mogoče razporediti k irski podružnici družbe ASI, saj se tako ponudba kot povpraševanje določata centralizirano, zunaj navedene podružnice.

387 Predloženi dokazi potrjujejo vlogo irske podružnice družbe ASI, kot ta vloga izhaja iz *ad hoc* poročil, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc. ter v skladu s katerima je bila ta podružnica kot distributer odgovorna za zagotavljanje pretoka izdelkov med proizvajalci in strankami ter za zbiranje in posredovanje informacij na ravni skupine o predvidevanjih glede ponudbe in povpraševanja v regiji EMEIA ter o stopnjah zalog. Zgolj zato, ker je irska podružnica družbe ASI opravljala funkcije spremljanja (*monitoring*) za regijo EMEIA, se namreč še ne šteje, da je prevzela ekonomsko tveganje, ki bi lahko izhajalo iz zmanjšanja prometa družbe ASI v tej regiji.

388 Nazadnje, glede trditve iz točke 337 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katero se je v upoštevnem obdobju prodaja družbe ASI eksponentno povečala, medtem ko so stroški poslovanja njene irske podružnice ostali stabilni, je treba ugotoviti, da je to dejstvo bolj indic o omejenem učinku dejavnosti, ki jih je opravljala ta podružnica, na vse poslovne dejavnosti družbe ASI.

389 Poleg tega taka okoliščina sama po sebi ne zadostuje, da bi se podvomilo o izbiri stroškov poslovanja kot kazalniku ravni dobička. Komisija je namreč svoje sklepanje utemeljila, ne da bi navedla razlog, iz katerega bi povečanje prodaje družbe ASI moralo nujno vključevati povečanje dobička, ki ga je mogoče razporediti k irski podružnici.

390 Zato je treba ugotoviti, da Komisija ni uspela dokazati, da je bila irska podružnica družbe ASI odgovorna za tveganje v zvezi s prometom.

3) Tveganje v zvezi z jamstvi za izdelke

391 V točki 338 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da družba ASI zagotavlja jamstva za vse blago, ki se prodaja v regiji EMEIA, in da so ta jamstva pomenila največji del njenih obveznosti, zato tveganj, ki so povezana s tem, ni mogla prevzeti družba ASI, ki ni imela osebja, pač pa jih je nujno morala prevzeti njena irska podružnica.

392 Natančneje, Komisija je v točki 338 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da so ta jamstva pomenila največjo obveznost družbe ASI, ki je bila prenesena na družbo Apple Distribution International (ADI), sicer povezano družbo skupine Apple. Komisija je v zvezi s tem napotila na točko 135 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v kateri je pojasnjeno, da je družba ADI prevzela distribucijske dejavnosti v regiji EMEIA za družbo ASI in da je družba ADI zato na podlagi memoranduma z dne 23. aprila 2012 prevzela obveznosti družbe ASI, med katerimi so največjo postavko tvorile predvidene obveznosti iz naslova garancij za izdelke.

393 Prvič, ti dejanski elementi, ki jih je izpostavila Komisija, potrjujejo, da je jamstva za izdelke znamke Apple v regiji EMEIA prevzela družba ASI in da so bile predvidene obveznosti za ta jamstva do leta 2012 del obveznosti navedene družbe. Te informacije pa same po sebi ne omogočajo, da bi se vzpostavila povezava med tveganji, ki so jih pomenila ta jamstva, ki jih je dala družba ASI, in so imela obliko predvidenih obveznosti, vključenih med obveznosti v njeni bilanci stanja, in njeno irsko podružnico. Poleg tega teza Komisije ne velja za leta po letu 2012, ko so bila ta tveganja prenesena na družbo ADI. Komisija pa svojega sklepanja ni omejila na obdobje do leta 2012.

394 Drugič, tveganja v zvezi z jamstvi za izdelke ni mogoče razporediti k irski podružnici družbe ASI, če ta podružnica z ekonomskega vidika ni odgovorna za reklamacije, s katerimi se uveljavlja tako jamstvo. Komisija pa ni predložila dokazov o tem, da je irska podružnica družbe ASI prevzela tako odgovornost.

395 Tretjič, čeprav seveda ni sporno, da je poprodajno storitev AppleCare, kot je bilo navedeno zgoraj v točkah od 276 do 278, upravljala irska podružnica družbe ASI, so bile funkcije, ki jih je opravljala ta podružnica v okviru navedene storitve, vseeno pomožne glede na sama jamstva.

396 Irska ter družbi ASI in AOE se za izpodbijanje trditve Komisije opirajo zlasti na *ad hoc* poročili, ki so ju predložile in na kateri se je oprla tudi Komisija sama ter v katerih so opisane dejavnosti irskih podružnic v zvezi z jamstvi za izdelke znamke Apple. Glede na ti poročili je bila irska podružnica družbe ASI v okviru storitve AppleCare v bistvu odgovorna za:

– zbiranje podatkov o izdelkih z napako;

– upravljanje mreže pooblaščenih tretjih serviserjev;

– distribucijo rezervnih delov v tej mreži;

– vodenje klicnega centra.

397 Glede na pomožno naravo teh funkcij ob neobstoju drugih dokazov ni mogoče ugotoviti, da je irska podružnica družbe ASI prevzela ekonomske posledice v zvezi z jamstvi za izdelke, kot sta družbi ASI in AOE potrdili na obravnavi.

398 Poleg tega okoliščina, ki se nanaša na precejšnje število zaposlenih, vezanih na storitev AppleCare, sama po sebi ni odločilna, upoštevajoč dejstvo, da ta storitev med drugim zajema klicni center za poprodajne storitve, ki je seveda funkcija, ki zahteva številčno osebje.

399 Komisija tudi ni predložila drugih dokazov o tem, da je bilo osebje irske podružnice družbe ASI dejavno udeleženo pri sprejemanju odločitev, ki so pomembno vplivale na tveganja v zvezi z jamstvi za izdelke znamke Apple, ki jih je prodajala družba ASI, in da je ta podružnica zadnja nosila ekonomsko odgovornost za ta tveganja na podlagi teh jamstev.

400 V teh okoliščinah iz tega, da je irska podružnica družbe ASI upravljala storitev AppleCare, ni mogoče sklepati, da je ta podružnica prevzela tveganja v zvezi z jamstvi za izdelke znamke Apple.

4) Tveganja v zvezi z dejavnostmi nepovezanih pogodbenikov

401 Komisija je v točki 339 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da ker družba ASI svojo distribucijsko funkcijo sistematično daje v zunanje izvajanje nepovezanim pogodbenikom zunaj Irske, bi bili ob upoštevanju tveganja, ki ga prevzame irska podružnica v zvezi z izdelki, s katerimi se ne ravna na Irskem, skupni prihodki od prodaje primernejši kazalnik ravni dobička.

402 Najprej je treba poudariti, da iz točke 339 obrazložitve izpodbijanega sklepa ni jasno razviden odgovor na vprašanje, za kaj gre pri tveganju, ki naj bi ga povzročala okoliščina, kot je omenjena zgoraj v točki 401, in kako naj bi to tveganje nosila irska podružnica družbe ASI. Taka presoja, ki dopušča različne razlage, pa ne more biti upoštevana kot presoja, s katero bi bilo tehtno podprto podredno sklepanje Komisije.

403 Vsekakor je Komisija, ko je bila na obravnavi povprašana o tem, navedla, da gre za isto vrsto tveganja, kot je tisto iz točke 337 obrazložitve izpodbijanega sklepa, in sicer tveganje v zvezi z možnostjo upada povpraševanja in morebitnimi neprodanimi izdelki, kadar je družba ASI svoje distribucijske funkcije dajala v zunanje izvajanje nepovezanim pogodbenikom, hkrati pa ostajala lastnica teh izdelkov.

404 Ob predpostavki, da je tveganje, ki ga Komisija omenja v točki 339 obrazložitve izpodbijanega sklepa, mogoče razumeti tako, da gre za tveganje iste vrste, kot je tveganje v zvezi s prometom, ki je opredeljeno v točki 337 obrazložitve izpodbijanega sklepa, se torej enaki preudarki, kot so tisti iz točk od 376 do 390 zgoraj, uporabljajo tudi za to vrsto tveganja, katerega prevzem od irske podružnice družbe ASI ostaja nedokazan.

405 Poleg tega ob predpostavki, da tako tveganje obstaja, zgolj to, da so se nekatere distribucijske dejavnosti dajale v zunanje izvajanje nepovezanim pogodbenikom zunaj Irske, brez drugih informacij ne more potrjevati teze, da bi bilo treba tako tveganje razporediti k irski podružnici družbe ASI.

406 Okoliščina, da po transakcijah z dobavitelji in strankami, ki so dogovorjene in organizirane v Združenih državah, za distribucijo zadevnih izdelkov poskrbijo nepovezani pogodbeniki zunaj Irske, bi namreč potrjevala bolj tezo, da tveganj, ki bi lahko izhajala iz tega, ne prevzema irska podružnica družbe ASI.

407 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da Komisija ni uspela dokazati, da je tveganja, opredeljena v točkah 336, 337 in 339 obrazložitve izpodbijanega sklepa, dejansko prevzela irska podružnica družbe ASI.

b) Izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička irske podružnice družbe AOE

408 V zvezi z družbo AOE je Komisija v točkah 343 in 344 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da glede na to, da družba AOE zunaj svoje irske podružnice fizično ni obstajala in ni imela zaposlenih, ki bi lahko obvladovali tveganja, je treba za to podružnico šteti, da je prevzela vsa tveganja, zlasti tista v zvezi z zalogami. V teh okoliščinah je presodila, da je kazalnik ravni dobička, ki vključuje skupne stroške, primernejši od stroškov poslovanja.

409 Komisija svoje trditve opira na Smernice OECD za določanje transfernih cen. Vendar je treba poudariti, da se v teh smernicah, kot je bilo navedeno zgoraj v točki 357, ne priporoča uporaba katere koli ravni dobička, kot so skupni stroški, in se ne nasprotuje uporabi stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička.

410 Poleg tega je v točki 2.93 Smernic OECD za določanje transfernih cen, na katero se Komisija sklicuje v točki 343 obrazložitve izpodbijanega sklepa, navedeno, da se „[p]ri uporabi [TNMM], ki temelji na stroških, […] pogosto uporabijo celotni stroški“. Iz tega izhaja, da načeloma ni izključeno, da so stroški poslovanja lahko primeren kazalnik ravni dobička.

411 Tudi trditve Komisije, da je za proizvodno družbo, kot je družba AOE, kazalnik ravni dobička, ki vključuje skupne stroške, primernejši, v obravnavanem primeru ni mogoče sprejeti. Kot je bilo navedeno zgoraj v točki 12, je namreč družba AOE, in ne njena irska podružnica, tista, v katere lasti ostajajo uporabljeni materiali ter nedokončani in dokončani proizvodi. Ker se v skupnih stroških upoštevajo stroški vseh teh elementov, se v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, uporaba skupnih stroškov kot kazalnika ravni dobička ne zdi najprimernejša za odražanje vrednosti funkcij, ki jih je dejansko opravljala irska podružnica družbe AOE, ob upoštevanju zlasti sredstev te podružnice.

412 V teh okoliščinah Komisija ni uspela dokazati, da bi bil kazalnik ravni dobička, ki temelji na skupnih stroških, ki ga je priporočila, v obravnavanem primeru primernejši za določitev dobička irske podružnice družbe AOE, ki bi bil ustvarjen pod običajnimi tržnimi pogoji.

c) Sklepne ugotovitve v zvezi z izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička

413 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba ugotoviti, da Komisija v izpodbijanem sklepu ni uspela dokazati, da izbira stroškov poslovanja irskih podružnic družb ASI in AOE kot kazalnika ravni dobička pri uporabi enostranske metode razporejanja dobička ni primerna.

414 Poleg tega in vsekakor Komisija prav tako ni predložila dokazov o tem, da mora ta izbira nujno pripeljati do ugotovitve, da sta izpodbijani davčni stališči zmanjšali davčno breme družb ASI in AOE na Irskem.

415 V zvezi s tem Splošno sodišče ugotavlja, da niti korespondenca, ki je potekala pred sprejetjem izpodbijanih davčnih stališč, niti Irska ter družbi ASI in AOE, ki so jim bila postavljena vprašanja o tem v okviru tega postopka, niso mogli zadostno pojasniti, kaj je bil razlog za nedoslednosti, ki so bile v navedenih stališčih odkrite glede stroškov poslovanja, ki so bili upoštevani kot osnova za izračun obdavčljivega dobička podružnic v davčnem stališču iz leta 1991 in ki niso bili več vključeni kot osnova za izračun obdavčljivega dobička podružnic v davčnem stališču iz leta 2007.

416 Vendar je treba tudi ob obstoju nedoslednosti, ki kažejo na napake v metodologiji za izračun obdavčljivega dobička, izveden v okviru izpodbijanih davčnih stališč, spomniti na preudarke iz točke 348 zgoraj, v skladu s katerimi se Komisija ne more zadovoljiti z zatrjevanjem metodološke napake, temveč mora dokazati, da je bila dejansko zagotovljena prednost, ker je taka napaka dejansko pripeljala do zmanjšanja davčnega bremena zadevnih družb v primerjavi z davčnim bremenom, ki bi ga nosile na podlagi običajnih pravil obdavčitve. Pojasniti pa je treba še, da Komisija v izpodbijanem sklepu ni trdila, da je izključitev nekaterih kategorij stroškov poslovanja, ki so bili upoštevani kot osnova za izračun dobička, razporejenega k podružnicama družb ASI in AOE, pripeljala do prednosti v smislu člena 107(1) PDEU.

417 Zato je treba sprejeti očitke, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo zoper ugotovitve Komisije glede metodološke napake v zvezi z izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička irskih podružnic družb ASI ni AOE v okviru podrednega sklepanja.

4. Stopnji donosa, sprejeti v izpodbijanih davčnih stališčih

418 V točkah od 346 do 359 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija ugovarjala stopnjama donosa irskih podružnic družb ASI in AOE, ki sta bili sprejeti v izpodbijanih davčnih stališčih, pri čemer je poudarila, da skupina Apple irskim davčnim organom ni predložila nobenega poročila o razporejanju dobička niti nobenega drugega pojasnila, da bi podprla svoja predloga, ki sta pripeljala do izpodbijanih davčnih stališč.

419 Na eni strani je Komisija v zvezi z družbo ASI v točki 346 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je bil v davčnem stališču iz leta 1991 kot obdavčljivi dobiček sprejet 12,5-odstotni dodatek na stroške poslovanja irske podružnice, medtem ko je bil v davčnem stališču iz leta 2007 sprejet [*zaupno*]-odstotni dodatek.

420 Na drugi strani je Komisija glede družbe AOE v točki 347 obrazložitve izpodbijanega sklepa poudarila, da je obdavčljivi dobiček, ki so ga potrdili irski davčni organi, ustrezal [*zaupno*] stroškov poslovanja, pri čemer se je ta odstotek, če je obdavčljivi dobiček presegal [*zaupno*], zmanjšal na [*zaupno*]. V davčnem stališču iz leta 2007 naj bi obdavčljivi dobiček ustrezal [*zaupno*] stroškov poslovanja podružnice, temu znesku pa naj bi se prištela donosnost iz naslova intelektualne lastnine, ki jo je razvila družba AOE,

v višini [*zaupno*] prometa. Poleg tega je poudarila, da se zdi, da je bil obdavčljivi dobiček družbe AOE dosežen s pogajanji in pogojen z zaposlitvenimi preudarki, kot dokazuje upoštevanje potrebe, „da ne bi preprečili širitve dejavnosti na Irskem“, v okviru pogovorov pred sprejetjem davčnega stališča iz leta 1991.

421 Iz točk 348 in 349 obrazložitve izpodbijanega sklepa je razvidno, da pojasnila, ki sta jih Irska in družba Apple Inc. v upravnem postopku zagotovili v zvezi z izračunom obdavčljivega dobička družb ASI in AOE, Komisije niso prepričala. Menila je, da so donosi, ki so jih sprejeli irski davčni organi za irski podružnici družb ASI in AOE, temeljili na močno znižanih stopnjah dobička, čeprav ni ekonomsko upravičeno, da bi gospodarska družba sprejela tako nizek dobiček.

422 Zlasti v zvezi z davčnim stališčem iz leta 2007 se je Komisija v točkah od 350 do 359 obrazložitve izpodbijanega sklepa osredotočila na naknadno utemeljitev, ki je bila navedena v *ad hoc* poročilih, ki so ju pripravili davčni svetovalci Irske oziroma skupine Apple, in se je nanašala na stopnji donosa, dogovorjeni za irski podružnici družb ASI in AOE. Po mnenju Komisije sta ti poročili temeljili na študiji primerljivosti, katere upoštevnost je bila prerekana, ker izdelki, ki so jih ponujale družbe, izbrane za namene primerljivosti, niso bili primerljivi z visokokakovostnim blagom z blagovno znamko, ki ga je ponujala skupina Apple. Natančneje, Komisija je navedla, da tveganja v zvezi z jamstvi za vrhunsko blago, ki jih prevzame družba ASI, niso primerljiva s tveganji, ki jih družbe, izbrane v študiji, prevzamejo za svoje izdelke. Poleg tega je poudarila, da so od 52 izbranih vsaj tri družbe v likvidaciji.

423 Poleg tega je Komisija v točkah 354 in 355 obrazložitve izpodbijanega sklepa zaradi celovitosti vseeno sama izvedla oceno stopnje donosa, ki bi morala biti razporejena k družbama ASI in AOE, pri čemer je uporabila iste primerljive družbe, kot so bile prikazane v *ad hoc* poročilu, ki ga je predložila Irska, vendar je kot kazalnik ravni dobička upoštevala za družbo ASI promet (ustvarjen s prodajo) in za družbo AOE skupne stroške. Po tej popravljeni analizi je Komisija prišla do ugotovitve, da sta stopnji donosa, ki sta bili sprejeti v izpodbijanih davčnih stališčih, prenizki.

424 Glede družbe ASI je Komisija v točki 355 obrazložitve izpodbijanega sklepa namreč ugotovila, da če se kot kazalnik ravni dobička za leto 2012 uporabijo prihodki od prodaje družb, izbranih v študiji primerljivosti, znaša mediana donosnosti 3 % z interkvartilnim razponom med 1,3 % in 4,5 %. Komisija pa je poudarila, da so dohodki iz poslovanja, razporejeni k irski podružnici družbe ASI kot obdavčljivi dobiček na podlagi davčnega stališča iz leta 2007, za leto 2012 znašali približno [*zaupno*], kar je približno [*zaupno*] prometa družbe ASI leta 2012. Ta donosnost naj bi bila skoraj 20-krat nižja od tiste, ki jo je Komisija dobila v svoji popravljeni analizi.

425 Glede družbe AOE je Komisija v točki 357 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da njen obdavčljivi dobiček za leto 2012 znaša približno [*zaupno*] skupnih stroškov irske podružnice. Ta odstotek naj bi padel v interkvartilni razpon, predstavljen v *ad hoc* poročilih davčnih svetovalcev Irske oziroma skupine Apple, ter naj bi bil blizu 25. centila, kar naj bi po mnenju davčnih svetovalcev pomenilo spodnji del razpona primerljivih tržnih vrednosti. Tako je Komisija poudarila, da bi glede na *ad hoc* poročilo, ki ga je predložila družba Apple Inc., spodnji kvartil dodatka na skupne stroške v obdobju 2009–2011 znašal [*zaupno*] z mediano [*zaupno*] in da bi glede na *ad hoc* poročilo, ki ga je predložila Irska, spodnji kvartil dodatka na skupne stroške v obdobju 2007–2011 znašal [*zaupno*] (z mediano [*zaupno*]).

426 Vendar je Komisija v točkah 358 in 359 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da ti poročili ne moreta utemeljevati naknadne ugotovitve, da so bile funkcije, ki jih je opravljala irska podružnica družbe AOE, plačane v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Najprej, podvomila je o primerljivosti podatkov, ker naj ne bi bila zagotovljena nobena podrobna analiza primerljivosti poslovne in stroškovne strukture izbranih družb. Dalje, pojasnila je, da je 25. centil sprejet kot spodnji del območja in da to ustreza preširokemu pristopu, zlasti glede na pomisleke glede primerljivosti, ki so bili opredeljeni v zadevnih *ad hoc* poročilih. Nazadnje, Komisija je poudarila, da je v *ad hoc* poročilih

izvedena le primerjava s proizvodnimi družbami, čeprav irska podružnica družbe AOE zagotavlja tudi skupne storitve drugim družbam skupine Apple v regiji EMEIA, na primer dejavnosti v zvezi s financami, informacijskimi sistemi in tehnologijo ter človeškimi viri.

427 Na podlagi teh ugotovitev je Komisija v točki 360 obrazložitve izpodbijanega sklepa sklenila, da je bilo v izpodbijanih davčnih stališčih odobreno plačilo, ki ga irski podružnici zaradi lastne donosnosti ne bi sprejeli, če bi bili ločeni in neodvisni družbi, ki opravljata enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji.

428 Stranke si nasprotujejo glede obstoja in učinka napak, ki jih je ugotovila Komisija v zvezi s stopnjama donosa, sprejetima z izpodbijanima davčnima stališčema, ter glede naknadne odobritve teh donosov, predlagane v *ad hoc* poročilih, ki so ju pripravili davčni svetovalci Irske oziroma skupine Apple.

a) Donos irskih podružnic družb ASI in AOE, potrjen z davčnim stališčem iz leta 1991

429 Na prvem mestu, Komisija irskim davčnim organom očita, da so v izpodbijanih davčnih stališčih sprejeli stopnji donosa za irski podružnici družb ASI in AOE, ne da bi bili taki stopnji donosa podprti s kakršnim koli poročilom.

430 Na eni strani je treba navesti, da Irska ter družbi ASI in AOE trdijo, da se v času, ko sta bili izpodbijani davčni stališči sprejeti, na podlagi irskega davčnega prava, ki se je uporabljalo, ni zahtevala predložitev poročila o razporejanju dobička, česar Komisija ni izpodbijala.

431 Na drugi strani je treba poudariti, da se očitek Komisije nanaša na napako v metodologiji (ali neobstoj metodologije), ker se nanaša na pomanjkljivosti v metodi za izračun obdavčljivega dobička, potrjeni z izpodbijanima davčnima stališčema, zaradi neobstoja poročil o razporejanju dobička.

432 Res je, da so bila pojasnila, ki jih je skupina Apple zagotovila irskim davčnim organom za utemeljitev predlaganih stopenj donosa in kot so navedena v točki 64 obrazložitve izpodbijanega sklepa, kratka. Skupina Apple naj bi namreč navedla, da sta predlagani stopnji višji od 15-odstotnega dodatka, ki naj bi ga običajno dosegal „stroškovni center“ (*cost center*), vendar nižji od stoodstotnega dodatka, ki naj bi bil pogost v farmacevtski industriji, ki naj ne bi bila primerljiva z računalniško industrijo. Prav tako je treba opozoriti, da je skupina Apple pred irskimi davčnimi organi priznala, da za njen predlog ni nobene strokovne podlage, da pa po njenem mnenju tak predlog pripelje do dovolj visokega zneska obdavčljivega dobička.

433 V zvezi s tem Splošno sodišče poudarja, da niti korespondenca, ki je potekala pred sprejetjem izpodbijanih davčnih stališč, niti Irska ter družbi ASI in AOE, ki so jim bila postavljena vprašanja o tem v okviru tega postopka, niso mogli zadostno pojasniti, kakšna je bila točna utemeljitev kazalnikov in številk, ki so bili upoštevani za izračun obdavčljivega dobička družb ASI in AOE. Tako noben konkreten dokaz iz zadevnega obdobja ne pojasnjuje razlogov za višino odstotkov stroškov poslovanja, ki so bili upoštevani v izpodbijanih davčnih stališčih, in še manj za njihovo spreminjanje skozi čas.

434 Vendar je treba ugotoviti, da Komisija razen tega, da je izpostavila neobstoj poročil o razporejanju dobička, svoje analize ni izpeljala do konca, da bi dokazala, da so bili v skladu z navedenim izračunom davki, ki sta jih družbi ASI in AOE dejansko plačali na podlagi izpodbijanih davčnih stališč, nižji od tistih, ki bi jih morali plačati ob neobstoju izpodbijanih davčnih stališč in na podlagi običajnih pravil obdavčitve.

435 Tako iz istih razlogov, kot so bili navedeni zgoraj v točki 332, zgolj ugotovitev napake v zvezi z metodologijo, na podlagi katere je bil izračunan dobiček, ki se razporedi k podružnicama, ni zadosten dokaz, da sta izpodbijani davčni stališči družbama ASI in AOE zagotovili prednost.

436 Na drugem mestu, Komisija je irskim davčnim organom očitala, da so brez utemeljitve sprejeli prag obdavčljivega dobička družbe AOE, in sicer [*zaupno*], nad katerim obdavčljivi dobiček ni več ustrezal 65 % stroškov poslovanja irske podružnice, temveč je znašal [*zaupno*] teh stroškov. Kot je menila Komisija, razumen gospodarski subjekt ne bi sprejel nižjih donosov in se odrekel delu dobička, ko se njegovi stroški poslovanja zvišujejo, kar nakazuje povečevanje obsega njegovih dejavnosti, in to tudi če bi bili ti donosi zadostni, da bi pokril svoje stroške in ustvaril določen dobiček.

437 Komisija je trdila, da ta prag pomeni davčno olajšavo, priznano na podlagi meril, ki niso povezana z davčnim sistemom, kot so zaposlitveni preudarki, in da se zato zanj šteje, da zagotavlja selektivno prednost.

438 V zvezi s tem je družba Apple Inc. v pripombah, predloženih po sklepu o začetku postopka, navedla, da je to odstopanje utemeljeno z dejstvom, da so dodatne naložbe v osnovna sredstva, potrebne za širitev, večje na začetku dejavnosti kot po tem, ko ta že poteka. Poleg tega sta družbi ASI in AOE v odgovorih na pisna vprašanja Splošnega sodišča potrdili, da prag [*zaupno*] nikoli ni bil dosežen in da torej drugi, znižani odstotek nikoli ni bil uporabljen za izračun obdavčljivega dobička družbe AOE. Komisija teh informacij ni prerekala.

439 Prvič, poudariti je treba, da je bilo res odločeno, da če imajo pristojni organi diskrecijsko pravico izbire, med drugim, pogojev za dodelitev ukrepa na podlagi meril, ki so tuja davčnemu sistemu, kot je ohranitev zaposlitve, je za izvajanje te diskrecijske pravice mogoče šteti, da pripelje do selektivnega ukrepa (sodba z dne 18. julija 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, točka 27), vendar to ne spremeni dejstva, da je treba pri ugotavljanju, ali lahko državni ukrepi pomenijo državno pomoč, upoštevati predvsem učinke teh ukrepov na podjetja prejemnike (glej sodbo z dne 13. septembra 2010, Grčija in drugi/Komisija, T-415/05, T-416/05 in T-423/05, EU:T:2010:386, točka 212 in navedena sodna praksa).

440 Vsekakor zgolj to, da je bilo v korespondenci, ki je potekala med irskimi davčnimi organi in skupino Apple pred sprejetjem davčnega stališča iz leta 1991, omenjeno, da je ta skupina eden od največjih delodajalcev v regiji, v kateri sta ustanovljeni irski podružnici družb ASI in AOE, ne dokazuje, da je bil obdavčljivi dobiček teh dveh družb določen na podlagi vprašanj v zvezi z zaposlenostjo. Iz poročila o zadevni korespondenci, navedenega v točki 64 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je namreč razvidno, da so bili zaposleni skupine Apple v zadevni regiji omenjeni kot informacija o ozadju in širitvi dejavnosti skupine v regiji, ne pa kot kompenzacija za predlog glede razporeditve dobička k zadevnima irskima podružnicama.

441 Tako ob neobstoju drugih dokazov Komisija ne more trditi, da je bilo zadevno davčno stališče sprejeto v zameno za morebitno ustvarjanje zaposlitev v regiji.

442 Drugič, navesti je treba, da zadevni prag nikoli ni bil dosežen in da zato dobiček irske podružnice družbe AOE nikoli ni bil razporejen na podlagi znižanega odstotka iz davčnega stališča iz leta 1991.

443 Promet družbe AOE se je namreč med obdobjem pred davčnim stališčem iz leta 1991 in letom 2006, ki je zadnje leto, v katerem se je uporabljalo davčno stališče iz leta 1991, znatno zmanjšal, in sicer s 751 milijonov USD leta 1989, kot je navedeno v točki 64 obrazložitve izpodbijanega sklepa, na 359 milijonov USD leta 2006, kot je navedeno v točki 97 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

444 Torej tudi ob predpostavki, da so trditve Komisije glede ekonomske neupravičenosti praga, določenega v tem davčnem stališču, dokazane, ta institucija ne more zatrjevati, da je bila zaradi vključitve praga v davčno stališče iz leta 1991 zagotovljena prednost, če se tak mehanizem dejansko ni izvajal.

445 Tretjič, tudi če bi bilo treba trditev Komisije razumeti tako, da sta stopnji donosa, ki so ju sprejeli irski davčni organi, prenizki za funkcije, ki sta jih opravljali podružnici, ob upoštevanju sredstev in tveganj, povezanih s temi funkcijami, te trditve ni mogoče sprejeti brez drugih dokazov.

446 Podredno sklepanje Komisije namreč temelji na predpostavki, da so lahko irski davčni organi licence za intelektualno lastnino skupine Apple pravilno razporedili k osrednjima sedežema, kar glede na Smernice OECD za določanje transfernih cen kaže na opravljanje zapletenih ali edinstvenih funkcij. Kot pa izhaja iz ugotovitev iz točke 348 zgoraj, Komisija ni uspela dokazati, da sta irski podružnici družb ASI in AOE opravljali najbolj zapletene funkcije.

447 Poleg tega Komisija zlasti v zvezi z družbo ASI svoje sklepanje opira na preudarek, da je irska podružnica prevzela tveganja, ki so bila zelo pomembna za dejavnosti skupine Apple. Kot pa je razvidno iz ugotovitev iz točke 407 zgoraj, Komisija ni uspela dokazati, da je irska podružnica družbe ASI dejansko prevzela ta tveganja.

448 Posledično ob neobstoju drugih dokazov Komisija ni uspela dokazati, da sta stopnji donosa, določeni v skladu z davčnim stališčem iz leta 1991, prenizki za plačilo funkcij, ki sta jih dejansko opravljali irski podružnici družb ASI in AOE, ob upoštevanju njunih sredstev in njunih tveganj.

b) Donos irskih podružnic družb ASI in AOE, potrjen z davčnim stališčem iz leta 2007

449 Poleg očitka, ki se nanaša na neobstoj poročila o razporejanju dobička, s katerim bi bilo podprto davčno stališče iz leta 2007, in ki je bil zavrnjen iz razlogov, navedenih zgoraj v točkah od 430 do 435, je Komisija ugovarjala donosu irskih podružnic družb ASI in AOE v obliki dobička, razporejenega k tema podružnicama na podlagi davčnega stališča iz leta 2007, z izpodbijanjem *ad hoc* poročil, ki sta ju Irska in družba Apple Inc. predložili, da bi naknadno utemeljili to, da se je ta dobiček umeščal v razpone primerljivih tržnih vrednosti. Komisija je še posebej podvomila o zanesljivosti *ad hoc* poročil, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., ker družbe, izbrane za študijo primerljivosti, na kateri sta temeljili navedeni poročili, niso bile primerljive z družbama ASI in AOE.

1) Izbira družb, uporabljenih v analizah primerljivosti

450 Komisija je v izpodbijanem sklepu med drugim opozorila na napaki v zvezi s primerljivostjo družb, ki so bile izbrane v študiji primerljivosti z irsko podružnico družbe ASI. Prvič, v točki 350 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da ni mogoče opredeliti družb, ki so bile izbrane v okviru *ad hoc* poročila, ki ga je predstavila družba Apple Inc. Drugič, v točki 351 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija poudarila, da pri izbiri primerljivih družb v študiji primerljivosti ni bilo upoštevano dejstvo, da v nasprotju s temi družbami skupina Apple prodaja visokokakovostno blago z blagovno znamko in svoje proizvode na trgu pozicionira kot take. V zvezi s tem je Komisija navedla, da medtem ko je družba ASI odgovorna za jamstva za prodano blago, ki v zvezi z visokokakovostnim blagom z blagovno znamko pomenijo zelo veliko tveganje, izbrane primerljive družbe niso izpostavljene takemu tveganju.

451 Glede primerljivosti z irsko podružnico družbe AOE je Komisija poudarila (v točki 359 obrazložitve izpodbijanega sklepa), da so v *ad hoc* poročilu, ki ga je predložila Irska, upoštevane samo proizvodne družbe, čeprav družba AOE zagotavlja tudi skupne storitve drugim družbam skupine Apple v regiji EMEIA, na primer dejavnosti v zvezi s financami, informacijskimi sistemi in tehnologijo ter človeškimi viri.

452 Najprej je treba navesti, da tudi ob predpostavki, da sta napaki, ki ju je Komisija ugotovila v zvezi z *ad hoc* poročiloma, ki sta ju *ex post facto* predložili Irska in družba Apple Inc., dokazani ter da ovržeta ugotovitve teh poročil, Komisija iz njiju ni mogla sklepati, da sta izpodbijani davčni stališči pripeljali do zmanjšanja davčnega bremena družb ASI in AOE na Irskem.

453 Ti poročili sta Irska in družba Apple Inc. namreč predložili, da bi *ex post facto* dokazali, da se je dobiček, razporejen k irskima podružnicama družb ASI in AOE na podlagi izpodbijanih davčnih stališč, umeščal v razpone primerljivih tržnih vrednosti. To, da sta Irska in družba Apple Inc. predložili ti *ad hoc* poročili, pa ne more spremeniti dokaznega bremena glede obstoja prednosti v obravnavanem primeru, ki ga nosi Komisija, kot je bilo opozorjeno zgoraj v točki 100.

454 Vsekakor je treba preučiti, ali sta napaki, ki ju je Komisija ugotovila v *ad hoc* poročilih, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., dokazani in omogočata, da se ugotovitve navedenih poročil ovržejo.

455 Prvič, pomembno je navesti, kot pravilno zatrjujejo Irska ter družbi ASI in AOE, da analize na področju transfernih cen niso eksaktna znanost in da ni mogoče iskati natančnih rezultatov glede ravni, ki se bo štela za skladno z neodvisnim tržnim načelom. V zvezi s tem je treba opozoriti na točko 1.13 Smernic OECD za določanje transfernih cen, v kateri je navedeno, da je cilj določanja transfernih cen poiskati „zanesljiv[o] ocen[o] o rezultatu po neodvisnem tržnem načelu, ki temelji na zanesljivih informacijah“, in da „določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, ampak zahteva trezno presojo na obeh straneh, pri davčnem organu in davčnem zavezancu“.

456 Drugič, glede podjetij, izbranih za študijo primerljivosti, na kateri je temeljilo *ad hoc* poročilo, ki ga je predložila družba Apple Inc., družbi ASI in AOE trdita, da je družba Apple Inc. med upravnim postopkom Komisijo večkrat prosila za pripombe na to *ad hoc* poročilo, ne da bi bilo izpostavljeno kakršno koli konkretno vprašanje glede podatkov iz študije primerljivosti. Komisija teh trditev ne izpodbija. Poleg tega sta družbi ASI in AOE v okviru obravnavane tožbe predložili podatke, ki so bili uporabljeni za to *ad hoc* poročilo, pri čemer sta navedli, da so bili ti podatki vzeti iz iste podatkovne zbirke, kot je bila uporabljena v okviru *ad hoc* poročila, ki ga je predložila Irska. Komisija ni podala drugih konkretnih ugovorov v zvezi z *ad hoc* poročilom, ki ga je predložila družba Apple Inc.

457 Tretjič, ker je Komisija v zvezi z *ad hoc* poročiloma, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., prerekala uporabo študije primerljivosti, ki je temeljila na iskanju v zbirki primerljivih podatkov, je treba navesti naslednje.

458 Najprej, v delu, v katerem je treba očitke Komisije razumeti tako, da ta z njimi izpodbija uporabo zbirke primerljivih podatkov, jih ni mogoče sprejeti. Brez podpore podatkovne zbirke namreč v okviru drugega koraka enostranske metode razporejanja dobička ne bi bilo mogoče opraviti študije primerljivosti, na podlagi katere se lahko izvede ocena dobička, za katerega se šteje, da bi bil ustvarjen pod običajnimi tržnimi pogoji, ta ocena pa zahteva, da jo je mogoče izvesti na primerljivih družbah.

459 Komisija pa ni zagotovila dokazov, ki bi utemeljevali, da se že v osnovi izključi uporaba podatkovnih zbirk, ki so jih pripravile neodvisne specializirane družbe, kot je zbirka, uporabljena pri *ad hoc* poročilih, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc. Kot namreč pravilno trdijo Irska ter družbi ASI in AOE, so te podatkovne zbirke ustvarjene na podlagi kod Splošne klasifikacije gospodarskih dejavnosti v Evropskih skupnostih (NACE) in tvorijo – če ni dokazov o napakah, ki bi tem zbirkam odvzeli veljavo – empirično podlago, ki jo je mogoče uporabiti za izvedbo študij primerljivosti.

460 Dalje, glede trditev, s katerimi želi Komisija izpodbiti primerljivost družb, ki so bile izbrane za analizo primerljivosti, kar se nanaša na irsko podružnico družbe ASI, je treba poudariti, da je Komisija zgolj navedla iste trditve, kot jih je podala zoper izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička, in sicer, da je bila družba ASI odgovorna za jamstva za prodano blago in da je prevzela precejšnje tveganje za vrhunsko blago, s katerim ravnajo tretji podizvajalci, medtem ko izbrane družbe niso prevzele tovrstnih in tako velikih tveganj ter torej niso bile primerljive. Te trditve pa je treba iz istih razlogov, kot so bili navedeni zgoraj v točkah od 391 do 402, zavrniti.

461 Poleg tega je treba po zgledu Irske ter družb ASI in AOE navesti, da v obravnavanem primeru, kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točki 413, ni bilo mogoče izključiti stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička, zato visokokakovostna narava blagovne znamke v tem primeru ne vpliva bistveno na primerljivost. Kot pravilno zatrjujeta družbi ASI in AOE, namreč to, da družba distribuira visokokakovostno blago z blagovno znamko, ne more nujno imeti vpliva na stroške poslovanja v primerjavi s stroški poslovanja, ki bi jih morala kriti, če bi distribuirala blago nižje kakovosti. Ta preudarek je bil v obravnavanem primeru ponazorjen z dejstvom, ki ga je Komisija tudi sama priznala v točki 337 obrazložitve izpodbijanega sklepa, in sicer, da so stroški poslovanja irske podružnice družbe ASI ostali razmeroma stabilni v razmerju do eksponentnega povečanja prodaje te družbe.

462 V zvezi s pridržki glede primerljivosti proizvodnih družb, izbranih v okviru analize primerljivosti v zvezi z irsko podružnico družbe AOE, je treba zaradi pomožnih funkcij, ki naj bi jih ta podružnica opravljala poleg proizvodnih dejavnosti, navesti, da te pomožne funkcije niso reprezentativne za vse funkcije, ki jih je opravljala navedena podružnica, kot pravilno trdijo Irska ter družbi ASI in AOE. V zvezi s tem se te stranke opirajo zlasti na analizo dejavnosti irske podružnice družbe AOE, ki je bila izvedena v *ad hoc* poročilih, ki so ju predložile, in ki je Komisija v tem konkretnem pogledu ni izpodbijala.

463 Nazadnje, v zvezi z okoliščino, ki jo omenja Komisija, da je bila za tri od 52 družb, izbranih za analizo primerljivosti, uvedena likvidacija, taki pridržki ne morejo vplivati na zanesljivost te analize kot celote. Poleg tega naj bi bila likvidacija za te družbe uvedena po davčnih letih, za katera je bila izvedena analiza. Prav tako v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, ob upoštevanju preudarkov iz točke 455 zgoraj ni razvidno, da bi tri od 52 družb, ki so bile predmet zadevne analize, predstavljale znaten delež, ki bi lahko izkrivil rezultat študije primerljivosti.

464 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Komisija ni uspela omajati zanesljivosti študij primerljivosti, na katerih temeljita *ad hoc* poročili, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., ter torej dokazati nezanesljivosti teh poročil.

2) Popravljena analiza primerljivosti, ki jo je izvedla Komisija

465 Navesti je treba, da je Komisija v točkah od 353 do 356 obrazložitve izpodbijanega sklepa izvedla lastno analizo primerljivosti, ki jo je mogoče označiti za „popravljeno analizo primerljivosti“.

466 V okviru svoje popravljene analize primerljivosti je Komisija skušala oceniti, ali se je donos irskih podružnic družb ASI in AOE, kot je bil potrjen z izpodbijanima davčnima stališčema, umeščal v razpone primerljivih tržnih vrednosti.

467 Prvič, v zvezi z irsko podružnico družbe ASI je Komisija uporabila podatke o družbah, izbranih v *ad hoc* poročilu, ki ga je predložila Irska, pri čemer je irsko podružnico družbe ASI upoštevala kot testno stranko, prihodke od prodaje pa kot kazalnik ravni dobička. Ti podatki so prikazani na sliki 13 v točki 354 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Komisija je tako dobiček, razporejen k irski podružnici družbe ASI glede na prihodke od prodaje družbe ASI, primerjala z mediano donosnosti prihodkov od prodaje družb, izbranih v okviru *ad hoc* poročila, ki ga je predložila Irska, za leta od 2007 do 2011.

468 Na začetku je treba poudariti, da bi pristop Komisije, v okviru katerega je primerjala na eni strani rezultate svoje analize in na drugi strani obdavčljivi dobiček družbe ASI glede na izpodbijani davčni stališči, tej instituciji načeloma sicer res lahko omogočil, da bi dokazala obstoj selektivne prednosti.

469 Vendar ugotovitve popravljene analize primerljivosti, ki jo je izvedla Komisija, ne morejo ovreči ugotovitev *ad hoc* poročil, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., v skladu s katerimi se je dobiček irskih podružnic družb ASI in AOE, določen na podlagi izpodbijanih davčnih stališč, umeščal v razpone primerljivih tržnih vrednosti.

470 Najprej je treba ugotoviti, da se popravljena analiza primerljivosti Komisije opira na prihodke od prodaje kot kazalnik ravni dobička za uporabo TNMM. Kot pa izhaja iz preudarkov iz točk 402 in 412 zgoraj, ni bilo dokazano, da je bila uporaba stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička v obravnavanem primeru neprimerna. Prav tako ni bilo dokazano, da bi bila uporaba prihodkov od prodaje primernejša.

471 Dalje je treba spomniti, da analiza, ki jo je Komisija izvedla v okviru podrednega sklepanja, temelji na predpostavki, v skladu s katero so bile v bistvu funkcije, ki jih je opravljala irska podružnica družbe ASI, zapletene in odločilne za uspeh znamke Apple ter torej poslovnih dejavnosti družbe ASI. Poleg tega je navedena podružnica po mnenju Komisije prevzela precejšnja tveganja v zvezi z dejavnostmi družbe ASI. Kot pa je bilo ugotovljeno zgoraj v točkah 348 in 407, Komisija ni uspela dokazati, da je podružnica družbe ASI opravljala zapletene funkcije in prevzela ta precejšnja tveganja.

472 Nazadnje, Komisija je v točkah od 353 do 355 obrazložitve izpodbijanega sklepa skušala oceniti mediano donosnosti prihodkov od prodaje primerljivih podjetij z mediano donosnosti prihodkov od prodaje družbe ASI glede na dobiček, razporejen k njeni irski podružnici na podlagi davčnega stališča iz leta 2007. Ta pristop pa ni v skladu z odobrenim pristopom OECD ne s členom 25 TCA 97, ker donosnost prihodkov od prodaje družbe ASI v primeru njene irske podružnice ne more odražati vrednosti funkcij, ki jih je ta podružnica dejansko opravljala, in sicer iz naslednjih razlogov.

473 Na eni strani, kot je bilo navedeno zgoraj v točkah 384 in 385, je šlo pri distribucijskih funkcijah, ki jih je zagotavljala irska podružnica družbe ASI, za nabavo, prodajo in distribucijo izdelkov znamke Apple na podlagi okvirnih sporazumov, dogovorjenih zunaj te podružnice. Torej dodane vrednosti, ki jo je prinašala irska podružnica družbe ASI, ni mogoče zajeti z donosnostjo prihodkov od prodaje družbe ASI.

474 Na drugi strani funkcije, ki jih je dejansko opravljala irska podružnica družbe ASI, niso imele odločilnega vpliva na intelektualno lastnino skupine Apple ali na znamko Apple, kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točki 341. Ta dejavnika pa sta tesno povezana in ju je mogoče združiti pod znamko Apple, ki označuje visokokakovostne izdelke in glede katere je Komisija v točki 351 obrazložitve izpodbijanega sklepa sama menila, da odločilno vpliva na vrednost prodaje družbe ASI. Iz tega razloga donosnost prihodkov od prodaje družbe ASI ne zagotavlja realne slike dejanskega prispevka njene irske podružnice k navedenim prihodkom.

475 V teh okoliščinah ugotovitve popravljene analize primerljivosti, ki jo je izvedla Komisija in se nanaša na donos irske podružnice družbe ASI – to je analize, v kateri so bili kot kazalnik ravni dobička uporabljeni prihodki od prodaje – ne morejo ovreči ugotovitev *ad hoc* poročil, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc. ter v katerih so bili kot kazalnik ravni dobička uporabljeni stroški poslovanja.

476 Drugič, glede donosa družbe AOE, kot je Komisija sama navedla v točki 357 obrazložitve izpodbijanega sklepa, rezultati analize primerljivosti, ki jo je uporabila Komisija, kot so povzeti zgoraj v točki 425, kažejo, da se je dobiček, ki je bil razporejen k irski podružnici družbe AOE na Irskem na podlagi izpodbijanih davčnih stališč, umeščal v razpone, za katere je mogoče šteti, da zajemajo primerljive tržne vrednosti.

477 Rezultati analize, ki jo je izvedla Komisija, torej v bistvu potrjujejo ugotovitve, ki izhajajo iz *ad hoc* poročil, ki sta ju predložili Irska in družba Apple Inc., ter v skladu s katerimi se je dobiček, razporejen k irski podružnici družbe AOE, umeščal v razpone primerljivih tržnih vrednosti. V zvezi s tem je treba poudariti – ob upoštevanju preudarkov, ki so bili navedeni zgoraj v točki 455 glede analiz na področju transfernih cen – da dejstvo, da so ti rezultati bolj v spodnjem delu razpona primerljivih tržnih vrednosti, ne more ovreči navedenih rezultatov.

478 Glede na zgornje preudarke je treba sprejeti očitke, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo zoper ugotovitve Komisije glede metodološke napake v zvezi s stopnjama donosa, sprejetima v izpodbijanih davčnih stališčih.

5. Sklepne ugotovitve v zvezi s presojami Komisije v okviru podrednega sklepanja

479 Zgornje ugotovitve glede napak v metodah za izračun obdavčljivega dobička družb ASI in AOE kažejo, da sta izpodbijani davčni stališči pomanjkljivi in včasih nedosledni. Vendar te okoliščine same po sebi ne zadostujejo, da bi se dokazal obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU.

480 Komisija namreč ni uspela dokazati, da so metodološke napake, ki jih je izpostavila v zvezi z metodami razporejanja dobička, potrjenimi z izpodbijanima davčnima stališčema, in ki so izhajale iz izbire irskih podružnic kot testnih strank (točka 351 zgoraj), izbire stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička (točka 417 zgoraj) in stopenj donosa, sprejetih v izpodbijanih davčnih stališčih (točka 478 zgoraj), pripeljale do zmanjšanja obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem. Posledično ni uspela dokazati, da sta ti davčni stališči tema družbama zagotovili prednost.

481 V teh okoliščinah je treba sprejeti tožbena razloga, ki ju Irska ter družbi ASI in AOE navajajo v zvezi s tem, da Komisija v okviru podrednega sklepanja ni uspela dokazati, da v obravnavanem primeru obstaja prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

F. Tožbena razloga, s katerima se izpodbijajo presoje, ki jih je Komisija podala v okviru alternativnega sklepanja (peti tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in deveti tožbeni razlog v zadevi T-892/16)

482 Komisija je v točkah od 369 do 403 obrazložitve izpodbijanega sklepa predstavila svoje alternativno sklepanje, ki zajema alternativo med dvema deloma.

483 Prvič, v točkah od 369 do 378 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da je neodvisno tržno načelo neločljivo povezano z uporabo člena 25 TCA 97 in da izpodbijani davčni stališči, ker odstopata od navedenega načela, zagotavljata selektivno prednost v obliki zmanjšanja davčne osnove družb ASI in AOE.

484 Drugič, v točkah od 379 do 403 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija navedla, da tudi če neodvisno tržno načelo ne ureja uporabe člena 25 TCA 97 , bi bilo treba za izpodbijani davčni stališči še vedno šteti, da družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost, ker bi ti stališči izhajali iz diskrecijske pravice, ki jo izvajajo irski davčni organi.

485 Irska ter družbi ASI in AOE v bistvu izpodbijajo presoje, ki jih je Komisija podala v okviru obeh delov alternativnega sklepanja.

1. Prvi del alternativnega sklepanja Komisije

486 Komisija je s prvim delom alternativnega sklepanja menila, da izpodbijani davčni stališči odstopata od člena 25 TCA 97, ker je neodvisno tržno načelo neločljivo povezano s tem členom (točka 377 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Nato se je Komisija sklicevala na svoje podredno sklepanje, v okviru katerega je menila, da izpodbijani davčni stališči ne omogočata, da bi se dobil zanesljiv približek tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom, in je posledično ugotovila, da sta ti davčni stališči družbama ASI in AOE zagotovili selektivno prednost (točka 378 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

487 V zvezi s tem zadošča poudarek, da je treba ugotoviti – ker prvi del alternativnega sklepanja Komisije temelji na ugotovitvah, ki jih je podala v okviru podrednega sklepanja, in ker se Komisija, kot je bilo sklenjeno zgoraj v točki 481, ne more opreti na tako sklepanje, da bi ugotovila obstoj prednosti v obravnavanem primeru – da se Komisija prav tako ne more opreti na prvi del svojega primarnega sklepanja, da bi ugotovila obstoj selektivne prednosti v obravnavanem primeru.

488 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Komisija s prvim delom alternativnega sklepanja ni uspela dokazati, da sta izpodbijani davčni stališči družbama ASI in AOE zagotovili selektivno prednost.

2. Drugi del alternativnega sklepanja Komisije

489 V okviru drugega dela alternativnega sklepanja Komisija navaja, da bi tudi ob predpostavki, da uporabe člena 25 TCA 97 ne bi urejalo neodvisno tržno načelo, izpodbijani davčni stališči družbama ASI in AOE še vedno zagotavljali selektivno prednost, ker so ju irski davčni organi sprejeli diskrecijsko.

490 Na eni strani je Komisija trdila, da je s primarnim in podrednim sklepanjem dokazala, da so z izpodbijanima davčnima stališčema odobrene metode razporejanja dobička, katerih rezultat sta zmanjšanje obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem in gospodarska prednost v smislu člena 107(1) Pogodbe PDEU.

491 Na drugi strani je navedla, da v členu 25 TCA 97 niso določena objektivna merila za razporejanje dobička med različnimi deli iste družbe nerezidentke, zato diskrecijska pravica irskih davčnih organov pri uporabi te določbe ne temelji na objektivnih merilih v zvezi z davčnim sistemom, kar ustvarja domnevo selektivnosti za izpodbijani davčni stališči. Poleg tega je Komisija preučila 11 davčnih stališč, ki ji jih je posredovala Irska, in ugotovila nekatere nedoslednosti, na podlagi katerih je presodila, da je praksa irskih davčnih organov na področju davčnih stališč diskrecijska, saj se pri uporabi člena 25 TCA 97 ne uporabljajo dosledna merila za določitev razporeditve dobička k irskim podružnicam družb nerezidentk.

492 Komisija je na podlagi tega sklenila, da sta bili izpodbijani davčni stališči izdani na podlagi diskrecijske pravice irskih davčnih organov ob neobstoju objektivnih meril v zvezi z davčnim sistemom ter da je treba za ti davčni stališči zato šteti, da družbama ASI in AOE dajeta selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

493 V zvezi s preudarki Komisije, prvič, je treba opozoriti, da s primarnim in podrednim sklepanjem ni uspela dokazati, da obstaja prednost, zato obstoja selektivne prednosti v obravnavanem primeru ne more dokazati zgolj z alternativnim sklepanjem, kot je to sklepanje opisano zgoraj. Tudi ob predpostavki, da je obstoj diskrecijske pravice davčnih organov dokazan, tak obstoj diskrecijske pravice namreč ne pomeni nujno, da se je ta izvajala tako, da je bilo davčno breme upravičenca davčnega stališča zmanjšano v primerjavi z davčnim bremenom, ki bi ga običajno moral nositi.

494 Alternativno sklepanje Komisije torej ne zadostuje, da bi se dokazal obstoj državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU.

495 Drugič in vsekakor Komisija ni uspela dokazati, da so irski organi v obravnavanem primeru izvajali široko diskrecijsko pravico.

496 Spomniti je namreč treba na sodno prakso, v skladu s katero za to, da se ugotovi selektivnost davčne ugodnosti, ni nujno, da imajo pristojni nacionalni organi diskrecijsko pravico, da priznajo upravičenost do nje. Obstoj take pravice pa lahko tem organom omogoči, da dajo posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga prednost v škodo drugih, med drugim v primeru, v katerem imajo

pristojni organi diskrecijsko pravico za določitev upravičencev in pogojev za ukrep, ki se dodeli na podlagi meril, ki so davčnemu sistemu tuja (sodba z dne 25. julija 2018, Komisija/Španija in drugi, C-128/16 P, EU:C:2018:591, točka 55).

497 Ugotoviti je treba, da se je Komisija v točki 381 obrazložitve izpodbijanega sklepa omejila na zatrjevanje, da Irska ni predstavila nobenega objektivnega standarda za razporejanje dobička družbe nerezidentke za uporabo člena 25 TCA 97. Neposredno na podlagi tega je v isti točki 381 obrazložitve sklepala, da „bi to pomenilo, da diskrecijska pravica [irskih davčnih organov] pri uporabi te določbe ne temelji na objektivnih merilih v zvezi z davčnim sistemom, kar ustvarja domnevo selektivne prednosti“.

498 Kot pa je bilo ugotovljeno zgoraj v točkah 238 in 239, uporaba člena 25 TCA 97 zahteva, da se opravi objektivna analiza dejstev, ki zajema, prvič, opredelitev dejavnosti, ki jih opravlja podružnica, sredstev, ki jih vloži v svoje funkcije, in z njimi povezanih tveganj, ki jih prevzame, in drugič, določitev vrednosti tovrstnih dejavnosti na trgu. Taka analiza v bistvu ustreza tisti, ki je predlagana v okviru odobrenega pristopa OECD.

499 Zato Komisija ne more trditi, da to, da so irski davčni organi uporabili člen 25 TCA 97, ne zajema uporabe doslednih meril za določitev razporeditve dobička k irskim podružnicam družb nerezidentk.

500 Res je, da to, kako so irski davčni organi v obravnavanem primeru uporabili člen 25 TCA 97, v okviru izpodbijanih davčnih stališč ni bilo zadostno dokumentirano. Kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točkah 347 in 433, so bili namreč informacije in dokazi v utemeljitev take uporabe zelo jedrnati. To pomanjkanje dokumentirane analize resda pomeni obžalovanja vredno metodološko napako v okviru izračuna obdavčljivega dobička družb ASI in AOE, potrjenega z izpodbijanima davčnima stališčema. Vendar taka napaka sama po sebi ne more dokazovati, da sta bili izpodbijani davčni stališči posledica izvajanja široke diskrecijske pravice irskih davčnih organov.

501 Tretjič, 11 davčnih stališč v zvezi z razporeditvijo dobička k irskim podružnicam družb nerezidentk, ki jih je Komisija preučila v točkah od 385 do 395 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ne more dokazovati obstoja široke diskrecijske pravice irskih davčnih organov, ki pripelje do ugodnejše obravnave družb upravičenk v primerjavi z drugimi družbami v primerljivem položaju.

502 Kot je razvidno iz točk od 385 do 395 obrazložitve izpodbijanega sklepa, se namreč vsako od teh 11 davčnih stališč nanaša na družbe s povsem različnimi dejavnosti. Kot Komisija sama poudarja v točki 88 obrazložitve izpodbijanega sklepa, pa je razporeditev dobička med povezanimi družbami odvisna od funkcij, ki jih opravlja, tveganj, ki jih prevzame, in sredstev, ki jih vloži vsaka družba. Zato je treba zgolj za okoliščino, da so v 11 davčnih stališčih potrjene različne metode razporejanja dobička, ugotoviti, da temelji prav na dejstvu, da se položaji davčnih zavezancev razlikujejo. Tako to, da so bili ti različni položaji upoštevani za sprejetje zadevnih davčnih stališč, nikakor ne dokazuje kakršne koli diskrecijske pravice irskih davčnih organov.

503 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da se Komisija ne more opirati na drugi del alternativnega sklepanja za ugotovitev obstoja selektivne prednosti v obravnavanem primeru.

504 Zato je treba sprejeti tožbena razloga, ki ju Irska ter družbi ASI in AOE navajajo v zvezi s tem, da Komisija v okviru alternativnega sklepanja ni uspela dokazati, da v obravnavanem primeru obstaja prednost v smislu člena 107(1) PDEU, ne da bi bilo treba preučiti očitke, ki se nanašajo na bistveno kršitev postopka in kršitev pravice do izjave ter ki jih družbi ASI in AOE navajata zoper presoje Komisije v okviru navedenega alternativnega sklepanja.

G. Sklepne ugotovitve v zvezi s presojo Komisije, ki se nanaša na obstoj selektivne prednosti

505 Ob upoštevanju ugotovitev iz točk 312, 481 in 504 zgoraj, v skladu s katerimi je treba sprejeti tožbene razloge, ki jih Irska ter družbi ASI in AOE navajajo zoper presoje Komisije, podane v okviru njenega primarnega, podrednega in alternativnega sklepanja, je treba ugotoviti, da Komisija v obravnavanem primeru ni dokazala, da so irski davčni organi s sprejetjem izpodbijanih davčnih stališč družbama ASI in AOE zagotovili selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

506 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso, navedeno zgoraj v točki 100, Komisija davčni ukrep sicer lahko opredeli kot državno pomoč, vendar le če so izpolnjeni pogoji za tako opredelitev.

507 V obravnavanem primeru Komisija ni uspela pravno zadostno dokazati obstoja prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, zato je treba izpodbijani sklep v celoti razglasiti za ničen, ne da bi bilo treba preučiti preostale tožbene razloge, ki jih navajajo Irska ter družbi ASI in AOE.

IV. Stroški

508 V skladu s členom 134(1) Poslovnika se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Komisija ni uspela, zato ji je treba naložiti plačilo svojih stroškov, stroškov Irske v okviru zadeve T-778/16 ter stroškov družb ASI in AOE v skladu z njihovimi predlogi.

509 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Irska v okviru zadeve T-892/16, Veliko vojvodstvo Luksemburg, Republika Poljska in Nadzorni organ EFTA krijejo svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (sedmi razširjeni senat)

razsodilo:

1. **Zadevi T-778/16 in T-892/16 se združita za izdajo te sodbe.**

2. **Sklep Komisije (EU) 2017/1283 z dne 30. avgusta 2016 o državni pomoči SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ki jo je Irska odobrila skupini Apple se razglasi za ničen.**

3. **Evropska komisija nosi svoje stroške, stroške Irske v okviru zadeve T-778/16 ter stroške družb Apple Sales International in Apple Operations Europe.**

4. **Irska v okviru zadeve T-892/16, Veliko vojvodstvo Luksemburg, Republika Poljska in Nadzorni organ EFTA nosijo svoje stroške.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 15. julija 2020.

Podpisi

Kazalo

I. Dejansko stanje 2

A. Zgodovina skupine Apple 2

1. Skupina Apple 2

2. Družbi ASI in AOE 3

a) Družbena struktura 3

b) Sporazum o delitvi stroškov 3

c) Sporazum o trženjskih storitvah 3

3. Irski podružnici 4

B. Izpodbijani davčni stališči 4

1. Davčno stališče iz leta 1991 4

a) Davčna osnova družbe ACL, predhodnice družbe AOE 4

b) Davčna osnova družbe ACAL, predhodnice družbe ASI 5

2. Davčno stališče iz leta 2007 5

C. Upravni postopek pred Komisijo 6

D. Izpodbijani sklep 6

1. Obstoj selektivne prednosti 7

a) Referenčni okvir 7

b) Neodvisno tržno načelo 7

c) Selektivna prednost zaradi nerazporeditve dobička, ustvarjenega z licencami za intelektualno lastnino, katerih imetnici sta bili družbi ASI in AOE, k irskima podružnicama (primarno sklepanje) 8

d) Selektivna prednost zaradi neustrezne izbire metod razporejanja dobička k irskima podružnicama družb ASI in AOE (podredno sklepanje) 8

e) Selektivna prednost, ker izpodbijani davčni stališči, ki nista v skladu z neodvisnim tržnim načelom, odstopata od referenčnega okvira, tudi ob predpostavki, da ga tvori le člen 25 TCA 97 (alternativno sklepanje) 9

f) Sklepna ugotovitev glede selektivne prednosti 9

2. Nezdružljivost, nezakonitost in vračilo pomoči 9

3. Izrek 10

II. Postopek in predlogi strank 10

A. Zadeva T-778/16 10

1. Sestava senata in prednostna obravnava 11

2. Intervenciji 11

3. Predlogi za zaupno obravnavo 11

4. Predlogi strank 12

B. Zadeva T-892/16 12

1. Sestava senata, prednostna obravnava in združitev 12

2. Intervencije 12

3. Predlogi za zaupno obravnavo 13

4. Predlogi strank 13

C. Združitev zadev in ustni del postopka 14

III. Pravo 14

A. Združitev zadev T-778/16 in T-892/16 za izdajo skupne končne sodbe 14

B. Navajani tožbeni razlogi in struktura preučitve obravnavanih tožb 14

C. Tožbena razloga, ki se nanašata na prekoračitev pristojnosti Komisije in na njeno poseganje v pristojnosti držav članic, zlasti v nasprotju z načelom davčne avtonomije (osmi tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in štirinajsti tožbeni razlog v zadevi T-892/16) 16

D. Tožbeni razlogi, ki se nanašajo na napake, storjene v okviru primarnega sklepanja Komisije 18

1. Skupna preučitev meril prednosti in selektivnosti (del drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16) 19

2. Opredelitev referenčnega okvira in presoje, ki se nanašajo na običajno obdavčitev na podlagi irskega prava (del prvega in drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter prvi, drugi in peti tožbeni razlog v zadevi T-892/16) 20

a) Referenčni okvir 20

b) Presoje Komisije, ki se nanašajo na običajno obdavčitev dobička na podlagi irskega davčnega prava 23

1) Uporaba člena 25 TCA 97 (del drugega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 in del prvega tožbenega razloga v zadevi T-892/16) 24

2) Neodvisno tržno načelo (del prvega tožbenega razloga in tretji tožbeni razlog v zadevi T-778/16 ter del prvega tožbenega razloga in drugi tožbeni razlog v zadevi T-892/16) 26

i) Možnost, da se Komisija opre na neodvisno tržno načelo, da bi preverila obstoj selektivne prednosti 26

ii) Ali je Komisija pravilno uporabila neodvisno tržno načelo v okviru primarnega sklepanja? ... 30

3) Odobreni pristop OECD (del drugega in četrtega tožbenega razloga v zadevi T-778/16 ter peti tožbeni razlog v zadevi T-892/16) ... 31

i) Možnost, da se Komisija opre na odobreni pristop OECD ... 31

ii) Ali je Komisija pravilno uporabila odobreni pristop OECD v okviru primarnega sklepanja? ... 32

4) Sklepne ugotovitve v zvezi z opredelitvijo referenčnega okvira in presojami, ki se nanašajo na običajno obdavčitev na podlagi irskega prava ... 33

3. Presoje Komisije, ki se nanašajo na dejavnosti v skupini Apple (prvi tožbeni razlog v zadevi T-778/16 ter tretji in četrti tožbeni razlog v zadevi T-892/16) ... 33

a) Dejavnosti irske podružnice družbe ASI ... 34

b) Dejavnosti irske podružnice družbe AOE ... 38

c) Dejavnosti zunaj podružnic družb ASI in AOE ... 39

1) Strateško odločanje v skupini Apple ... 39

2) Odločanje družb ASI in AOE ... 40

d) Sklepne ugotovitve v zvezi z dejavnostmi v skupini Apple ... 41

4. Sklepna ugotovitev v zvezi s presojo Komisije, ki se nanaša na obstoj selektivne prednosti, na podlagi njenega primarnega sklepanja ... 41

E. Tožbena razloga, s katerima se izpodbijajo presoje, ki jih je Komisija podala v okviru podrednega sklepanja (četrti tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in osmi tožbeni razlog v zadevi T-892/16) ... 41

1. Presoja glede metod razporejanja dobička, potrjenih z izpodbijanima davčnima stališčema, ob upoštevanju TNMM ... 42

2. Izbira irskih podružnic družb ASI in AOE kot „testnih strank“ pri uporabi metod razporejanja dobička ... 43

3. Izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička ... 46

a) Izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička irske podružnice družbe ASI ... 47

1) Primerni kazalnik ravni dobička ... 47

2) Tveganje v zvezi s prometom ... 49

3) Tveganje v zvezi z jamstvi za izdelke ... 50

4) Tveganja v zvezi z dejavnostmi nepovezanih pogodbenikov ... 51

b) Izbira stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička irske podružnice družbe AOE ... 52

c) Sklepne ugotovitve v zvezi z izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička ... 53

4. Stopnji donosa, sprejeti v izpodbijanih davčnih stališčih 53

a) Donos irskih podružnic družb ASI in AOE, potrjen z davčnim stališčem iz leta 1991 55

b) Donos irskih podružnic družb ASI in AOE, potrjen z davčnim stališčem iz leta 2007 57

1) Izbira družb, uporabljenih v analizah primerljivosti 57

2) Popravljena analiza primerljivosti, ki jo je izvedla Komisija 59

5. Sklepne ugotovitve v zvezi s presojami Komisije v okviru podrednega sklepanja 61

F. Tožbena razloga, s katerima se izpodbijajo presoje, ki jih je Komisija podala v okviru alternativnega sklepanja (peti tožbeni razlog v zadevi T-778/16 in deveti tožbeni razlog v zadevi T-892/16) 61

1. Prvi del alternativnega sklepanja Komisije 61

2. Drugi del alternativnega sklepanja Komisije 62

G. Sklepne ugotovitve v zvezi s presojo Komisije, ki se nanaša na obstoj selektivne prednosti 64

IV. Stroški 64