Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. PITRUZZELLA
представено на 9 ноември 2023 година [1]

Дело C-465/20 P

Европейска комисия
срещу
Ирландия,
Apple Sales International,
Apple Operations International, по-рано Apple Operations Europe,
Велико херцогство Люксембург,
Република Полша,

Надзорен орган на ЕАСТ

„Обжалване — Държавни помощи — Предварителни данъчни решения (tax rulings) — Избирателни данъчни предимства“

I. Въведение

1. Настоящото дело е част от доста голяма поредица, чийто предмет е прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС по отношение на „данъчните становища“. Както е известно, „данъчното становище“ позволява на предприятията да поискат от данъчната администрация „предварително решение“ относно данъка, с който ще бъдат обложени, и следователно да получат от тази администрация официално становище по прилагането на националните данъчни правила и гаранция относно данъчното третиране, което ще бъде приложено към тях. Няма съмнение, че правилата в областта на държавните помощи не могат да се използват, за да се постигне скрито данъчна хармонизация, пред която има политически пречки, или за борба с вредната данъчна конкуренция. Всъщност използването на предимствата на различията между данъчните системи не означава предоставяне на помощ и данъчната конкуренция между държавите сама по себе си не е забранена. Комисията обаче трябва да може да провери дали чрез данъчна мярка, като например предварително решение, дадена държава членка предоставя избирателно предимство на определено предприятие. В такъв случай предприятията, които вече имат сами по себе си значителна пазарна мощ, какъвто е случаят с Apple, и във връзка с динамиката на цифровите пазари, които са насочени към концентрация на тази мощ, могат да получат предимство спрямо конкурентите, което би накърнило level playing field

[1] Език на оригиналния текст: италиански.

[еднаквите условия на конкуренция] между предприятията. Целта на правилата за държавните помощи е да се избегнат тези последици, които са вредни за конкуренцията, иновациите и потребителите.

2. Комисията иска отмяна на решение от 15 юли 2020 г., Ирландия и др./Комисия (наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“)[2], с което Общият съд отменя Решение (ЕС) 2017/1283 на Комисията от 30 август 2016 г.[3] (наричано по-нататък „спорното решение“) относно две предварителни данъчни решения, приети от ирландските данъчни органи спрямо Apple Operations Europe (AOE) и Apple Sales International (ASI) — две дружества от групата Apple (наричани по-нататък заедно „предварителните решения“).

II. Факти и обстоятелства по спора

3. Групата Apple, основана през 1976 г. и установена в Купертино, Калифорния (Съединени щати), се състои от Apple Inc. и всички контролирани от последното дружества. Глобалният ѝ бизнес е структуриран около ключови функционални области, управлявани и контролирани централно от Съединените щати (т. 1 от обжалваното съдебно решение). Apple Operations International (AOI) е дъщерно дружество, изцяло притежавано от Apple Inc. AOI притежава изцяло дъщерното дружество AOE, което на свой ред притежава изцяло дъщерното дружество ASI. Както ASI, така и AOE са учредени като дружества по ирландското право, но не са местни лица за данъчни цели в Ирландия (т. 3 от обжалваното съдебно решение)[4]. ASI и AOE създават клонове в Ирландия (наричани по-нататък заедно „ирландските клонове“). Ирландският клон на ASI отговаря по-специално за осъществяване на дейностите по поръчка, продажба и разпространение, свързани с продажбата на продукти с марката „Apple“ на свързани лица и клиенти трети лица в регионите, обхващащи Европа, Близкия изток, Индия и Африка (EMEIA), както и в Азия и Тихоокеанския басейн (APAC). Ключовите функции в рамките на този клон включват поръчка на готови изделия с марката „Apple“ от производители трети и свързани лица, действия по разпространение, свързани с продажбата на продукти на свързани лица в регионите EMEIA и APAC, както и продажба на продукти на трети лица в региона EMEIA, онлайн продажби, логистични операции и управление на звеното за следпродажбено обслужване. Ирландският клон на AOE отговаря за производството и сглобяването на специална гама от компютърни продукти в Ирландия, като настолни компютри iMac, лаптопи MacBook и други компютърни аксесоари, които доставя на свързани лица в региона EMEIA. Ключовите функции на този клон включват планиране на производството и графици, процесен инженеринг, производство и операции, осигуряване и контрол на качеството и операции по обновяване на оборудването (т. 9 и 10 от обжалваното съдебно решение).

4. През разглеждания в спорното решение период, а именно от 1991 г. до 2014 г. (наричан по-нататък „релевантният период“), между Apple Inc., от една страна, и ASI и AOE, от друга, действа споразумение за подялба на разходите (наричано по-нататък

[2] T-778/16 и T-892/16, EU:T:2020:338.

[3] Относно държавна помощ SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), приведена в действие от Ирландия в полза на Apple (ОВ L 187, 2017 г., стр. 1).

[4] В съображения 49—52 от спорното решение Комисията посочва, че съгласно ирландското право, приложимо през съответния период, ASI и AOE, макар да са били учредени в Ирландия и да са извършвали стопанска дейност в тази страна, не са били считани за местни лица за данъчни цели в Ирландия, тъй като са били пряко или непряко контролирани от дружество, което е местно лице за данъчни цели в Съединените щати (Apple Inc.). Тъй като обаче, освен ирландските клонове, ASI и AOE нямали данъчно присъствие нито в Съединените щати, нито другаде, Комисията е стигнала до заключението, че те са „лица без държава на данъчна регистрация от гледна точка на данъчната регистрация“.

„споразумението за подялба на разходите“). Споделените разходи са свързани най-вече с научноизследователската и развойната дейност (НИРД) за технологиите, влагани в продуктите на групата Apple. От една страна, по силата на това споразумение страните се съгласяват да поделят разходите и рисковете, свързани с НИРД за нематериалните активи, които са резултат от разработването на продукти и услуги на групата Apple. От друга страна, те се споразумяват Apple Inc. да остане притежател на нематериалните активи, за които разходите са били поделени, включително на правата върху интелектуалната собственост (наричана по-нататък „*ИС*“). Освен това Apple Inc. предоставя на ASI и AOE безвъзмезден лиценз, който им дава право да произвеждат и продават съответните продукти на Apple на отредената им територия, а именно в целия свят, с изключение на Северна и Южна Америка (наричани по-нататък „лицензите за ИС“)[5]. Страните по споразумението се задължават да поемат произтичащите от него рискове. Основният риск се състои в задължението да се плащат разходите за развойната дейност за правата върху ИС. През релевантния период в споразумението за подялба на разходите са направени редица изменения, по-специално за да се отчетат промените в приложимото законодателство (т. 5 и 6 от обжалваното съдебно решение).

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

A. По предварителните решения

6. В писмо от 12 октомври 1990 г., изпратено до ирландските данъчни органи, данъчните съветници на групата Apple описват дейностите на предшественика на AOE — Apple Computer Ltd (ACL) — в Ирландия, като посочват функциите, извършвани от ирландския клон на това дружество, установен в Корк (Ирландия). Те уточняват, че този клон притежава активите, свързани с производствената дейност, но AOE запазва собствеността върху използваните материали, незавършеното производство и готовата продукция. С писмо от 2 януари 1991 г. ирландските данъчни органи са уведомени за съществуването на ново дружество, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), предшественик на ASI, чийто клон в Ирландия е описан като отговарящ за снабдяването с предназначени за износ продукти от ирландски производители. С писмо от 29 януари 1991 г. (наричано по-нататък „предварителното решение от 1991 г.“) ирландските данъчни органи потвърждават предложените от групата Apple клаузи във връзка с изчисляването на облагаемата печалба на ACL и на ACAL в Ирландия. Облагаемата печалба на ACL е изчислена въз основа на процент от оперативните разходи на неговия ирландски клон, определен на 65 % от тези разходи до [*поверително*] годишно и на 20 % над тази стойност [*поверително*]. В случай че общата печалба е по-малка от стойността, получена по тази формула, тази по-малка стойност ще се използва за определяне на нетната печалба. Използваните при тези изчисления оперативни разходи включват всички оперативни разходи, с изключение на материалите за препродажба и поделените разходи за нематериални активи, начислени от

[5] В обжалваното съдебно решение Общият съд определя тези лицензи като „лицензи за ИС на групата Apple“. Това определение, което ще запазя непроменено при цитирането на откъси от обжалваното съдебно решение, се оспорва от Комисията, която го счита за неточно, тъй като не отразява факта, че става въпрос за териториално ограничени лицензи, предоставени на ASI и AOE.

свързани дружества от групата Apple. Облагаемата печалба на ACAL е изчислена въз основа на марж в размер на 12,5 % върху оперативните разходи на неговия ирландски клон (с изключение на материалите за препродажба) (т. 11—16 от обжалваното съдебно решение).

В писмо от 16 май 2007 г. до ирландските данъчни органи данъчните съветници на групата Apple излагат накратко предложението си за преразглеждане на метода за определяне на облагаемата основа на ирландските клонове на ASI и AOE. И в двата случая се предлага облагаемата печалба да съответства на процент от оперативните разходи, с изключение на разходите за начисления от филиали на групата Apple и разходите за материали. За ирландския клон на AOE се предлага да се добави сума, съответстваща на възвръщаемостта от ИС за разработените технологии за производствения процес на този клон, равняваща се на процент от неговия оборот. Предложено е също така споразумението да влезе в сила за двата клона от 1 октомври 2007 г., да се прилага за период от пет години, впоследствие да бъде подновявано ежегодно и да се прилага за нови правни субекти, създадени или преобразувани в рамките на групата Apple, стига техните дейности да съответстват на дейностите, извършвани от AOE и от ASI. С писмо от 23 май 2007 г. (наричано по-нататък „предварителното решение от 2007 г.“) ирландските данъчни органи потвърждават съгласието си с всички предложения. Това споразумение е прилагано до данъчната 2014 г. (т. 17—21 от обжалваното съдебно решение).

Б. По спорното решение

7. В спорното решение Комисията стига до заключението, че тъй като предварителните решения водят до намаляване на данъчната тежест, която ASI и AOE е трябвало да поемат, те са предоставили на тези дружества през релевантния период оперативна помощ, от която се е възползвала групата Apple като цяло (съображения 417 и 418). Тя обявява тази помощ за неправомерна и несъвместима с вътрешния пазар по силата на член 107, параграф 3, буква в) ДФЕС (член 1 от спорното решение) и разпорежда възстановяването ѝ (член 2 от спорното решение).

8. В раздел 8.2 от това решение Комисията провежда анализ в три стъпки в съответствие с установеното в съдебната практика, за да докаже наличието на избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС[6].

9. Що се отнася до първата стъпка, свързана с установяването на референтната система, тя приема, че тази система се състои от обичайните правила за данъчно облагане на корпоративната печалба в Ирландия, чиято цел е данъчното облагане на печалбата на всички дружества, данъчнозадължени в тази страна. С оглед на тази цел Комисията счита, че всички данъчнозадължени в Ирландия дружества, независимо дали са местни, или чуждестранни, интегрирани, или неинтегрирани, се намират в сравнимо правно и фактическо положение. Поради това тя приема, че разпоредбите на член 25 от Taxes Consolidation Act (Закон за консолидация на данъците) от 1997 г. (наричан по-нататък „ЗКД 97“), които се отнасят до данъчното облагане на чуждестранните дружества, са неразделна част от референтната система, а не отделна референтна рамка (съображения 227—243 от спорното решение). Съгласно този член дружество, което не е местно лице за данъчни цели, не подлежи на облагане с корпоративен данък, освен ако не извършва търговска дейност в Ирландия чрез клон или представителство. В този случай

[6] Вж. по-специално решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия (C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 68, наричано по-нататък „решението Fiat Chrysler“).

това дружество подлежи на облагане „за всички свои приходи от търговска дейност, произтичащи пряко или непряко от или чрез клон или представителство, и от имущество или права, използвани или държани от или за клон или представителство […]“. (вж. т. 158 от обжалваното съдебно решение).

10. Що се отнася до втората стъпка, която има за цел да се прецени наличието на избирателно предимство в резултат на дерогация от референтната система, Комисията най-напред уточнява, че като се имат предвид неговият текст и целта му, член 25 от ЗКД 97 следва да бъде прилаган заедно с метод за разпределение на печалбата, който води до облагаема печалба, съответстваща на „надеждно приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица“ (съображение 253). Този принцип, който има за цел „да гарантира, че за целите на данъчното облагане сделките между интегрирани дружества от една и съща група се третират, като се взема предвид размерът на печалбата, който би бил реализиран, ако сделките бяха сключени от независими дружества“, всъщност се прилага „за вътрешните взаимоотношения на различни части от едно и също интегрирано дружество, като например клон, който извършва сделки с други части на дружеството, към което принадлежи“ (съображения 252 и 253). В този контекст Комисията също така уточнява, че няма да прилага пряко принципите, разработени в рамките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), както произтичат по-специално от член 7, параграф 2 и член 9 от Примерната данъчна конвенция на ОИСР и от Доклада за разпределение на печалбата на местата на стопанска дейност от 2010 г., одобрен от Съвета на ОИСР на 22 юли 2010 г., който описва разрешения подход на ОИСР към прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, както е определен в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации[7] в контекста на разпределянето на печалба за постоянния обект (наричан по-нататък „разрешеният подход на ОИСР“)[8], но че ще ги вземе предвид като полезни насоки относно това как да се гарантира, че методите за разпределение на печалбата и за трансферно ценообразуване водят до резултати в съответствие с пазарните условия (съображение 255). По-нататък Комисията провежда анализа си, като се основава на три отделни линии на разсъждение, всяка от които позволява да се направи извод в случая за наличие на избирателно предимство. За целите на настоящото дело само първите две линии на разсъждение са релевантни — основната и вторичната. Въз основа на *основната линия на разсъждение* (съображения 265—321 от спорното решение) Комисията приема, че обстоятелството, че в предварителните решения ирландските данъчни органи възприемат необоснованото схващане, че лицензите за ИС трябва да бъдат разпределяни за данъчни цели извън Ирландия — и следователно на седалищата на ASI и AOE (наричани по-нататък „седалищата“), а не на ирландските им клонове — води до облагаеми годишни печалби на посочените дружества, които се отклоняват от надеждното приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани

[7] Юли 2010 г., OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (наричано по-нататък „Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване“).

[8] В съображения 87—89 от спорното решение Комисията изяснява, че разрешеният подход на ОИСР се състои от двустепенен анализ, според който доходът се разпределя на постоянен обект. Първата стъпка е да се възприеме хипотезата за постоянния обект, функциониращ като отделно и независимо дружество, „осъществяващо същите или сходни дейности при същите или сходни условия, като се вземат предвид изпълняваните дейности, използваните активи и рисковете, които дружеството поема чрез постоянния обект и чрез останалите части на дружеството“. Именно в този контекст е въведено понятието „значими човешки функции“. В рамките на първата стъпка съгласно разрешения подход на ОИСР на постоянния обект се разпределя икономическата собственост на активите, за които съответните значими функции се изпълняват от хората в постоянния обект. В рамките на втората стъпка Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване се прилага по аналогия към взаимоотношенията на постоянния обект с други части на дружеството, за да се гарантира, че изпълнението на всички негови функции по отношение на тези взаимоотношения се възнаграждава в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

лица. Въз основа на *вторичната линия на разсъждение* (съображения 325—360 от спорното решение) Комисията приема, че дори ирландските данъчни органи основателно да са възприели това схващане, резултатът би бил същият, тъй като методите за разпределение на печалбата, одобрени с предварителните решения, се основавали на неподходящ методически избор, който при всички случаи е довел до намаляване на размера на данъка, който ASI и AOE е трябвало да платят, в сравнение с неинтегрирани дружества, чиято облагаема печалба е определена от договорените на пазара цени при условия на сделки между несвързани лица.

11. Накрая, в рамките на третата стъпка от своя анализ Комисията констатира, че нито Ирландия, нито Apple са представили доводи, свързани с обосновката на избирателното предимство, предоставено от предварителните решения (съображения 404—411 от спорното решение).

III. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

12. Ирландия (дело T-778/16) и ASI и AOE (дело T-892/16) подават жалби срещу обжалваното решение. По дело T-778/16 са допуснати да встъпят Великото херцогство Люксембург в подкрепа на исканията на Ирландия и Република Полша в подкрепа на исканията на Комисията. По дело T-892/16 са допуснати да встъпят Надзорният орган на ЕАСТ в подкрепа на исканията на Комисията и Ирландия в подкрепа на исканията на ASI и AOE. Делата са съединени за целите на устната фаза на производството. В подкрепа на жалбите си Ирландия, от една страна, и ASI и AOE, от друга, повдигат съответно девет и четиринадесет до голяма степен припокриващи се основания, които Общият съд разглежда заедно.

13. В обжалваното съдебно решение, доколкото това е релевантно за целите на настоящото дело, Общият съд, на първо място, отхвърля изтъкнатите от Ирландия, ASI и AOE основания, отнасящи се до превишаване на пределите на правомощията на Комисията и до нарушение на принципа на данъчна автономия на държавите членки (т. 103—124). На второ място, той разглежда основанията, отнасящи се до грешки, допуснати от Комисията в *основната ѝ линия на разсъждение*. В този контекст най-напред той отхвърля оплакването на Ирландия, отнасящо се до съвместното разглеждане на критериите за предимство и за избирателност. По-нататък той разглежда оплакванията, отнасящи се до грешки при определянето на референтната система и обичайното данъчно облагане съгласно ирландското данъчно право. В края на този анализ Общият съд стига до заключението, че основната линия на разсъждение на Комисията се основава на „неправилна преценка на обичайното данъчно облагане по ирландското данъчно право, приложимо в случая“ (т. 249 от обжалваното съдебно решение). Накрая Общият съд разглежда „от съображения за изчерпателност“ оплакванията срещу фактическите изводи на Комисията относно дейностите в рамките на групата Apple, като стига до заключението, че Комисията не е успяла да докаже, че с оглед, от една страна, на дейностите и функциите, които действително са били извършвани от ирландските клонове на ASI и AOE, и от друга страна, на стратегическите решения, които са вземани и привеждани в действие извън тези клонове, лицензите за ИС е трябвало да бъдат приписани на посочените клонове за целите на определяне на годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия (т. 310 от обжалваното решение). Накрая Общият съд разглежда основанията, отнасящи се до изводите на Комисията в рамките на нейната *вторична линия на разсъждение*. В края на анализа си, макар да признава, че „недостатъците на методите за изчисляване на

облагаемата печалба [на ASI] и [на AOE] доказват[,] че [предварителните решения] са непълни и понякога непоследователни“ (т. 479 от обжалваното съдебно решение), той приема, че тези недостатъци не са достатъчни, за да докажат наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

14. Поради това Общият съд отменя обжалваното решение в неговата цялост, без да разглежда останалите основания, изложени от Ирландия и от ASI и AOE, осъжда Комисията да заплати съдебните разноски, направени от жалбоподателите по дела T-778/16 и T-892/16, и постановява, че Ирландия, по дело T-892/16, Великото херцогство Люксембург, Република Полша и Надзорният орган на ЕАСТ понасят направените от тях съдебни разноски.

IV. Производството пред Съда и исканията на страните

15. На 25 септември 2020 г. Комисията подава в секретариата на Съда жалба, с която иска бъде отменено обжалваното съдебно решение. Ирландия, ASI и AOE, Великото херцогство Люксембург и Надзорният орган на ЕАСТ представят писмени становища. С писмо от 4 април 2023 г. адвокатите на ASI и AOE уведомяват Съда, че след сливане съгласно ирландското право, считано от 2 април 2023 г., AOE е погълнато от AOI. Следователно наименованието AOI заменя това на AOE като страна по настоящото дело. Страните са изслушани в съдебното заседание на 23 май 2023 г. Комисията иска от Съда да отмени обжалваното съдебно решение, да отхвърли първото, второто, третото, четвъртото и осмото основание по дело T-778/16 и първото, второто, третото, четвъртото, петото, осмото и четиринадесетото основание по дело T-892/16, да върне делото на Общия съд за разглеждане на останалите основания и да не се произнася по съдебните разноски в производствата пред Общия съд и пред Съда. ASI и AOI искат от Съда да отхвърли жалбата и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски. Ирландия иска от Съда да отхвърли жалбата и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски. Надзорният орган на ЕАСТ иска от Съда да уважи жалбата в нейната цялост, да върне делото на Общия съд за разглеждане на останалите основания и да не се произнася по съдебните разноски в производствата пред Общия съд и пред Съда. Великото херцогство Люксембург иска от Съда да отхвърли жалбата в нейната цялост и да осъди Комисията да заплати направените от него съдебни разноски.

V. По жалбата

16. Комисията изтъква две основания за обжалване, като всяко е разделено на няколко части. Първото основание се отнася до точките от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд критикува основната линия на разсъждение. Второто е насочено срещу частта от това решение, в която Общият съд отхвърля вторичната линия на разсъждение.

A. Предварителни бележки

17. Както беше посочено, съгласно споразумението за подялба на разходите, през релевантния период ASI и AOE са притежавали лицензи за ИС и са плащали на Apple Inc. сума, предназначена за финансиране на НИРД на групата. Споразуменията за *подялба на разходите* отговарят на логиката да се избегне положение, при което, при несигурност на резултатите от инвестицията в НИРД, не е възможно да се възстановят евентуалните

загуби, понесени от дружеството, което е направило инвестицията. Разходите за НИРД се поделят между дружествата от групата, така както и евентуалните приходи се разпределят като процент, съответстващ на процента разходи, определени на дружеството. Това е обосновката на споразумението, но следва да се има предвид, че в практиката на мултинационалните дружества споразумението за *подялба на разходите* в рамките на групата може да позволи разпределянето на разходите и съответните печалби в юрисдикциите, в които данъчното облагане е по-ниско. В разглеждания случай, като се отделя разпределението на част от разходите и печалбите във връзка с ИС на Apple от мястото, където основно се е осъществявала НИРД на групата, тоест в Калифорния — седалището на Apple Inc., тези разходи и печалби са били прехвърлени към ASI и AOE. Както беше посочено по-горе, макар да са учредени в Ирландия, тези две дружества не са били местни лица за данъчни цели в Ирландия, нито в други данъчни юрисдикции. В Ирландия тяхното данъчно задължение е ограничено на основание член 25 от ЗКД 97 до печалбите, считани за реализирани от техните ирландски клонове, вследствие на което по същество неразпределените на тези клонове печалби всъщност не са били обложени никъде[9]. Следователно същността на въпроса се отнася до метода, по който при липсата на изрична уредба в член 25 от ЗКД 97 се определят печалбите, считани за реализирани от ирландските клонове. Тъй като по-голямата част от печалбите на ASI и AOI произтича от лицензите за ИС, за да се пристъпи към такова определяне, най-напред се поставя въпросът как трябва да се разпределят тези лицензи в рамките на тези дружества, като се отчитат различните им структури, а именно седалищата, от една страна, и ирландските клонове, от друга. По същество по тези въпроси се проявява разногласието между Ирландия и Комисията. Всъщност с предварителните решения се одобрява предложеният от Apple метод за определяне на облагаемата основа на ASI и AOE, който в действителност включва приписването на лицензите за ИС и на по-голямата част от печалбите на тези дружества извън ирландските клонове. Според Комисията подобно разпределение на печалбата, което намалява данъчното задължение на ASI и AOE, предоставя на последните избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и включва данъчна подкрепа за групата Apple като цяло.

Б. По първото основание за обжалване

18. Първото основание за обжалване е разделено на три части.

1. По първата част от първото основание за обжалване

19. В първата част на първото основание за обжалване Комисията твърди, че Общият съд е тълкувал неправилно спорното решение, допуснал е процесуално нарушение и противоречие в мотивите, когато в точки 125, 183—187, 228, 242 и 243 от обжалваното съдебно решение е посочил, че като е приел, че лицензите за ИС е следвало да бъдат приписани за данъчни цели на ирландските клонове, тъй като в седалищата на ASI и AOE не е имало служители или физическо присъствие, които да гарантират техния контрол и управление, Комисията е разпределила печалбите „по метода на изключването“, което не съответства на член 25 от ЗКД 97, на принципа на сделката между несвързани лица и на

[9] Пред Общия съд и в съдебното заседание пред Съда Комисията оценява действително платените данъци върху печалбите, генерирани от ASI и AOE, на 1 % през 2003 г. и на 0,005 % през 2004 г. ASI и AOI поддържат, че печалбите на тези дружества през релевантния период са подлежали в Съединените щати на отсрочен данък върху придобитите от източник в чужбина доходи.

разрешения подход на ОИСР. ASI и AOI, Ирландия и Великото херцогство Люксембург твърдят, че оплакванията на Комисията са недопустими, неотносими и във всеки случай неоснователни.

а) Анализ

1) По допустимостта

20. Припомням, че съгласно член 256, параграф 1 ДФЕС и член 58, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз обжалването се ограничава само до правни въпроси. Единствено Общият съд е компетентен да установява фактите, освен в случаите, когато неточността на фактическите му констатации следва от представените пред него материали по делото, и да преценява приетите доказателства[10]. Следователно установяването на тези факти и преценката на тези доказателства не представляват — освен в случай на тяхно изопачаване — правен въпрос, подлежащ като такъв на контрол от страна на Съда[11].

21. ASI и AOI изтъкват, че твърдението за неправилно тълкуване на акта, обжалван пред Общия съд, не представлява позоваване на грешка при прилагане на правото, освен в случай на изопачаване на този акт в резултат на явно неправилно тълкуване на същия от Общия съд. В подкрепа на възражението си те се позовават на решения от 27 януари 2000 г., DIR International Film и др./Комисия[12], и от 30 ноември 2016 г., Комисия/Франция и Orange[13]. В първото от тези решения Съдът е уточнил, че ако при разглеждането на жалби за отмяна може да се наложи, освен ако нито една обективна причина не го оправдава, Общият съд да тълкува мотивите на обжалвания акт по различен начин от издателя на акта и дори при определени обстоятелства да отхвърли изложените изрично от издателя мотиви, той не може да го направи, когато никакъв съществен елемент не оправдава това, тъй като в такъв случай би заместил със свои мотивите на издателя на акта, като би допуснал грешка при прилагане на правото, която може да бъде оспорвана пред Съда[14]. Макар да е вярно, че в това решение Съдът стига до извода, че е налице изопачаване на съдържанието на разглежданото решение[15], от това обстоятелство обаче не може да се направи заключение, както искат ASI и AOI, че на етапа на обжалването пред Съда може да се изтъкне *само* явно неточно тълкуване на обжалвания акт от Общия съд. Впрочем подобно заключение би било в разрез с прилагането в обратен смисъл, което Съдът е направил на този прецедент[16]. Що се отнася до решението Комисия/Франция и Orange, достатъчно е да се отбележи, че в точка 102 от това решение, на която се позовават ASI и AOI, Съдът само констатира липсата на доводи, изтъкнати от Комисията в подкрепа на твърдението ѝ за изопачаване на обжалваното пред Общия съд решение. Следователно тази точка не подкрепя възражението за недопустимост, повдигнато от ASI и AOE. По-нататък отбелязвам, че Съдът вече изрично е отхвърлил подобно възражение в

[10] Вж. решение от 27 април 2023 г., Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Комисия (C-492/21 P, EU:C:2023:354, т. 106).

[11] Вж. решение от 22 юни 2023 г., Gmina Miasto Gdynia и Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Комисия (C-163/22 P, EU:C:2023:515, т. 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (наричано по-нататък „решението DIR International“).

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (наричано по-нататък „решението Комисия/Франция и Orange“).

[14] Вж. решение DIR International, точка 42.

[15] Вж. решение DIR International, точка 48.

[16] Вж. решение от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 142—144). Вж. също решение от 6 октомври 2021 г., World Duty Free Group и Испания/Комисия (C-51/19 P и C-64/19 P, EU:C:2021:793, т. 70—79).

решение от 10 март 2022 г., Комисия/Freistaat Bayern и др.[17], в което той е приел, че правилността на тълкуването, дадено от Общия съд, на решението, чиято законосъобразност е трябвало да прецени в рамките на жалба за отмяна, е правен въпрос, който е допустим на етапа на обжалването пред Съда[18]. В по-общ план въпросът за правилното тълкуване на решение на Комисията, прието на основание член 108, параграф 2, първа алинея ДФЕС, не може да бъде изключен от контрола на Съда на етапа на обжалването под претекст, че представлява „фактически въпрос“. Макар да не изключвам, че има случаи, при които позоваването на неправилно тълкуване на такъв акт в действителност би могло да доведе до преразглеждане от Съда на направените от Общия съд фактически преценки, според мен очевидно не е такъв случаят с разглежданото оплакване, което се отнася до правилното разбиране на изложената от Комисията обосновка и на приложения от нея правен критерий. Следователно в случая, като се позовава на неправилно тълкуване на спорното решение, Комисията изтъква грешка при прилагане на правото, която подлежи на контрол на етапа на обжалването пред Съда.

22. Ирландия твърди, че първата част от първото основание за обжалване е неотносима, тъй като, дори да се предположи, че Общият съд е тълкувал неправилно спорното решение, неприписването на ирландските клонове на печалбите от лицензите за ИС се потвърждавало само въз основа на фактическите констатации относно дейностите на тези клонове, съдържащи се в останалата част от обжалваното съдебно решение. В това отношение припомням, че съгласно постоянната съдебна практика основание, насочено срещу мотивите на обжалвано съдебно решение, които не оказват влияние върху диспозитива му, е неотносимо и трябва да бъде отхвърлено[19]. В обжалваното съдебно решение Общият съд не се е ограничил до констатацията, че основната линия на разсъждение се основава на неправилни преценки относно обичайното данъчно облагане съгласно приложимото ирландско данъчно право, но е разгледал и приел и оплакванията на Ирландия, на ASI и на AOE срещу фактическите преценки на Комисията относно дейностите на групата Apple. От това следва, че за да оспори успешно изводите на Общия съд относно недостатъците в основната линия на разсъждение, които се основават на две отделни и самостоятелни групи основания, Комисията е трябвало да изложи оплаквания срещу двете групи основания. Първото основание за обжалване е структурирано именно в този смисъл. Първата част от това основание има за цел да оспори заключението на Общия съд, че в основната си линия на разсъждение Комисията е приложила подход „по метода на изключването“, докато втората и третата част имат за цел да оспорят основанията, с които Общият съд е отхвърлил посочените фактически преценки. Обстоятелството, че оплакванията, изложени в рамките на всяка от тези части, взети поотделно, сами по себе си не са достатъчни, ако бъдат уважени, за да се постигне отмяната на обжалваното съдебно решение, не позволява да се заключи, че те са неотносими, тъй като трябва да бъдат взети предвид в рамките на първото основание за обжалване като цяло. Ето защо според мен възражението на Ирландия трябва да бъде отхвърлено.

[17] C-167/19 P и C-171/19 P, EU:C:2022:176, точка 47. Вж. също решение от 11 март 2020 г., Комисия/Gmina Miasto Gdynia и Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, т. 121).

[18] Вж. също имплицитно решения от 20 септември 2017 г., Комисия/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, т. 35—37), от 14 ноември 2019 г., Silec Cable и General Cable/Комисия (C-599/18 P, EU:C:2019:966, т. 82), и от 31 януари 2019 г., Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, т. 102—109), както и определение от 7 септември 2017 г., Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, т. 4).

[19] Вж. решение от 27 април 2023 г., Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro и др./Комисия (C-549/21 P, EU:C:2023:340, т. 80 и цитираната съдебна практика).

2) По същество

i) По първото оплакване: неправилно тълкуване на спорното решение

23. В самото начало следва да се отбележи, че Комисията не оспорва, че разсъждения „по метода на изключването“ са несъвместими с член 25 от ЗКД 97, с принципа на сделката между несвързани лица или с разрешения подход на ОИСР. Тя обаче твърди, че не е приложила такива разсъждения. След това уточнение считам, че е необходимо да припомня накратко най-важните аспекти от основната линия на разсъждение на Комисията. Съгласно структурата на спорното решение тази линия на разсъждение се състои от четири части.

24. В първата част, съдържаща се в раздел 8.2.2.1 от това решение, Комисията посочва двете предпоставки, на които се основава в по-нататъшния си анализ. Тя твърди, от една страна, че прилагането на член 25 от ЗКД 97 изисква предварителното определяне на метод за разпределение на печалбата, който не е определен в тази разпоредба, и от друга страна, че този метод трябва да доведе до резултат, който да съответства на принципа на сделката между несвързани лица. Правилността на тези две предпоставки е изрично призната от Общия съд, първата — в точка 113 от обжалваното съдебно решение, а втората — в точки 211 и 212, и не е оспорена нито в рамките на самостоятелна жалба срещу обжалваното съдебно решение, нито инцидентно в рамките на настоящото дело. Въпреки липсата на оспорване в това отношение, във всички случаи е добре да се уточни, че изводите на Общия съд относно прилагането на принципа на сделката между несвързани лица в контекста на член 25 от ЗКД 97 са изцяло в съответствие с решение Fiat Chrysler, в което Съдът е приел, че Комисията може да се основава на този принцип само ако и доколкото неговото прилагане е предвидено в данъчното законодателство на съответната държава членка[20]. Всъщност, от една страна, в точка 221 от обжалваното съдебно решение Общият съд изрично отхвърля тезата на Комисията, че от член 107, параграф 1 ДФЕС произтича самостоятелно задължение за държавите членки да прилагат този принцип. От друга страна, по-специално от точки 210, 211, 218—220 и 247 от това решение е видно, че прилагането в случая на принципа на сделката между несвързани лица се основава на данъчните разпоредби на ирландското право относно корпоративното данъчно облагане и се обосновава с референтната система, установена от Комисията и потвърдена от Общия съд. Освен това не изглежда в административната практика на ирландските данъчни органи да са определени методи или критерии за прилагане на принципа на сделката между несвързани лица, които Комисията действително да е оставила без приложение в полза на параметри и правила извън националната данъчна система. Напротив, в точка 239 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатира, че прилагането на член 25 от ЗКД 97, както е описано от Ирландия, и функционалният и фактически анализ в рамките на първата стъпка на анализа, предлаган в разрешения подход на ОИСР, се припокриват[21]. Накрая, както констатира Общият съд по-специално в точка 433 от това решение, самата Ирландия не е могла да обясни в достатъчна степен каква е била точната обосновка на параметрите, възприети в предварителните решения за изчисляване на облагаемата печалба на ASI и AOE.

[20] Вж. по-специално точки 73, 74 и 96—105 от решение Fiat Chrysler.

[21] Съгласно разрешения подход на ОИСР анализът в първата стъпка има за цел да бъдат установени активите, функциите и рисковете, които трябва да бъдат отнесени към мястото на стопанска дейност на дадено дружество.

25. Във втората част от основната си линия на разсъждение, съдържаща се в раздел 8.2.2.2, буква а) от спорното решение, Комисията уточнява метода за разпределение на печалбата, основан на принципа на сделката между несвързани лица, който според нея ирландските данъчни органи е трябвало да следват по силата на член 25 от ЗКД 97. В съображение 272 от това решение тя посочва, че за печалби, които трябва да бъдат разпределени на клона на чуждестранно дружество в приложение на посочения член, трябва да се считат печалбите, които този клон „би постигнал на принципа на сделката между несвързани лица, по-специално в своите отношения с други части на дружеството, ако то беше отделно и независимо предприятие, извършващо същата или сходна дейност при същите или сходни условия, като се вземат предвид използваните активи, изпълняваните функции и рисковете, поети от дружеството чрез неговия клон и чрез другите части на дружеството“. Следователно според Комисията в настоящия случай, преди да одобрят метода за разпределение на печалбата, предложен от Apple, ирландските органи е трябвало да проверят дали, както твърди последното, лицензите за ИС и съответните печалби е трябвало да бъдат разпределени извън Ирландия, като за целта е трябвало да сравнят изпълняваните функции, използваните активи и рисковете, поемани от ASI и AOE съответно чрез техните седалища и техните ирландски клонове (съображение 273).

26. В третата част от основната си линия на разсъждение самата Комисия извършва тази проверка, следвайки схемата, изложена в съображение 275 от това решение, която включва анализ на двата различни сценария, на които се позовават Ирландия и Apple, за да обосноват разпределянето на лицензите за ИС извън Ирландия. Тези сценарии, които се основават, първият — на поетите от седалищата функции, а вторият — на функциите, изпълнявани от Apple Inc., са разгледани съответно в раздел 8.2.2.2, буква б) от спорното решение (съображения 276—307) и в раздел 8.2.2.2, буква в) от това решение (съображения 308—318). Именно в рамките на разглеждането на първия от тези сценарии Комисията е действала посредством критикувания от Общия съд подход „по метода на изключването“. Ето защо следва накратко да се припомнят двата отделни етапа на тази проверка. В първия етап, в съображения 281—293, Комисията разглежда положението на седалищата. Тя най-напред отбелязва, че през релевантния период тези седалища са съществували само „на хартия“, тъй като не са имали нито служители, нито физическо присъствие извън Ирландия, и че възложените им функции е могло да се изпълняват само от членовете на съответните им съвети на директорите (съображение 281). Все пак единствените доказателства, с които разполага за извършваните от тези съвети дейности, не съдържали никакви данни за дейности, свързани с лицензите за ИС, нито обсъждане или решение относно сключването или изменението на споразумението за подялба на разходите, поне до края на 2014 г. (съображения 282—285). В този контекст тя отхвърля като неясно и недоказано твърдението на Apple, че дейностите на съветите на директорите на ASI и AOE са били гарантирани по „безброй начини“, като отбелязва, че освен това, ако тези дейности наистина са били значителни, щяло да се счита, че ASI и AOE имат постоянен обект в Съединените щати, като се има предвид, че повечето от членовете на тези съвети са били установени там (съображение 287). В съображения 288 и 289, на които се позовава по-специално Общият съд, Комисията уточнява, от една страна, че не само че няма доказателства за дейности, извършвани от седалищата във връзка с лицензите за ИС, но че тези седалища дори не са имали капацитета да изпълняват активни управленски функции в това отношение, и от друга страна, че предвид липсата на персонал в седалищата тези функции, включително функциите, възложени на ASI и AOE по силата на споразумението за подялба на разходите, са могли да бъдат изпълнявани единствено от ирландските

клонове[22]. Поради това в съображение 293 от спорното решение Комисията стига до заключението, че седалищата „не са контролирали или управлявали, нито са били в положение да контролират или управляват лицензите за интелектуалната собственост […] по такъв начин, че да получат вида доход, отчитан от тези дружества“. Във втория етап от своята проверка Комисията разглежда положението на ирландските клонове, за да докаже, че анализ, извършен само при отчитане на изпълняваните функции, използваните активи и поетите от тези клонове рискове, би довел до същия резултат. Поради това в съображения 296—303 от спорното решение тя изброява функциите, изпълнявани от посочените клонове, които според нея е трябвало да накарат ирландските данъчни органи да не приемат без допълнителни проверки необоснованото твърдение на Apple, че лицензите за ИС и съответните печалби трябвало да се разпределят изцяло извън Ирландия. В съображение 305 от спорното решение Комисията стига до заключението, от една страна, че такова разпределение на печалбата не отразява разпределение, което би било одобрено от ирландските клонове, ако те бяха отделни и самостоятелни предприятия, действащи при нормални пазарни условия, и от друга страна, че предвид липсата на функции, изпълнявани от седалищата, и/или предвид функциите, изпълнявани от ирландските клонове, лицензите за ИС е трябвало да бъдат разпределени на последните за данъчни цели.

27. Накрая, в четвъртата част от основната си линия на разсъждение, съдържаща се в раздел 8.2.2.2, буква в), Комисията прави изводи от предходния си анализ, като констатира, че като се има предвид методът за разпределение на лицензите за ИС и на свързаната с тях печалба, използван от ирландските данъчни органи, предварителните решения са довели до значително намаляване на облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия и следователно са предоставили на тези дружества избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

28. От изложеното по-горе могат да се направят следните изводи относно подхода, следван от Комисията в основната ѝ линия на разсъждение. На първо място, тя приема за приложим — по силата на член 25 от ЗКД 97 и с цел да се гарантира съгласно този член определянето на облагаемата печалба на ASI и AOE в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица — правен критерий, състоящ се в *сравняване* на функциите, изпълнявани съответно от седалищата и от ирландските клонове по отношение на лицензите за ИС. На второ място, в приложение на този критерий тя прави *отделен анализ* на ролята, която всеки от тези субекти изпълнява по отношение на тези лицензи. На трето място, в края на този анализ тя констатира, от една страна, пълна *липса на функции* по отношение на лицензите за ИС, що се отнася до седалищата, и от друга страна, *активна роля* в резултат на поемането на редица функции — някои от които се считат за „особено важни“ — и на рискове, свързани с управлението и използването на тези лицензи, що се отнася до ирландските клонове. На четвърто място, констатацията за липса на релевантни функции, изпълнявани от седалищата, се основава на липсата на представени от Apple доказателства за противното, заедно с извода за липсата на действителен капацитет на тези седалища да изпълняват посочените функции. На пето място, разсъжденията на Комисията не се основават нито изключително, нито главно на констатацията за *липса на персонал и физическо присъствие в седалищата*, въпреки че тази констатация се появява многократно в съображенията на спорното решение, а по-скоро на липсата на изпълнявани от последните *функции* във връзка с лицензите за ИС.

[22] Подобни доводи се откриват в съображения 290 и 323 от спорното решение, докато по-общо позоваване на липсата на физическо присъствие и на персонал в седалищата се съдържа в редица съображения, както и в заглавието на раздел 8.2.2.2, буква б) от посоченото решение.

29. От това следва, че противно на твърденията на Общия съд в оспорваните точки от обжалваното съдебно решение, не констатацията сама по себе си, че клоновете не са имали нито служители, нито физическо присъствие, е довела Комисията до заключението, че лицензите за ИС и съответните печалби е следвало да се разпределят на ирландските клонове, а по-скоро свързването на две различни констатации — а именно, от една страна, пълната липса на функции и рискове, поети от седалищата, и от друга страна, големия брой и съсредоточаването на функциите и рисковете, поети от клоновете — направено в рамките на прилагането на правния критерий, посочен в съображение 272 от спорното решение, който изисква именно сравнение между изпълняваните функции, използваните активи и рисковете, поети от различните страни, съставляващи ASI и AOE.

30. Въз основа на всички изложени по-горе съображения считам, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е заключил, тълкувайки неправилно спорното решение, че в основната си линия на разсъждение Комисията е възприела подход „по метода на изключването“. Тази грешка опорочава не само изводите, направени от Общия съд в точки 187 и 188 от обжалваното съдебно решение, що се отнася до член 25 от ЗКД 97, но и мотивите на това решение, с които Общият съд критикува останалите преценки на Комисията относно обичайното облагане на печалбата съгласно ирландското данъчно право, отнасящи се съответно до принципа на сделката между несвързани лица (т. 228 и 229) и разрешения подход на ОИСР (т. 243 и 244). Всъщност въз основа на същата грешка в тълкуването Общият съд е стигнал до извода, че методът, следван от Комисията в спорното решение, не съответства нито на този принцип, нито на този подход.

ii) По второто основание: процесуално нарушение

31. В рамките на второто оплакване от първата част на първото основание за обжалване, като се позовава на решение от 24 октомври 2013 г., Land Burgenland и др./Комисия[23], Комисията по същество твърди, че Общият съд е допуснал процесуално нарушение, като не е взел предвид анализа на изпълняваните от ирландските клонове функции, съдържащ се в съображения 296—303 от спорното решение, както и представеното от нея становище в първоинстанционното производство, в което са обяснени по-подробно тези функции.

32. Според мен това оплакване не може да бъде прието. Без да е необходимо да се разглежда ограниченото значение на прецедента, посочен от Комисията — в който Съдът е отбелязал, че Общият съд не е разгледал доводи, съдържащи се накратко в жалбата и развити едва впоследствие от жалбоподателя в хода на производството — достатъчно е да се отбележи, че Комисията по същество иска да се обяви за процесуално нарушение обстоятелството, че Общият съд е възприел тълкуване на спорното решение, различно от поддържаното от нея. Както обаче беше припомнено в точка 18 от настоящото заключение, Общият съд не само е трябвало да тълкува това решение, но и е имал право да се отклони от поддържаното от Комисията в хода на делото тълкуване, ако това е било обосновано. В случая от цялостния прочит на обжалваното съдебно решение следва, че като е заключил, че Комисията се е основала на подход „по метода на изключването“, Общият съд не е пропуснал да вземе предвид нито един от аспектите на спорното решение, включително анализа на функциите, изпълнявани от ирландските клонове, но само е тълкувал по различен от Комисията начин тежестта на тези отделни аспекти и

[23] C-214/12 P, C-215/12 P и C-223/12 P, EU:C:2013:682, точка 112.

връзката им в структурата на спорното решение. При тези обстоятелства оплакването на Комисията следователно е лишено от самостоятелност и се припокрива с изтъкването на грешка в тълкуването.

iii) По третото оплакване: противоречие и недостатъчни мотиви

33. С третото оплакване от първата част на първото основание Комисията упреква Общия съд, че е допуснал двоен порок в мотивите.

34. На първо място, като се основава на същите доводи като изтъкнатите в подкрепа на оплакването за разгледаното по-горе процесуално нарушение, Комисията изтъква, че обжалваното съдебно решение не е достатъчно мотивирано в частта, в която се стига до заключението, че основната линия на разсъждение почива на подход „по метода на изключването“, тъй като не са посочени причините, поради които Общият съд не е взел предвид анализа на функциите на ирландските клонове, извършен от Комисията. В това отношение считам, по същество по същите съображения като изложените в точка 28 от настоящото заключение, че критиката на Комисията трябва да се отхвърли като неоснователна.

35. На второ място, Комисията изтъква, че мотивите на обжалваното съдебно решение са противоречиви. В това отношение следва да се констатира, че е налице ясно противоречие между, от една страна, изводите, до които Общият съд е стигнал в точки 186, 228 и 243 от обжалваното съдебно решение, съгласно които Комисията не се е опитала да докаже, че разпределянето на лицензите за ИС на ирландските клонове произтича от действително осъществяваните от тях дейности, и от друга страна, точки 283, 284 и 295 от това решение, в които Общият съд обаче приема, че Комисията е установила функциите, упражнявани от посочените клонове, които според нея обосновават подобно разпределяне. Подобно противоречие не се обяснява, както предлагат ASI и AOI, като се тълкува обжалваното съдебно решение в смисъл, че Общият съд всъщност е упрекнал Комисията, че не е използвала подход „по метода на изключването“, а „смесен“ подход. Всъщност на подобно тълкуване, освен ясният текст на посоченото съдебно решение, се противопоставя връзката между различните части от него, в които се вписват точките в основата на изтъкнатото от Комисията противоречие в мотивите. Всъщност точки 255—295 от обжалваното съдебно решение са включени в третата част на основанията, свързани с анализа на основната линия на разсъждение. От точка 250 от това решение обаче е видно, че съдържащите се в тази част изводи са направени „от съображения за изчерпателност“ („for the sake of completeness“), тъй като в края на втората част от анализа си Общият съд вече е направил заключението, че основната линия на разсъждение „се основава на неправилна преценка на обичайното данъчно облагане по ирландското данъчно право, приложимо в случая“. С други думи, в структурата на разсъжденията на Общия съд точки 255—295 от обжалваното съдебно решение са изложени за изчерпателност. Всъщност съдържащият се в посочената точка 249 извод, изглежда, няма междинен характер, нито изисква допълнителния анализ, съдържащ се в точки 255—295 от това съдебно решение, който е направен от Общия съд само за изчерпателност. Следователно третото оплакване от първата част на първото основание за обжалване, в частта, в която се изтъква наличието на противоречие в мотивите, според мен трябва да бъде уважено.

б) Заключение по първата част от първото основание

36. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да уважи първата част от първото основание за обжалване.

2. По втората част от първото основание за обжалване

37. Втората част от първото основание за обжалване е насочена срещу точки 251—311 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд разглежда извършените от Комисията преценки на дейностите в рамките на групата Apple, като последователно разглежда дейностите на ирландския клон на ASI (т. 255—284), дейностите на ирландския клон на AOE (т. 285—295) и дейностите извън тези клонове (т. 296—309). Комисията оспорва имплицитното приемане от страна на Общия съд на релевантността на функциите, изпълнявани от Apple Inc., за целите на определянето на печалбите на ASI и AOE, които подлежат на данъчно облагане в Ирландия. Тя твърди, че тъй като Apple Inc. е отделен субект от ASI и AOE, функциите, които той изпълнява по отношение на ИС на групата Apple в качеството си на дружество майка или в изпълнение на вътрешногрупови споразумения, независимо дали „в полза“ на групата като цяло, или конкретно на тези дружества, или „от името“ на тези дружества, нямат отношение към въпроса на кой от ирландските клонове или седалищата трябва да се разпределят за данъчни цели притежаваните от тези дружества териториално ограничени лицензи. Комисията изтъква две отделни оплаквания. Първото се отнася за процесуално нарушение и недостатъчни и противоречиви мотиви, второто — за нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС, за изопачаване на ирландското право и за процесуално нарушение. С до голяма степен припокриващи се доводи ASI и AOE, както и Ирландия и Великото херцогство Люксембург твърдят, че изтъкнатите от Комисията оплаквания са отчасти недопустими, както и неотносими и във всеки случай неоснователни. Като обърна реда на представяне, следван от Комисията, ще започна с разглеждането на второто оплакване.

а) По второто оплакване

38. Комисията твърди главно, че като се е основал на функциите на Apple Inc., Общият съд е нарушил подхода на разглеждане като отделен субект и принципа на сделката между несвързани лица, на които се основава член 25 от ЗКД 97. Тъй като съгласно решение от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия (наричано по-нататък „решение Andres“)[24], грешката при тълкуването и прилагането на националното право представлява грешка при тълкуването и прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС, Общият съд не е спазил и тази разпоредба. По-конкретно, Общият съд правилно е тълкувал ирландското право, като в точка 248 от обжалваното съдебно решение е приел, че „за целите на прилагане на член 25 от ЗКД 97 при разпределението на печалбата на ирландския клон на чуждестранно дружество трябва да бъдат взети предвид разпределението на активите, функциите и рисковете между клона и останалите части от това дружество“. В точки 255—302 от това решение той обаче е приложил различен и погрешен „правен критерий“, като е сравнил функциите, изпълнявани от ирландските клонове, с функциите, упражнявани от Apple Inc., а не с тези, изпълнявани от седалищата. При условията на евентуалност Комисията изтъква, че накърняването на принципа на сделката между

[24] C-203/16 P, EU:C:2018:505, точки 77—81.

несвързани лица и на подхода на разглеждане като отделен субект представлява явно изопачаване на националното право. Накрая, Комисията упреква Общия съд в процесуално нарушение, изразяващо се в това, че се е основал на недопустими доказателства.

1) По допустимостта

39. ASI и AOI, както и Ирландия и Великото херцогство Люксембург поддържат, че настоящото оплакване е недопустимо, тъй като има за цел да оспори направената от Общия съд преценка на фактите и доказателствата [25].

40. Вече припомних, че Съдът не е компетентен да установява фактите, нито по принцип да проверява доказателствата, които Общият съд е приел в подкрепа на тези факти, при условие че фактическите констатации, извършени от него, не са обективно неточни и не е изопачил представените пред него доказателства [26]. Съдът обаче е уточнил, че когато Общият съд е установил или преценил фактите, по силата на член 256 ДФЕС той е компетентен да упражни контрол върху правната квалификация на тези факти и правните последици, които Общият съд е извел от тях. Правомощието на Съда да упражнява контрол, обхваща по-специално въпроса дали са спазени правилата относно доказателствената тежест и събирането на доказателствата, както и дали Общият съд е приложил правилни правни критерии при преценката на фактите и доказателствата [27]. В случая, както беше посочено, Комисията твърди, че като е взел предвид функциите на Apple Inc., Общият съд е допуснал грешка, която опорочава анализа на фактите, извършен от него в точки 251—311 от обжалваното съдебно решение, и резултатите, до които стига този анализ, което води до неправилно прилагане на националното право и до нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС. Следователно доводите на Комисията се отнасят до съответствието с ирландското право на параметъра, въз основа на който Общият съд е квалифицирал фактите (приложения от Общия съд „правен критерий“), и до произтичащите от тях правни последици. При това положение ми се струва ясно, че настоящото оплакване не цели изцяло да оспори установяването на фактите или преценката на доказателствата от Общия съд. Това не изключва възможността някои от критиките, отправени от Комисията срещу различни аспекти от направения от Общия съд фактически анализ, взети поотделно, да се окажат недопустими на това основание. Тази възможност ще бъде разгледана в хода на анализа.

41. ASI и AOI, както и Ирландия и Великото херцогство Люксембург изтъкват също, че разглежданото оплакване е недопустимо, тъй като с него се оспорват изводите на Общия съд относно ирландското право, без да се посочва изопачаване на това право. По-специално, Ирландия твърди, че Комисията се основава на неправилно тълкуване на решение Andres, когато по същество приема, че всяка грешка в тълкуването и прилагането на националното право представлява грешка при тълкуването и прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС.

42. Припомням, че съгласно постоянната съдебна практика, „що се отнася до извършваната в производството по обжалване проверка на изводите на Общия съд относно националното право, които в областта на държавните помощи представляват фактически изводи, Съдът е

[25] C-747/21 P и C-748/21 P, EU:C:2023:459, точки 45 и 46 и цитираната съдебна практика.

[26] Вж. в този смисъл решение от 8 юни 2023 г., Severstal и NLMK/Комисия (C-747/21 P и C-748/21 P, EU:C:2023:459, т. 45 и 46 и цитираната съдебна практика).

[27] Вж. решение от 2 март 2021 г., Комисия/Италия и др. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, т. 53).

компетентен единствено да провери дали това право е било изопачено“. За сметка на това „извършваната в производството по обжалване проверка на правната квалификация, която Общият съд е дал на националното право от гледна точка на разпоредба от правото на Съюза, доколкото представлява правен въпрос, е от компетентността на Съда“ [28]. В точки 79—81 от решение Andres, на които се позовава Комисията, Съдът е уточнил, че ако „съдържанието и обхватът на националното право“, така както те са установени от Общия съд, по принцип и освен в случай на изопачаване на това право, не могат да бъдат оспорвани на етапа на обжалването пред Съда, за сметка на това квалификацията „като референтна система“, дадена на нормите на това право, и следователно правилното разграничаване от Общия съд на релевантната референтна система могат. В решение Fiat Chrysler Съдът впоследствие е уточнил, че въпросът дали, като е направил това разграничение, Общият съд е приложил правилно правен критерий като принципа на сделката между несвързани лица, е „по аналогия“ правен въпрос, който може да бъде предмет на контрол от Съда в производството по обжалване [29].

43. В светлината на посочените по-горе принципи и при настоящото състояние на съдебната практика тълкуването на решение Andres, предложено от Комисията, може да бъде критикувано. Всъщност автоматизмът, на който се основава, води в крайна сметка до фактическо заличаване на потвърденото в решение Fiat Chrysler разграничение между, от една страна, констатациите на Общия съд, целящи да уточнят *съдържанието и обхвата* на националното право, както и неговото *прилагане* в конкретния случай, и от друга страна, констатациите относно това право, от които зависи правилното определяне на референтната система за целите на прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС, и следователно установяването на разпоредбите на националното право, които попадат в обхвата на тази референтна система [30].

44. Всъщност спорът между страните повдига деликатния въпрос за границата между установяването на фактите и правната им квалификация с оглед на изводите на Общия съд относно националното право в областта на държавните помощи. Както е известно, правната квалификация се състои в подвеждането на предварително установените релевантни факти към определена правна категория или към определено правно понятие, от което произтича установяването на приложимите към случая правни норми. Тъй като става въпрос за предимно познавателен процес, тя се различава от простото установяване на фактите и предвид първостепенното значение, което има в рамките на правните разсъждения, както бе изтъкнато, подлежи на преразглеждане на етапа на обжалването пред Съда. Ако се приеме обаче, че грешката при определянето на смисъла и обхвата на дадена разпоредба от националното право или при прилагането ѝ, изтъкната на етапа на обжалването пред Съда, може, тъй като въздейства върху определянето или прилагането на референтната система, да окаже влияние върху подвеждането на фактите по конкретния случай към понятието за избирателно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тази грешка според мен би трябвало да може да подлежи на контрол от Съда като грешка при правната квалификация на националното право на базата на разпоредба от правото на Съюза [31].

[28] Вж. решение Andres, т. 78.

[29] Решение Fiat Chrysler, точка 85.

[30] Съгласно постоянната съдебна практика определянето на референтната рамка трябва да произтича от обективно изследване на „съдържанието, на връзката и на конкретните последици от приложимите норми съгласно националното право“ на съответната държава членка (вж. решение Fiat Chrysler, т. 72 и цитираната съдебна практика).

[31] В този смисъл вж. заключението на генерален адвокат Kokott по дело Комисия/Люксембург и др. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, т. 88).

45. Във всеки случай действителният обхват на принципите, изложени в точка 37 от настоящото заключение, все още предстои да бъде изяснен от Съда, и границата между допустимите възражения на етапа на обжалването и недопустимите възражения, що се отнася до изводите на Общия съд относно националното право, остава гъвкава.

46. Според мен обаче всичко казано дотук не засяга допустимостта на доводите, изложени от Комисията в разглежданото оплакване. Всъщност, от една страна, Комисията напълно одобрява правния критерий, който според нея Общият съд е приел за приложим в случая по силата на ирландското право за целите на анализа за наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. От друга страна, макар Комисията да изтъква неправилно прилагане на националното право към обстоятелствата в конкретния случай, това е само доколкото според тази институция Общият съд всъщност е приложил правен критерий, различен от правилно установения. Ето защо, струва ми се, че повдигнатото от Комисията възражение е сред тези, които в точка 85 от решение Fiat Chrysler Съдът приема за допустими „по аналогия“, тъй като те в крайна сметка целят да поставят под въпрос избора на референтната система в рамките на първия етап от анализа за наличие на избирателно предимство.

47. Във всеки случай, противно на твърденията на ASI и AOI, както и на Ирландия, Комисията изрично се позовава и на изопачаване на ирландското право, което непременно трябва да накара Съда да прецени по същество доводите на Комисията, най-малкото за да провери дали подобно изопачаване е надлежно доказано.

48. С оглед на гореизложеното основанията за недопустимост, изтъкнати от Ирландия и от ASI и AOI, изведени от твърдяното оспорване от Комисията на изводи относно ирландското право, според мен също трябва да бъдат отхвърлени.

2) По същество

i) По вземането предвид на недопустими доказателства

49. Считам, че е необходимо да се разгледа приоритетно възражението, което се отнася до процесуално нарушение, произтичащо от вземането предвид на недопустими доказателства, тъй като то засяга валидността на доказателствената основа, на която се е базирал Общият съд. Комисията повдига възражение за недопустимост на посочените в точка 301 от обжалваното съдебно решение доказателства, от които според Общия съд е видно, че споразуменията с производителите на оригинално оборудване трети лица (Original Equipment Manufacturers, или „OEM“), които отговарят за производството на голяма част от продаваните от ASI продукти, както и договорите с клиенти, например телекомуникационните оператори, са били договорени от директори на групата Apple и подписани от Apple Inc. и от ASI чрез съответните директори пряко или чрез упълномощени лица. Според Комисията тези доказателства, които се състоят, от една страна, от размяна на няколко електронни писма между директори на Apple Inc., отнасящи се до контакти с OEM и телекомуникационни оператори, и от друга страна, от четири пълномощни, издадени от ASI на директори на Apple Inc. (наричани по-нататък „пълномощните за подписване на договорите с OEM и телекомуникационните оператори“ [32]), не могат да бъдат взети предвид от Общия съд, тъй като не са били представени в хода на административното производство, а за три от тези пълномощни — и

[32] От преписката е видно, че става въпрос по-специално за пълномощни, издадени на ГИД и на заместник-директора на Apple Inc.

защото са били представени късно пред Общия съд, едва на етапа на репликата. ASI и AOI не оспорват, че посочените доказателства са били представени за първи път пред Общия съд. Те обаче твърдят, че Комисията е била наясно с дейността на установените в Съединените щати ръководители на ASI и AOE, както и със съществуването и значението на горепосочените пълномощни и че ако Комисията беше провела надлежно разследване, тя е можело да получи всички релевантни доказателства.

50. В това отношение отбелязвам, че съгласно постоянната съдебна практика съдът на Съюза трябва да преценява законосъобразността на решение в областта на държавните помощи с оглед на цялата информация, с която Комисията е могла да разполага към момента, в който го е приела[33]. В решение от 20 септември 2017 г., Комисия/Frucona Košice[34], Съдът е уточнил, че данните, с които Комисията „е могла да разполага“, включват тези, които се явяват от значение за преценката, която тя трябва да извърши, и които тя е могла да поиска и получи по време на административното производство[35]. В случая, що се отнася, на първо място, до размяната на електронни писма между директорите на Apple Inc. относно контакти с OEM и телекомуникационните оператори, отбелязвам, че от преписката пред Общия съд е видно, че тази размяна почти изцяло само отразява дейностите, извършвани от служители на Apple Inc. в рамките на споразумението за подялба на разходите, и не съдържа никакво имплицитно или изрично посочване на ASI. Следователно става въпрос за документи, за които Комисията е приела, че са извън предмета на административното производство, тъй като са свързани с дейности на отделен от ASI субект и с вътрешногрупови отношения, които не са свързани с предмета на предварителните решения. Поради това според мен не може да се твърди, че тя е била длъжна да поиска представянето на тези доказателства по време на административното производство, дори да се предположи, че е могла да предвиди съществуването им. Напротив, Apple е трябвало, по-специално с оглед на позицията на Комисията, да представи всички доказателства, с които е разполагало, за да докаже, че посочените преговори в действителност са били водени от името на седалищата на ASI, а не на групата Apple като цяло. Що се отнася, на второ място, до пълномощните за подписване на договори с OEM и телекомуникационните оператори, отбелязвам най-напред, че не се оспорва, че става въпрос за основни доказателства, ако не и за единствените, на които Общият съд се е основал в точка 301 от обжалваното съдебно решение. Също така е безспорно, че пълният списък на пълномощните, издадени от директорите на ASI и AOE, е бил представен само като приложение към жалбата на последните в първоинстанционното производство и че текстът на три от тези пълномощни е бил представен едва с репликата, докато четвъртото, според твърдението на Комисията, без да е опровергано от ASI и AOI, никога не е било представено[36]. Не се оспорва и фактът, че в протоколите от заседанията на съветите на директорите на ASI и AOE, представени по време на административното производство (наричани по-нататък „разгледаните от Комисията протоколи“), не се споменават пълномощните за подписване на договорите с OEM, а само пълномощното за подписване на договорите с телекомуникационните оператори, което обаче, както беше посочено, никога не е било представяно. Що се отнася до доказателствата, с които Комисията се е запознала по време на административното производство, отбелязвам, че в становището на Apple от 7 септември 2015 г., представено като приложение към жалбата

[33] Вж. решение от 2 септември 2010 г., Комисия/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, точка 91 и цитираната съдебна практика).

[34] C-300/16 P, EU:C:2017:706, точка 71 (наричано по-нататък „решение Комисия/Frucona Košice“).

[35] Вж. също решение от 29 юни 2023 г., TUIfly/Комисия (C-763/21 P, EU:C:2023:528, т. 47).

[36] ASI и AOI твърдят само, че са представили на Комисията протокола от заседанието на съвета на директорите на ASI от 27 юли 2011 г., в който се споменава въпросното пълномощно, но не изразяват становище по твърдението на Комисията, че текстът на това пълномощно (който съгласно протокола е включен в него под формата на приложение) никога не е бил представен.

на ASI и AOE пред Общия съд, се споменава съществуването на система от пълномощни, издадени от съветите на директорите на ASI и AOE, по-специално с оглед на воденето на преговори и подписването на договори с OEM и с телекомуникационните оператори. Това становище обаче се ограничава до неопределено и неточно позоваване[37]. При тези обстоятелства считам, че Комисията не може да бъде упреквана за това, че не е получила въпросните пълномощни по време на административното производство, по-специално като се има предвид, че тя във всеки случай е изискала и проверила всички протоколи от заседанията на съветите на директорите на ASI и AOE през съответния период, без практически да намери никаква следа от тези пълномощни. Според мен обаче, за да обоснове своето представяне на фактическата обстановка, Apple е трябвало да представи тези пълномощни на възможно най-ранен етап, без да изчаква, за да го направи при последната възможност, с която разполага в рамките на производството пред Общия съд.

51. Следователно доводите на Комисията за процесуално нарушение, произтичащо от вземането предвид на недопустими доказателства, според мен трябва да се уважат.

ii) По приложимия съгласно ирландското право правен критерий

52. Комисията счита, че приложимият в ирландското право правен критерий за определяне на облагаемата печалба на чуждестранно дружество в Ирландия е правилно установен от Общия съд в точка 248 от обжалваното съдебно решение и трябва да вземе предвид „разпределението на активите, функциите и рисковете между клона и останалите части от това дружество“. Ирландия счита обаче, че анализът, който е релевантен за целите на прилагането на член 25 от ЗКД 97, трябва да се отнася, както Общият съд посочва по-специално в точка 227 от обжалваното съдебно решение и потвърждава в няколко други точки от това решение, до „действителните дейности [на ирландските клонове на чуждестранно дружество] и до пазарната стойност“ на тези дейности. От своя страна ASI и AOI твърдят, че в точки 182—186 от обжалваното съдебно решение Общият съд е уточнил, че съгласно ирландското право печалбите, произтичащи от ИС, могат да бъдат приписани на ирландския клон на чуждестранно дружество само ако ИС, която ги генерира, се контролира от клона. Подобно на Ирландия, ASI и AOI считат, че дейностите, извършвани от седалищата, нямат значение за целите на прилагането на член 25 от ЗКД 97. Накрая, както Ирландия, така и ASI и AOI изтъкват по същество, че точка 248 от обжалваното съдебно решение, на която се основава Комисията, се отнася до прилагането на разрешения подход на ОИСР, а не на член 25 от ЗКД 97, и във всеки случай, че от точка 242 от това решение е видно по-специално, че този подход не подкрепя сравнителния анализ, на който се основава Комисията — анализ, който противоречал на ирландското право.

53. Краткото представяне по-горе на основните доводи на страните позволява да се формулират две предварителни съображения. Първото е, че всички гореизложени тези изключват релевантността с оглед на прилагането на член 25 от ЗКД 97 на функциите, изпълнявани от субект, различен от чуждестранното дружество, чиято облагаема печалба в Ирландия следва да се определи, макар да е свързан с последното — в случая Apple Inc.

[37] В становището от 14 април 2015 г., на което ASI и AOI също се позовават, се посочва само, че условията на договорите с OEM и телекомуникационните оператори се определят централизирано от ръководители в Купертино и че преди 2013 г. ръководители в Съединените щати са подписвали такива договори от името на ASI въз основа на пълномощни. Те уточняват също, че след сключването си тези договори са били изпълнявани от ирландския клон на ASI чрез издаването на поръчки за покупки. Също така в становището на Ирландия от 29 януари 2016 г. се твърди само, че договорите с OEM се подписват и изпълняват от ръководители на ASI. Пред Общия съд ASI и AOE са представили документ, в който се обясняват условията за съвместно договаряне и подписване (Apple Inc. и ASI) на договорите с OEM. Те са представили и един от тези договори, който за ASI е подписан от служител на Apple Inc., назначен за директор на ASI през референтната финансова година.

Критерий за разпределение на печалбата като застъпения от Ирландия, ASI и AOI, който отчита изключително действително извършваните от ирландските клонове дейности, всъщност непременно и логично води до резултата да се изключат функциите, изпълнявани от Apple Inc., от релевантния анализ по този член. Второто съображение е, че в обжалваното съдебно решение липсва яснота относно определянето на метода за разпределение на печалбата, който е водещ за прилагането на член 25 от ЗКД 97. Това обаче е от решаващо значение за анализа, който трябва да се направи въз основа на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като засяга определението за „обичайно“ данъчно облагане по смисъла на ирландското право, съгласно което трябва да се преценява наличието на предимство по смисъла на тази разпоредба. Като се основават на няколко точки от обжалваното съдебно решение, страните определят три критерия за разпределяне на печалбата на ирландския клон на чуждестранно дружество, като първият изисква доказване на контрола от страна на клона върху актива, от който произтича подлежащата на разпределяне печалба („критерий за контрол“, т. 182—185 от обжалваното съдебно решение), вторият се основава на действително извършваните от клона дейности и на оценката на тяхната пазарна стойност („критерий за действителните дейности“, основно т. 179, 218, 219 и 227 от обжалваното съдебно решение), а третият предполага разпределение на активите, функциите и рисковете между клона и другите части на дружеството („критерий за разпределяне на функциите в рамките на дружеството“, т. 240, 242 и 248 от обжалваното съдебно решение).

54. При тези обстоятелства е необходимо, доколкото е възможно, да се търси съгласуван прочит на обжалваното съдебно решение по този въпрос, като се тръгне от неоспореното схващане, на което то се основава, че за да се определи облагаемата печалба на чуждестранно дружество в Ирландия, е необходимо да се извърши „функционален анализ“ с цел определяне на извършваните дейности, използваните активи и поетите рискове от неговия клон в Ирландия. Този анализ се изисква както от член 25 от ЗКД 97, така и от принципа на сделката между несвързани лица и от разрешения подход на ОИСР[38]. Противоположните позиции на страните се различават една от друга по отношение на *предмета* на този анализ в настоящия случай.

55. Считам обаче, че съгласуваният прочит на обжалваното съдебно решение не позволява да се приеме, че Общият съд е приел за приложим съгласно ирландското право критерий, фокусиран *изключително* върху дейностите на ирландските клонове на чуждестранните дружества. Несъмнено, както е посочено в точка 177 от обжалваното съдебно решение, член 25 от ЗКД 97 „се отнася единствено до печалбите, които произтичат от дейности, извършени от самите ирландски клонове, като се изключват печалбите, произтичащи от дейности, извършени от други поделения на въпросното чуждестранно дружество“. Комисията обаче не е допуснала грешка, като е приела, че това твърдение по същество само припомня принципа на териториалност на данъците и само по себе си не представлява установяване на метод за разпределение на печалбата по смисъла на член 25 от ЗКД 97 — и още по-малко на метод за разпределение на актив, пораждащ печалба — който изключва отчитането на функциите, поети от другите части на чуждестранното дружество. В това отношение съм съгласен с Комисията, че от обжалваното съдебно решение никъде не произтича такова изключване. По-специално, то не може да бъде изведено, както твърдят Ирландия и ASI и AOI, от точки 179—184 от това решение, в които Общият съд се позовава на решението на High Court (Висш съд, Ирландия) по дело

[38] В точка 1.42 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване се пояснява, че функционалният анализ цели да „идентифицира и сравни икономически значимите дейности и поетите отговорности, използваните активи и рисковете, поети от страните по сделките“.

S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd.[39]. Всъщност в това решение High Court (Висш съд) е направил обширен анализ на функциите, упражнявани съответно от ирландския клон на дружеството Dataproducts, установено в Нидерландия, и от неговите ръководители извън Ирландия, както и сравнение на тези функции и рисковете, поети от това дружество чрез различните му части, преди да достигне до заключението, че разглежданият актив — швейцарска сметка, лихвата от която е била частично предоставена на ирландския клон, не се контролира от последния, а от нидерландското седалище на Dataproducts, и че следователно спорните суми не могат да представляват облагаема печалба в Ирландия. Следователно това решение е по-скоро пример за метод за разпределение на печалбата като този, на който се позовава Комисията.

56. Предвид изложеното по-горе се налага изводът, че Общият съд, от една страна, изрично приема в точка 240 от обжалваното съдебно решение, че за да се определи кои са действително изпълняваните функции от ирландския клон на чуждестранно дружество за целите на прилагането на член 25 от ЗКД 97, е необходимо да се вземе предвид „разпределението на активите, функциите и рисковете между клона и останалите части на това дружество“. От друга страна, в точка 242 от това решение той приема, че анализът, който има за цел установяване на активите, функциите и рисковете, които трябва да бъдат отнесени към място на стопанска дейност на дадено дружество с оглед на действително изпълняваните чрез него дейности, не може „да бъде извършван абстрактно, без да се отчитат дейностите и функциите, извършвани в рамките на дружеството като цяло“.

57. Освен това самият текст на член 25 от ЗКД 97 е показателен в този смисъл, доколкото изисква да се определят „приходите от търговска дейност, произтичащи пряко или непряко“ от или чрез клон, и от имущество или права, „използвани или държани от или за клон[а]“. Всъщност не е ясно как е възможно да се извърши такава сделка, която предполага по-специално да се определи икономическата полза от притежаваните от разглежданото дружество активи, без да се вземат предвид и да се сравнят дейностите, извършвани от различните части на това дружество по отношение на посочените активи. Подобно сравнение позволява да се провери дали разпределението на печалбата в рамките на чуждестранното дружество, прието от данъчните органи като основа за определяне на облагаемата печалба в Ирландия, е в съответствие с действителното разпределение на функциите, активите и рисковете между различните части на посоченото дружество.

58. С оглед на гореизложеното считам, че Комисията тълкува правилно обжалваното съдебно решение в частта, в която се посочва, че критерият за определяне на печалбата на чуждестранно дружество, който Общият съд е приел за приложим по силата на член 25 от ЗКД 97, изисква да се вземе предвид разпределението на активите, функциите и рисковете между клона и останалите части на това дружество, и изключва отчитането на ролята, изпълнявана от отделни субекти.

59. Допълвам, че в настоящия случай необходимостта анализът да се ограничи до отношенията между седалищата и ирландските клонове, произтича и от направения от Apple Inc. избор в контекста на неговата търговска самостоятелност да прехвърли със споразумението за подялба на разходите част от печалбата си на ASI и AOE. Следователно става въпрос за разпределянето на тази печалба между различните структури на посочените дружества, за които Apple Inc. остава външно. Както правилно подчертава Комисията, прилагането на различен критерий има за последица неотчитането на наличието на

[39] [1988] I.R. 10 note 4507 (наричано по-нататък „решение Dataproducts“).

посоченото споразумение и на данъчната структура на групата Apple, обстоятелства, които ирландските данъчни органи не са можели да пренебрегнат в рамките на цялостна оценка на метода за определяне на облагаемата печалба на ASI и AOE, предложен от групата. Иначе би се стигнало също така до парадоксалния резултат, при който законосъобразно прехвърлените активи от Apple Inc. извън Съединените щати, както и свързаните с тях печалби биха се върнали, но само виртуално, в Съединените щати, когато става въпрос за определяне на дължимия в Ирландия данък, намалявайки допълнително данъчното задължение на групата.

iii) По вземането предвид от Общия съд на функциите на Apple Inc.

60. На този етап е необходимо да се провери дали, както твърди Комисията, Общият съд действително се е основал на функциите, изпълнявани от Apple Inc. във връзка с ИС на групата Apple, или, както твърдят Ирландия, ASI и AOI, доводите на Комисията изопачават мотивите на обжалваното съдебно решение по този въпрос.

61. На първо място, Комисията изтъква, че Общият съд се е позовал на изпълняваните от Apple Inc. функции в точки 259—267 и в точка 288 от обжалваното съдебно решение, когато е разгледал съображения 289—295 от спорното решение, в които на ирландските клонове се приписва упражняването на функции по контрол на качеството, управление на съоръжения за НИРД и управление на предприемаческия риск. В това отношение отбелязвам, че в точки 260—267 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва по принцип всички функции и рискове, изброени в приложение B към споразумението за подялба на разходите и свързани с нематериалните активи, които са предмет на това споразумение[40], „тоест по същество цялата ИС на групата Apple“ (т. 261), които по силата на това споразумение ASI и AOE са били упълномощени да изпълняват или е можело да бъдат принудени да поемат. В точки 263 и 264 от обжалваното съдебно решение Общият съд приема, че Комисията не е представила никакви доказателства, от които да бъде установено, че тези функции в действителност са били изпълнявани от ASI и AOE, а още по-малко — от техните ирландски клонове, или че служителите на тези клонове в действителност са управлявали тези рискове. В точка 266 от това решение той отново посочва, че Комисията не се е опитала да докаже, че „органите на управление на ирландските клонове […] действително са осъществявали ежедневно активно управление на всички функции и рискове, свързани с ИС на групата Apple, които са изброени в приложение B към споразумението за подялба на разходите“. Както обаче правилно изтъква Комисията, изброените в точки 261 и 262 от обжалваното съдебно решение функции и рискове обикновено в многонационално предприятие са запазени за холдинга на групата. Освен това в случая, както подчертава Общият съд в точка 267 от това решение, по същество става въпрос за „всички функции, които са в сърцето на икономическия модел […] на групата Apple, фокусиран върху развитието на технологични продукти“, както и за „ключовите рискове, присъщи на този икономически модел“. Освен това от преписката пред Общия съд, както и от спорното решение е видно, че Комисията, Ирландия, ASI и AOE са съгласни, че тези функции и тези рискове, *свързани с цялата ИС на групата Apple, с нейното развитие и управление*, са били поети в по-голямата си част от Apple Inc. в качеството му на холдинг на групата или в рамките на споразумението за подялба на

[40] Приложение B към споразумението за подялба на разходите, изменено през 2009 г., включва две таблици, отнасящи се до релевантните функции във връзка с нематериалните активи, които са предмет на споразумението, и свързаните с тях рискове. Тези функции и рискове са отбелязани с „X“ съответно в графата на Apple Inc. (обозначено като „Apple“) и на ASI и AOE (обозначени заедно като „международен участник“), с изключение на регистрацията и защитата на ИС, която се свързва единствено с Apple Inc. (вж. т. 260 от обжалваното съдебно решение).

разходите и са били централизирани от него в Купертино. Следователно Комисията не греши, когато посочва, че в разгледаните по-горе точки от обжалваното съдебно решение Общият съд е включил в преценката си на фактите функциите и рисковете, поети от Apple Inc.

62. На второ място, Комисията твърди, че Общият съд неправилно е посочил функциите на Apple Inc. в точки 268—295 от обжалваното съдебно решение. В тези точки Общият съд разглежда дейностите и функциите, изброени в съображения 296—300 от спорното решение, като действително упражнявани от ирландския клон на ASI, и стига до извода, че тези дейности и функции, разглеждани поотделно или като цяло, не обосновават предоставянето на лицензите за ИС на този клон. Разгледаните от Общия съд дейности и функции включват контрола на качеството, различни НИРД и управлението на разходите за маркетинг на местно равнище.

63. В това отношение, що се отнася до контрола на качеството, отбелязвам, че тази функция е сред изброените в споразумението за подялба на разходите и свързаните както с Apple Inc., така и с ASI и AOE. При тези обстоятелства трябва да се отбележи, че когато в точка 269 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва твърдението на ASI и AOE, че „в световен мащаб са наети хиляди служители, докато в Ирландия за тази функция е нает само едно лице“, той има предвид дейности, извършвани от отделни от това дружество субекти, и по-специално дейности, извършвани от Apple Inc.[41]. Според мен същото се отнася и за точка 274 от обжалваното съдебно решение, в която Общият съд посочва, че обстоятелството, че клонът на ASI е платил разходите за маркетинг на местно равнище, „не означава, че той отговаря за самото създаване на маркетинговата стратегия“. Всъщност съгласно споразумението за маркетингови услуги създаването на тази стратегия се извършва от Apple Inc.

64. Що се отнася до точки 273 и 275 от обжалваното съдебно решение, в които посочва, че функцията НИРД и дейностите по събиране и анализ на регионални данни, извършвани от служителите на клона на ASI, имат „спомагателен“ характер, Общият съд отново сравнява тези дейности с дейностите, извършвани в световен мащаб от външни за ASI субекти. Накрая, изрично позоваване на груповите политики и стратегии, създадени от Apple Inc., се съдържа в точка 277 от обжалваното съдебно решение, що се отнася до дейностите на клона на ASI, свързани с услугата AppleCare, която е квалифицирана като „изпълнителска“ дейност, „следвайки насоките и стратегическото ръководство, определени в Съединените щати“, както и в точки 281 и 283 от това съдебно решение, които съдържат цялостна преценка на Общия съд относно „спомагателния“ и „изпълнителския“ характер на дейностите на този клон.

65. На трето място, Комисията счита, че Общият съд се е позовал на дейностите на Apple Inc. при разглеждането на функциите, изпълнявани от ирландския клон на AOE, посочени в съображение 301 от спорното решение. В точка 290 от обжалваното съдебно решение Общият съд посочва, що се отнася до специфичните процеси и производствения експертен опит, които са били разработени от този клон в рамките на неговите производствени дейности, че въпреки че този експертен опит се е ползвал от защита по силата на някои права върху интелектуална собственост, „става въпрос за ограничена и присъща на дейността на този […] клон област“, която „не оправдава приписването на последния на

[41] Макар в точка 269 от обжалваното съдебно решение да се посочва, че контролът на качеството може да бъде възложен и на външни изпълнители в рамките на споразумения с производители на оборудване трети лица, в обжалваното съдебно решение не се съдържа никаква допълнителна информация относно наличието на такива споразумения, сключени от ASI и AOE.

всички лицензи за ИС. Според мен е ясно обаче, че подобна „количествена“ оценка е възможна само доколкото експертният опит, развит от ирландския клон на AOE, се сравнява, както правилно посочва Комисията, със съвкупността от функции за НИРД, свързани с ИС на групата Apple. Трябва да се отхвърли обаче доводът на Комисията — доколкото с него се цели оспорване на фактическата преценка, извършена от Общия съд — насочен срещу точки 291—294 от обжалваното съдебно решение, според който ИС, разработена от ирландския клон на AOE, е представлявала уникален и ценен принос, който не е в съответствие с ограничено възнаграждение като предвиденото в предварителните решения.

66. Накрая Комисията изтъква, че в точки 298—302 от обжалваното съдебно решение Общият съд е взел предвид функциите, изпълнявани от Apple Inc., когато е разглеждал дейностите, извършвани извън клоновете на ASI и AOE. В това отношение няма съмнение, че по-специално в точки 299 и 300 от това решение Общият съд припомня функциите на Apple Inc. и ролята му на дружество майка, когато, от една страна, той по принцип констатира „централизирания характер на стратегическите решения в рамките на групата Apple, вземани от директори в Купертино“, и от друга страна, по-специално, що се отнася до решенията в областта на НИРД, която е в основата на ИС на групата Apple, припомня обстоятелството, че „решенията относно подлежащите на разработване продукти […] и относно стратегията за НИРД […] са били вземани и привеждани в действие от ръководителите на групата, установени в Купертино“. Също така Общият съд констатира, че „стратегиите за пускане на нови продукти, и по-специално организацията на разпространението на европейските пазари […], са били определяни в Купертино на равнището на групата Apple, по-конкретно от ръководителите на групата (Executive Team) под ръководството на генералния директор на групата“ [42].

67. От направения по-горе анализ е видно, че във всички точки от обжалваното съдебно решение, критикувани от Комисията, Общият съд се е основал по повече или по-малко имплицитен, но все пак ясен начин на функциите, изпълнявани от Apple Inc. по отношение на ИС на групата Apple в рамките на споразумението за подялба на разходите или на споразумението за маркетингови услуги или в ролята му на дружество майка, сравнявайки с тези функции функциите, изпълнявани от ирландските клонове във връзка с лицензите за ИС. Следователно, противно на изтъкнатото от Ирландия и от ASI и AOI, настоящото оплакване не произтича от неправилно тълкуване на обжалваното съдебно решение, а още по-малко от неговото изопачаване.

iv) Въздействие на вземането предвид на дейностите на Apple Inc. върху правната квалификация на фактите

68. Ирландия, както и ASI и AOI по същество твърдят, че разглежданото оплакване във всеки случай е неотносимо, тъй като, дори да се приеме, че Общият съд е взел предвид функциите на Apple Inc., изводите, до които е достигнал след разглеждането на фактите, се основават на анализ на дейностите на ирландските клонове и седалищата и на констатацията, че функциите, изпълнявани от тези клонове, са от „рутинен“ характер, което според Общия съд не е достатъчно, за да обоснове приписването на последните на лицензите за ИС и свързаните с тях печалби.

[42] Без това да е оспорено от ASI и AOI, Комисията уточнява, че „Executive Team“ и генералният директор на групата, които посочва Общият съд, са съответно ръководителите и ГИД на Apple Inc.

69. В това отношение отбелязвам, че от всички фактически констатации на Общия съд, обобщени в точка 310 от обжалваното съдебно решение, е видно, че изводът, изложен в тази точка, че Комисията не е успяла да докаже, че лицензите за ИС е трябвало да бъдат приписани на ирландските клонове за целите на определяне на годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия, се основава, от една страна, на преценка на действително извършваните от тези клонове дейности и от друга страна, на „стратегическите решения, които са вземани и привеждани в действие извън тези клонове“.

70. Ако се приеме, че последният аспект съдържа позоваване на функциите, изпълнявани от седалищата, е необходимо да се анализират по-подробно преценките, съдържащи се в точки 298—309 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд разглежда доводите на Ирландия и на ASI и AOE, според които те, чрез своите органи на управление, са *изпълнявали* стратегическите решения, свързани с проектирането и разработването на продуктите на групата Apple, вземани в Купертино централизирано за цялата група.

71. В тези точки Общият съд най-напред констатира, че ASI и AOE са представили доказателства за централизирания характер на тези решения, и по-специално по отношение на решенията в областта на НИРД, доказателства, които показват, от една страна, че решенията относно подлежащите на разработване продукти и относно стратегията за НИРД са били вземани и привеждани в действие от ръководители на групата, установени в Купертино, и от друга страна, че стратегиите за пускане на нови продукти и организацията на разпространението на европейските пазари са били определяни в Купертино на равнището на групата Apple, по-конкретно от ръководителите на групата под ръководството на генералния директор на групата (т. 298—301). Отбелязвам, че в тази част от преценката си — с изключение на точка 301, която беше обсъдена в точки 42 и 43 от настоящото заключение — Общият съд по никакъв начин не е споменал нито за пряко, нито за непряко участие на седалищата в приемането на решенията в областта на НИРД и в създаването на посочените по-горе стратегии за маркетинг и разпространение на равнището на групата Apple.

72. Като следваща стъпка Общият съд е взел предвид ролята на седалищата при вземането на решения. Що се отнася до способността на ASI и AOE да вземат засягащи техните основни функции решения посредством органите си на управление, той най-напред посочва, че самата Комисия е отбелязала съществуването на съвети на директорите и техните редовни събрания през релевантния период, като в таблиците, включени в спорното решение, е представила извадки от протоколите от посочените събрания. По-нататък Общият съд уточнява, че „резолюциите на съветите на директорите, отразени в тези протоколи, редовно (и многократно в рамките на годината) са се отнасяли по-специално до изплащането на дивиденти, одобряването на докладите на директорите и до назначаването и освобождаването от длъжност на директори“ и в по-редки случаи са се отнасяли до „упълномощаване на определени директори да извършват различни дейности[,] като управление на банкови сметки, взаимоотношения с правителства и държавни служби, одити, застраховки, наем, покупка и продажба на активи, приемане на доставки на стоки и търговски договори“. Общият съд отбелязва също така, че от тези протоколи се установява, че „на еднолични администратори са били делегирани много широки правомощия за управление“ (т. 306), и стига до заключението, че Комисията погрешно е приела, че ASI и AOE не са били в състояние да упражняват съществените си функции чрез своите органи за управление, и по-специално своите съвети на директорите, чрез делегиране на правомощията им на еднолични ръководители извън служителите на ирландските клонове (т. 309). В това отношение отбелязвам, че нито това заключение, нито

доказателствата, изведени от протоколите, разгледани от Комисията и припомнени в точки 305 и 306 от обжалваното съдебно решение, дават информация за действително участие на съветите на директорите на седалищата в приемането на решения относно управлението на лицензите за ИС. В това отношение в точка 304 от обжалваното съдебно решение Общият съд само посочва, че фактът, че тези протоколи „не дават подробности за решенията, отнасящи се до управлението на лицензите за ИС […], до споразумението за подялба на разходите и до важните търговски решения, не означава, че тези решения не са били взети“. По-нататък ще се върна на този въпрос, оспорен от Комисията в рамките на третата част от първото ѝ основание за обжалване.

73. От изложеното по-горе е видно, че в точки 298—309 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатира, от една страна, наличието на централизирана система за вземане на решения в рамките на групата Apple, ръководена от Apple Inc., включително що се отнася до управлението и развитието на ИС на групата, и от друга страна, способността на седалищата да вземат чрез съответните съвети на директорите „ключовите за дружеството решения […], като одобряването на годишните финансови отчети“, включително чрез система за делегиране на правомощия на отделни членове на съвета. Въпреки това той не констатира нито участието на седалищата в приемането на стратегическите решения, взети от Apple Inc., нито действителното им участие в изпълнението на тези решения или в активното управление на лицензите за ИС. Единствената констатация в това отношение, съдържаща се в точка 307 от обжалваното съдебно решение, според която ASI и AOE са предоставили информация, от която се установява, че различните редакции на споразумението за подялба на разходите са били подписвани от членове на техните съвети на директорите в Купертино, се оспорва от Комисията в рамките на третата част от първото ѝ основание за обжалване, към анализа на която препращам. От това следва, че възражението на ASI и AOI и на Ирландия, че настоящото оплакване е неотносимо, трябва да се отхвърли.

3) Заключение по второто оплакване

74. С оглед на изложените по-горе съображения считам, че Комисията е права, като твърди, че Общият съд е стигнал до извода, че не са налице достатъчно доказателства за приписването на лицензите за ИС на клоновете, сравнявайки неправилно упражняваните от последните функции по отношение на тези лицензи с функциите, упражнявани от Apple Inc. по отношение на ИС на групата Apple, а не с функциите, упражнявани от седалищата във връзка с посочените лицензи. Това проличава особено ясно от междинните изводи, до които достига Общият съд на различните етапи от своя анализ на фактите, и по-специално в точки 266 и 302 от обжалваното съдебно решение, в които той посочва, от една страна, че Комисията не се е опитала да докаже, че ирландските клонове действително са осъществявали ежедневно активно управление „на всички функции и рискове, свързани с ИС на групата Apple, които са изброени в приложение B към споразумението за подялба на разходите“, и от друга страна, че тъй като стратегическите решения относно разработването на продуктите, които са в основата на ИС на групата Apple, са били вземани за цялата група в Купертино, Комисията неправилно е приела, че управлението на тази ИС непременно е било поето от техните ирландски клонове. Следователно второто оплакване от втората част на първото основание за обжалване според мен е основателно.

б) По първото оплакване

75. В рамките на първото оплакване от втората част на първото си основание за обжалване Комисията изтъква, че макар в точки 255—302 от обжалваното съдебно решение да посочва редица важни функции, изпълнявани от директорите или от служителите на Apple Inc. по отношение на ИС на Apple, Общият съд не взел отношение по съображения 308—318 от спорното решение, където тя излага причините, поради които счита, че тези функции са ирелевантни за целите на преценката на предварителните решения съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС. Освен това Общият съд не взел предвид доводите, изложени от Комисията в първоинстанционното производство относно ирелевантността на функциите, изпълнявани от Apple Inc. „в полза“ на ASI и AOE или „от името“ на седалищата. Следователно съдебното решение било опорочено от непълнота на мотивите.

76. В това отношение отбелязвам, на първо място, че ирелевантността на функциите, изпълнявани от Apple Inc. по отношение на ИС на групата Apple, за целите на определянето на облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия е била изрично и многократно твърдяна от Комисията както по време на административното производство, така и пред Общия съд и Съда [43]. На второ място, отбелязвам, че както от спорното решение, така и от преписката пред Общия съд и от обжалваното съдебно решение става ясно, че позицията на ASI и AOE (а понастоящем на ASI и AOI), както и на Ирландия още от първите етапи на административното производство се основава на твърдението, че управлението на ИС на Apple, включително притежаваните от посочените дружества лицензи, се е осъществявало централизирано от главния офис на Apple в Купертино. На трето място, припомням, че в точки 50—55 от настоящото заключение констатирах, че във фактическия анализ, извършен в точки 255—302 от обжалваното съдебно решение, Общият съд многократно, имплицитно или изрично, пряко или непряко сравнява функциите, изпълнявани от ирландските клонове във връзка с лицензите за ИС, с функциите, изпълнявани от Apple Inc. по отношение на ИС на групата Apple в рамките на вътрешногрупови споразумения или в качеството му на дружество майка. Накрая отбелязвам, че независимо от доводите за противното, изтъкнати от ASI и AOI, както и от Ирландия, според мен от текста на релевантните точки от обжалваното съдебно решение е видно, че Общият съд по никакъв начин не е взел отношение по доводите, изтъкнати от Комисията в съображения 308—318 от спорното решение, нито по доводите, изтъкнати от нея в рамките на първоинстанционното производство, относно възможността функциите на Apple Inc. да бъдат взети под внимание при определянето на облагаемата печалба на ASI и AOE в Ирландия, тъй като са упражнявани „в полза“ или „от името“ на седалищата. По-специално, противно на твърденията на Ирландия, точки 298—309 от обжалваното съдебно решение не представляват изразяване на отношение по тези доводи. Всъщност, дори да се предположи, че в посочените точки Общият съд имплицитно е приел, че за целите на функционалния и фактически анализ, който следва да се извърши по смисъла на член 25 от ЗКД 97, са релевантни функциите, изпълнявани от служители на субекти, различни от чуждестранното дружество, „в полза“ или „от името“ на последното или на части от него, трябва да се отбележи, че той по никакъв начин не е обосновал тази релевантност, нито е отговорил на доводите за противното, изтъкнати от Комисията.

77. Несъмнено е вярно, както изтъкват както ASI и AOI, така и Ирландия, че съгласно постоянната съдебна практика задължението на Общия съд по член 36 и член 53, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз да мотивира решенията си, не изисква от

[43] В жалбата си Комисията започва с твърдението, че основният въпрос в нея се отнася именно до законосъобразността на вземането предвид от Общия съд на функциите, изпълнявани от Apple Inc.

него да излага изчерпателно и да посочва поединично всички представени от страните по спора съображения, и поради това мотивите може дори да бъдат имплицитни[44]. В настоящия случай обаче, предвид централното място на въпроса за значението на функциите, изпълнявани от Apple Inc., в рамките на основната линия на разсъждение на Комисията и в структурата на мотивите, които са накарали Общия съд да уважи жалбите на ASI, AOE и Ирландия по този въпрос, считам, че липсата на изрична позиция на последния по този въпрос води до липса на мотиви, която пречи на Съда да узнае причините за отхвърлянето на един от основните доводи на анализа на Комисията в рамките на нейната основна линия на разсъждение и по време на производството пред Общия съд, и засяга упражняването на контрола, който Съдът трябва да осъществи в рамките на настоящата жалба.

78. Мотивите на обжалваното съдебно решение са опорочени и от твърдяната от Комисията противоречивост, тъй като, от една страна, в точки 240, 242 и 248 от обжалваното съдебно решение Общият съд е приел, че за да се определи дали данъчно решение за приписване на печалбата на ирландския клон на чуждестранно дружество е в съответствие с „обичайния“ режим на данъчно облагане в Ирландия, е необходимо да се вземе предвид разпределението на активите, функциите и рисковете между клона и останалите части на това дружество, и от друга страна, в точки 255—302 от това решение се основава в голяма степен на функциите, изпълнявани от субект, различен от ASI и AOE.

79. Ето защо според мен първото оплакване от втората част на първото основание за обжалване трябва да бъде уважено.

в) Заключение по втората част от първото основание за обжалване

80. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да уважи втората част от първото основание за обжалване.

3. По третата част от първото основание за обжалване

81. С третата част от първото си основание за обжалване, насочена срещу точки 301 и 303—309 от обжалваното съдебно решение, Комисията оспорва по-специално изводите на Общия съд относно дейностите, извършвани от седалищата. Тя изтъква две отделни оплаквания, които следва да се разгледат заедно. С първото си оплакване Комисията изтъква процесуално нарушение, изразяващо се в това, че Общият съд не е взел предвид защитните доводи, изтъкнати от нея в първоинстанционното производство, като е изложил неправилни и противоречиви мотиви и се е основал на недопустими доказателства. С второто си оплакване тя изтъква нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС и/или изопачаване на националното право. Ирландия, ASI и AOI, както и Великото херцогство Люксембург считат тези оплаквания за недопустими и/или неотносими и във всеки случай за неоснователни.

[44] Вж. решение от 22 юни 2023 г., Gmina Miasto Gdynia и Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Комисия (C-163/22 P, EU:C:2023:515, т. 85).

82. Комисията изтъква, на първо място, че Общият съд не е отговорил на довода, който тя е изтъкнала в писмената си защита, че протоколите, разгледани от Комисията, са единствените доказателства, представени от Apple и Ирландия по време на административното производство, за да докажат наличието на функции, изпълнявани от седалищата.

83. В това отношение припомням, че съгласно постоянната съдебна практика, която вече беше припомнена в настоящото заключение, от една страна, на етапа на обжалването Съдът не е компетентен да установява фактите, нито по принцип да проверява доказателствата, които Общият съд е приел в подкрепа на тези факти, и от друга страна, задължението на Общия съд да мотивира решенията си, не изисква от него да излага изчерпателно и да посочва поединично всички представени от страните по спора съображения. В случая в точка 305 от обжалваното съдебно решение, при упражняване на изключителната си компетентност в областта на преценката на доказателствата, Общият съд е приел, че въпреки обобщената информация в извадките от разгледаните от Комисията протоколи, те са достатъчни, за да се „разбере как ключовите за дружеството решения […] са приемани и оформяни [в тези протоколи]“. Такава преценка обаче — която позволява на Комисията да разбере причините за значението, което Общият съд е признал на посочените протоколи, макар да става въпрос за единственото доказателство, представено по време на административното производство относно функциите на седалищата — не може да бъде оспорена пред Съда, освен в случай на изопачаване, каквото Комисията не е изтъкнала по този въпрос.

84. На второ място, Комисията твърди, че в точка 304 от обжалваното съдебно решение Общият съд ѝ е възложил невъзможна за изпълнение тежест на доказване. В тази точка, както вече посочих, Общият съд твърди, че „фактът, че протоколите[, разгледани от Комисията,] не дават подробности за решенията, отнасящи се до управлението на лицензите за ИС на групата Apple, до споразумението за подялба на разходите и до важните търговски решения, не означава, че тези решения не са били взети“.

85. В това отношение съм съгласен с Комисията. Всъщност не виждам как е възможно, както, изглежда, прави Общият съд в точки 305 и 306 от обжалваното съдебно решение, от протоколите на съветите на директорите на дадено дружество да се изведат доказателства в подкрепа на приемането на решения със специфичен предмет при липсата на изрична или имплицитна информация в този смисъл. От друга страна, според мен обаче е възможно, както е направила Комисията в спорното решение, от тази липса на информация и при *липсата на доказателства за противното* да се изведат доказателства в подкрепа на несъществуването на такива решения, по-специално когато е видно, че посоченото дружество на практика, ако не по законово задължение, обикновено записва релевантните решения, взети от неговия съвет на директорите, в протоколите от заседанията си. Доколкото не позволява на Комисията да се основе на посочените доказателства, когато става въпрос за доказване на наличието на отрицателни факти, които по своето естество не могат да бъдат доказани, а само изведени чрез презумпции въз основа на установени положителни факти или чрез доказване на обратен положителен факт, точка 304 от обжалваното съдебно решение според мен възлага на Комисията необосновано прекомерна тежест на доказване.

86. На трето място, Комисията оспорва точка 306 от обжалваното съдебно решение, където по-специално Общият съд посочва, че видно от протоколите, които е разгледала, „се установява, че на еднолични администратори са били делегирани много широки

правомощия за управление“. Тя изтъква, че макар въпросните протоколи понякога да посочват делегиране на правомощия от страна на съвета на директорите, само едно от тези пълномощни обаче се отнася до сключването на договори с OEM и телекомуникационните оператори.

87. В това отношение, доколкото с тези доводи Комисията иска да постави под въпрос преценката на доказателствената стойност на включването в протокола на посоченото пълномощно, припомням, от една страна, че тази преценка по принцип е от изключителната компетентност на Общия съд, и от друга страна, че нито едно правило и нито един принцип на правото на Съюза не забраняват по принцип на Общия съд да се основе само на едно доказателство, за да установи релевантните факти[45]. Следователно според мен оплакването трябва да бъде отхвърлено. Припомням обаче, че Комисията оспорва и допустимостта на въпросното пълномощно като доказателство, тъй като то не е било представено по време на административното производство. В това отношение препращам към анализа, изложен в точки 42 и 43 от настоящото заключение. Както отбелязах в тях, посоченото пълномощно, въпреки че е споменато в протокола от заседанието на съвета на директорите на ASI от 27 юли 2011 г., според твърдението на Комисията, без да е оспорено от ASI и AOI, досега не е представено. От това следва, че Общият съд може да се е основал само на записа в протокола за предоставянето на това пълномощно, а не на неговия текст.

88. На четвърто място, Комисията оспорва извода на Общия съд, съдържащ се по-специално в точки 301, 306 и 307 от обжалваното съдебно решение, че „официални актове“ като издаването на пълномощно за водене на преговори за сключване на споразумение или подписването му (в случая различните изменения на споразумението за подялба на разходите, направени през релевантния период) представляват функции, действително упражнявани от седалищата във връзка с лицензите за ИС. Комисията признава, че по-специално провеждането на преговори за сключване на търговски договори като тези с OEM и телекомуникационните оператори може да представлява „значими човешки функции“ за целите на функционалния и фактически анализ, който трябва да се извърши въз основа на член 25 от ЗКД 97. В случая обаче тези функции били изпълнявани от служители на Apple Inc. от името на цялата група Apple или в полза на ASI и AOE, а не от седалищата. Посочените точки също били опорочени от липса и противоречие в мотивите.

89. В това отношение следва да се отбележи, че в структурата на разсъжденията на Общия съд, изложени в точки 251—311 от обжалваното съдебно решение, изводите, съдържащи се в точки 303—309 от това решение, имат за цел да покажат, че седалищата на ASI и AOE — чрез решенията, приемани от съответните съвети на директорите, и по-специално чрез система за делегиране на правомощия, предоставяни на еднолични директори или на еднолични ръководители извън служителите на клоновете — са били в състояние да упражняват „съществените функции“ на тези дружества. Това е видно по-специално от точка 303 от обжалваното съдебно решение, която очертава предмета на извършения от Общия съд анализ, както и от точки 305 и 309 от него, в които е направен изводът от този анализ, че в спорното решение Комисията неправилно е констатирала, че при липсата на служители и физическо присъствие седалищата не са били в състояние да упражняват функции от името на посочените дружества. От друга страна, в точки 303—309 от обжалваното съдебно решение не се открива никакво изрично твърдение за участие на

[45] Вж. определение от 11 септември 2019 г., Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, т. 10 и цитираната съдебна практика).

седалищата в приемането на решения относно управлението на лицензите за ИС, с изключение на точка 304 — където, както беше посочено, Общият съд твърди само, с доводи, които според мен могат да бъдат оспорени, че липсата на следи за такива решения в разглежданите от Комисията протоколи не означава, че те действително не са били взети — и точка 307, свързана с подписването на споразумението за подялба на разходите, което обаче се отнася до вътрешногрупово споразумение, което е изключено по принцип от предмета на предварителните решения. Накрая, що се отнася до точка 301 от посоченото съдебно решение, тя е включена в анализа, посветен на централизирания начин за вземане на стратегически решения в рамките на групата Apple.

90. Поради това не съм убеден, че е правилно точки 301, 306 и 307 от обжалваното съдебно решение да се тълкуват в предложения от Комисията смисъл. Всъщност ми се струва, че като установява участието на директори на ASI и AOE, пряко или чрез упълномощени лица, в преговори с OEM и с телекомуникационните оператори или в сключването на търговски договори или вътрешногрупови споразумения, Общият съд не е имал намерение да приеме, че седалищата са осъществявали „значими човешки функции“ във връзка с лицензите за ИС, а по-скоро да констатира, че в спорното решение е направен неправилен извод, че управлението на ИС на групата Apple непременно е било поето от ирландските клонове, тъй като седалищата не са били в състояние да приемат решения относно управлението на лицензите за ИС (вж. по-специално т. 302 и 309 от обжалваното съдебно решение).

91. При тези условия, изглежда, доводите на Комисията трябва да се отхвърлят, тъй като са основани на неправилно тълкуване на обжалваното съдебно решение. По същите съображения следва да се отхвърлят противоположните доводи, изтъкнати от Ирландия и от ASI и AOI, че подписването на измененията на споразумението за подялба на разходите и пълномощните за договаряне и сключване на договори с OEM и телекомуникационните оператори доказвали, че решенията, свързани с управлението на лицензите за ИС, били вземани от седалищата. Всъщност подобен извод не се съдържа в обжалваното съдебно решение.

92. Като се има предвид това, отбелязвам, че затрудненията да се придаде еднозначен смисъл на изводите, съдържащи се в посочените точки 301 и 307 от обжалваното съдебно решение, и да се определи ясно техният обхват, отново се дължи на липсата на становище от страна на Общия съд по въпроса дали и при какви условия при операцията по отреждане за данъчни цели на икономическата полза от актив, генериращ печалба, притежаван от чуждестранно дружество, чиято облагаема печалба в Ирландия следва да се определи съгласно член 25 от ЗКД 97, могат да се вземат предвид „значими човешки функции“, осъществявани от дружеството майка от името или в полза на това дружество извън Ирландия. В това отношение препращам към посоченото в точка 61 от настоящото заключение.

93. В действителност анализът на дейностите извън ирландските клонове, съдържащ се в точки 296—309 от обжалваното съдебно решение, изглежда повлиян от неправилното, както видяхме, схващане, на което се основава проверката от Общия съд на оплакванията срещу основната линия на разсъждение на Комисията, а именно че последната е действала чрез подход „по метода на изключването“. Всъщност при основаване на такова схващане, за да се обезсили основната линия на разсъждение като цяло, не е било необходимо да се докаже, че седалищата *действително са изпълнявали* значими функции по отношение на лицензите за ИС, а е било достатъчно да се докаже, че са *имали способността* да вземат

такива решения, или, още по-общо, способността да вземат „ключовите за дружеството решения“ (т. 305 от обжалваното съдебно решение) или решения, „засягащи […] основни[те] функции“ на ASI и AOE (т. 303 от обжалваното съдебно решение).

94. Във всеки случай, ако Съдът приеме, че в точки 301 и 307 от обжалваното съдебно решение Общият съд имплицитно е приел, че като са издали на ръководителите на Apple Inc. — независимо дали става въпрос за членове на съветите на директорите на ASI и на AOE — пълномощни за подписване на вътрешногрупови договори или споразумения, седалищата всъщност са изпълнявали по отношение на лицензите за ИС функции, релевантни за анализа, който трябва да се извърши съгласно член 25 от ЗКД 97, съм съгласен с Комисията, че чисто формалният характер на тези актове и смесването между функциите, изпълнявани от холдинга на групата, и функциите, отнасяни към седалищата, породени от такава система за делегиране на правомощия, позволяват да се подкрепи подобен извод.

95. С оглед на изложеното по-горе считам, че третата част от първото основание за обжалване е частично допустима и основателна, както бе посочено след разглеждането на различните повдигнати оплаквания.

4. Заключение по първото основание за обжалване

96. С оглед на всички изложени по-горе съображения първото основание за обжалване според мен е основателно. Като поставя акцент върху функциите и рисковете, поемани от Apple Inc. по отношение на ИС на групата Apple, вместо да се съсредоточи единствено върху дейностите, извършвани съответно от клоновете и седалищата във връзка с управлението и използването на лицензите за ИС, Общият съд извършва фактически анализ и квалификация на разглежданите факти с оглед на правен критерий, различен от този, който самият той приема за приложим съгласно член 25 от ЗКД 97, който изисква да се вземе предвид разпределението на активите, функциите и рисковете между клона и останалите части на това дружество, и в приложение на принципа на сделката между несвързани лица изключва отчитането на ролята, изпълнявана от отделни субекти.

B. По второто основание за обжалване

97. Второто основание за обжалване е насочено срещу мотивите на обжалваното съдебно решение, с които Общият съд е уважил оплакванията на Ирландия и на ASI и AOE срещу вторичната линия на разсъждение на Комисията. Припомням, че в рамките на тази линия на разсъждение, изложена в съображения 325—360 от спорното решение, Комисията твърди, че дори да се приеме, че лицензите за ИС е следвало да бъдат разпределени извън Ирландия, одобрените в предварителните решения методи за разпределение на печалбата все пак са довели до занижаване на годишната облагаема печалба на ASI и AOE в Ирландия, тъй като са се основавали на неподходящ избор, довел до резултат, който не се доближава надеждно до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. По-точно, след като констатира, че в предварителните решения са били възприети едностранни методи за разпределение на печалбата, подобни на метода на нетния марж по сделката (наричан по-нататък „МНМС“), предвиден в

Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване[46], Комисията стига до заключението, че ирландските данъчни органи са одобрили три погрешни методически решения, свързани с определянето на ирландските клонове като „проверявани страни“ — т.е. като страни, върху чиито дейности е съсредоточен анализът относно избрания едностранен метод за разпределение на печалбата (съображения 328—333 от спорното решение) — с избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата (съображения 334—345 от спорното решение) и с приетите нива на възвръщаемост (съображения 346—359 от спорното решение).

98. Второто основание за обжалване се състои от три части. Първата се отнася до грешка при определянето на степента на доказване, която трябва да се постигне, за да се докаже наличието на предимство при предварителни решения относно разпределението на печалбата, втората се отнася до процесуално нарушение, и третата — до нарушение на член 107, параграф 1 ДФЕС и/или изопачаване на националното право.

1. По първата част от второто основание за обжалване

99. С първата част от второто си основание за обжалване, насочена срещу точки 349, 416, 434 и 435 от обжалваното съдебно решение (които препращат към т. 319 и 332 от него), Комисията изтъква, че Общият съд е възприел неправилна степен на доказване, като е приел, че тя трябва да докаже, че разпределението на печалбата, съдържащо се в предварителните решения, е довело до намаление на данъчната тежест на ASI и AOE в сравнение с тежестта, която тези дружества биха понесли при прилагане на обичайните правила за данъчно облагане, и че констатацията за наличието на методически грешки не е достатъчна[47]. Тя твърди, че когато се преценява с оглед на принципа на сделката между несвързани лица дали дадено предварително решение като спорното води до предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, приложимата степен на доказване е същата, както при използването на критерия за частния оператор в условията на пазарна икономика, и че следователно тя трябва само да докаже „правдоподобността“ на такова предимство, докато съответната държава членка трябва да докаже, че подобно предимство е обосновано. Комисията се позовава и на решение от 8 декември 2011 г., France Télécom/Комисия[48], в което, извън случаите на прилагане на критерия за частния инвеститор, Съдът е постановил, че за да се докаже наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, е достатъчно да се представи доказателство, че разглежданата национална мярка има присъщ потенциал да намали данъчната тежест на предприятията получатели.

100. ASI и AOI, както и Ирландия изтъкват, че първата част от второто основание за обжалване е неотносима, тъй като, дори да се предположи, както твърди Комисията, че Ирландия и Apple е трябвало да докажат липсата на предимство, последните са изпълнили изискванията относно тежестта на доказване, като са представили ad hoc отчети за разпределението на печалбата на ирландските клонове, изготвени от съответните им

[46] МНМС, описан в точка 2.58 и сл. от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, разглежда маржа на нетна печалба въз основа на подходяща база (например разходи, продажби на активи), която данъчнозадължено лице реализира от дадена контролирана сделка. Той се прилага само за едно от предприятията, които участват в сделката, т.нар. „проверявана страна“.

[47] Отбелязвам, че Общият съд е посочил същата степен на доказване в решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия/Комисия (T-760/15, EU:T:2019:669).

[48] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (наричано по-нататък „решение France Telecom“, т. 24—27).

данъчни съветници, от които е видно, че облагаемата основа на тези дружества е била определена в съответствие с член 25 от ЗКД 97 и с принципа на сделката между несвързани лица (наричани по-нататък „ad hoc отчетите“).

101. В това отношение несъмнено е вярно, че в анализа си относно нивата на възвръщаемост, приети в предварителните решения (т. 418—478 от обжалваното съдебно решение), Общият съд, от една страна, потвърждава надеждността на проучването на съпоставимостта, съдържащо се в ad hoc отчетите, валидиращи постфактум посочената възвръщаемост (т. 450—464 от обжалваното съдебно решение), и от друга страна, констатира, че коригираният анализ на съпоставимостта, извършен от Комисията в съображения 353—356 от спорното решение (наричан по-нататък „коригираният анализ на съпоставимостта“), не е могъл да обори съдържащите се в тези отчети заключения (т. 469 и 477 от обжалваното съдебно решение). В рамките на третата част от второто си основание за обжалване обаче Комисията критикува точките от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд по същество одобрява методиката за изчисляване, възприета в ad hoc отчетите, и констатира невъзможността коригираният анализ на съпоставимостта да постави под въпрос заключенията в тези отчети. Следователно въпросът дали разглежданото оплакване е неотносимо, зависи от резултата от анализа на тези критики.

102. По същество ASI и AOI, както и Ирландия и Великото херцогство Люксембург изтъкват, че Комисията цели по-специално обръщане на тежестта на доказване. ASI и AOI изтъкват също така, че оплакването на Комисията всъщност не е подкрепено от фактическа гледна точка, тъй като Общият съд е стигнал до заключението, че нито една от трите методически грешки, констатирани от Комисията в спорното решение, не е доказана.

103. Припомням, че съгласно постоянната съдебна практика Комисията е длъжна да посочи доказателство за наличието на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, а поради това и доказателство за изпълнението на условието за предоставяне на предимство[49]. По-специално, Комисията е длъжна, в интерес на правилното прилагане на свързаните с държавните помощи основни правила на Договора за функционирането на ЕС, да проведе процедурата по разследване на атакуваните мерки надлежно и безпристрастно, за да може при приемане на окончателното решение да разполага с възможно най-пълната и надеждна информация за тази цел[50]. Освен това Съдът вече е постановил, че Комисията не може да предполага, че дадено предприятие се е ползвало от предимство, представляващо държавна помощ, като се основава само на негативна презумпция, опираща се на липсата на информация, която позволява да се направи обратното заключение, при липсата на други данни от естество да установят със сигурност съществуването на такова предимство[51]. Тези принципи важат и когато Комисията прилага критерия за частния оператор. Всъщност именно тя носи тежестта да докаже, че условията за прилагане на посочения критерий не са изпълнени[52], и да направи преценка с оглед на релевантните доказателства дали предприятието получател явно не би получило подобни облекчения от частен оператор[53]. Следователно Комисията не може да се

[49] Вж. решение от 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 62).

[50] Вж. решение от 11 ноември 2021 г., Autostrada Wielkopolska/Комисия и Полша (C-933/19 P, EU:C:2021:905, т. 114 и цитираната съдебна практика).

[51] Вж. решение от 17 септември 2009 г., Комисия/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, т. 55 и 58).

[52] Вж. решение от 11 ноември 2021 г., Autostrada Wielkopolska/Комисия и Полша (C-933/19 P, EU:C:2021:905, т. 108 и цитираната съдебна практика).

[53] Вж. в този смисъл решение от 29 юни 2023 г., TUIfly/Комисия (C-763/21 P, непубликувано, EU:C:2023:528, т. 79 и цитираната съдебна практика).

основе, дори когато прилага принципа на частния оператор, само на „правдоподобни“ твърдения, чиято истинност не е била задължена да докаже[54]. Що се отнася до решението France Telecom, отбелязвам, че по-специално от точка 19 от него е видно, че макар характеристиките на разглеждания данъчен режим да не са позволили да се определи с точност предварително и за всяка данъчна година свързаното с него равнище на облагане, все пак е било безспорно, че този режим е можел да доведе и реално е довел до по-ниско данъчно облагане на получателя в сравнение с данъчното облагане по общия данъчен режим.

104. При това положение отбелязвам, че в случая изводът за наличие на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, до който Комисията стига в края на вторичната си линия на разсъждение, не се основава на „обикновено предположение, което нито се потвърждава, нито се опровергава от информацията, с която […] разполага“[55], нито на прости „правдоподобни твърдения“, а на констатирането на конкретни грешки, които според Комисията опорочават метода за разпределение на печалбата, приет в предварителните решения, и засягат различните елементи на изчислението, довело до определянето на облагаемата печалба на ASI и AOE. Според мен обаче не може да се изключи, както твърди Комисията, основни грешки при определянето на методиката, приложима към разпределянето на печалба за целите на изчисляването на облагаемата основа на чуждестранно дружество, което извършва дейност чрез клон, да са от такова естество, че непременно да доведат до занижаване на тази печалба в сравнение с резултат от прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, и следователно по *своята същност* или *явно* да могат да намалят данъчната тежест на това дружество в сравнение с данъчно облагане, което се счита за обичайно. Според мен в тези случаи, за да докаже наличието на селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията може да се основе на доказателства за наличието на такава грешка и на това, че съответната държава членка не е доказала, че тя не е повлияла върху съответствието на така изчисленото ниво на печалбата със стойност съгласно принципа на сделката между несвързани лица[56]. Ето защо според мен Общият съд неправилно е преценил степента на доказване в случай на решения като спорното.

105. В случая обаче следва да се отбележи, че след подробен анализ, оспорен от Комисията както по същество, така и от гледна точка на спазването на пределите на съдебния контрол, Общият съд приема, че установените в спорното решение методически грешки не са доказани, и по същество само констатира липсата на данни от времето на настъпване на фактите, позволяващи да се обоснове изборът на метода за изчисляване, приет в предварителните решения. Следователно грешката относно степента на доказване няма реално въздействие върху правилността на изводите, до които той достига, ако оплакванията, изтъкнати от Комисията във втората и третата част от това основание, се окажат неоснователни. Следователно е необходимо да се разгледат тези оплаквания.

[54] Вж. в този смисъл решение от 7 май 2020 г., BTB Holding Investments и Duferco Participations Holding/Комисия (C-148/19 P, EU:C:2020:354, т. 53).

[55] Вж. решение от 17 септември 2009 г., Комисия/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, точка 52).

[56] В този смисъл, за тълкуване на точка 211 на решение от 24 септември 2019 г., Нидерландия/Комисия (T-760/15, EU:T:2019:669), вж. решение от 12 май 2021 г., Люксембург и Amazon/Комисия (T-816/17 и T-318/18, EU:T:2021:252, т. 309—311). Последното решение е предмет на обжалване от Комисията по дело C-457/21 P, понастоящем обявено за решаване.

2. По втората и третата част от второто основание за обжалване

106. С втората част от второто си основание за обжалване Комисията изтъква, че в няколко точки от анализа си Общият съд се е основал на доводи, които не се съдържат в жалбите, подадени от ASI и AOE и от Ирландия, а са били изведени от приложените към тях документи, и по-специално от ad hoc отчетите, на които жалбоподателите са се позовали само общо. Следователно на Комисията не била дадена възможност да изрази становище по някои от мотивите, довели до отмяната на спорното решение. Освен това Общият съд е повдигнал служебно някои от разгледаните оплаквания.

107. Тези възражения ще бъдат разгледани в хода на анализа, свързан с оплакванията, изтъкнати в рамките на третата част от второто основание за обжалване. На този етап само ще припомня, че съгласно постоянната съдебна практика, за да се гарантират правната сигурност и доброто правораздаване, краткото изложение на основанията, което трябва да се съдържа в исковата молба или жалбата съгласно член 21 от Статута на Съда на Европейския съюз, приложим за Общия съд по силата на член 53, първа алинея от този статут и член 76, буква г) от Процедурния правилник на Общия съд, трябва да е достатъчно ясно и точно, за да позволи на ответника да подготви защитата си, а на компетентния съд — да се произнесе [57]. Въпреки че съдържанието на исковата молба или жалбата може да бъде обосновавано и допълвано по конкретни въпроси чрез препращане към определени пасажи от приложени към нея актове, общото препращане към други, макар и приложени към исковата молба или жалбата документи, не може да компенсира липсата на съществена част от правните доводи, които следва да бъдат посочени в самата искова молба или жалба. Всъщност Общият съд не е длъжен да изследва и установява в приложенията основанията и доводите, на които би могъл/могла да се основава искът или жалбата [58]. Аналогични изисквания важат относно излагането на довод в подкрепа на изтъкнато пред Общия съд основание [59]. От това следва, че жалбоподателят е длъжен да изложи достатъчно систематично съображенията, свързани с всяко основание, без Общият съд да е длъжен да възстановява правната аргументация, която би трябвало да подкрепя това основание [60].

108. С третата част от второто си основание за обжалване Комисията изтъква, че Общият съд е нарушил член 107, параграф 1 ДФЕС и/или е изопачил националното право, като в края на своя фактически анализ е стигнал до извода, че вторичната линия на разсъждение не позволява да се установи наличието на предимство по смисъла на тази разпоредба. По-специално, Комисията оспорва направената от Общия съд правна квалификация на фактите, която според нея нарушава подхода на разглеждане като отделен субект и принципа на сделката между несвързани лица. Тя изтъква три оплаквания, като първото е свързано с грешки, допуснати от Общия съд в анализа относно избора на ирландските клонове като „проверявани страни“ за целите на прилагането на избрания метод за разпределение на печалбата (т. 328—351 от обжалваното съдебно решение), второто — с избора на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата (т. 352—417 от обжалваното съдебно решение), и третото — с приетите нива на възвръщаемост (т. 418—478 от обжалваното съдебно решение). Ирландия, както и ASI и AOI твърдят, че

[57] Вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., MasterCard и др./Комисия (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, т. 41).

[58] Вж. в този смисъл решение от 16 март 2023 г., GABO:mi/Комисия (C-696/21 P, EU:C:2023:217, т. 47 и 48 и цитираната съдебна практика).

[59] Вж. решение от 11 септември 2014 г., MasterCard и др./Комисия (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, т. 41).

[60] Вж. в този смисъл решение от 16 март 2023 г., GABO:mi/Комисия (C-696/21 P, EU:C:2023:217, т. 49 и цитираната съдебна практика).

оплакванията, изложени в рамките на тази част от второто основание за обжалване, са недопустими в своята цялост, тъй като имат за цел да оспорят фактически изводи, неотносими, както и неоснователни.

а) По първото оплакване

109. С първото оплакване от третата част на второто основание за обжалване, насочено срещу точки 337—343 от обжалваното съдебно решение, Комисията оспорва, на първо място, квалификацията на функциите, изпълнявани от ирландските клонове, като „най-малко сложните“ за целите на избора на проверявана страна. Тази квалификация била следствие от погрешна преценка на тези функции по отношение на ИС на групата Apple, а не на лицензите за ИС, притежавани от ASI и AOE. Тъй като цели да оспори неправилната правна квалификация на функциите, изпълнявани от ирландските клонове, според мен това оплакване е допустимо. В това отношение препращам към изложеното в точка 39 от настоящото заключение.

110. По същество припомням, че в рамките на анализа на първото основание на жалбата стигнах до заключението, че твърдението на Общия съд, че ирландските клонове изпълняват „рутинни“ функции по отношение на лицензите за ИС, се основава на сравнение между тези функции и функциите, изпълнявани от Apple Inc. по отношение на ИС на групата Apple, и че като е направил това сравнение, Общият съд е нарушил принципа на сделката между несвързани лица, на който съгласно изводите в обжалваното съдебно решение почива прилагането на член 25 от ЗКД 97. Тази грешка обаче засяга и преценката, която е накарала Общия съд да одобри избора на ирландските клонове като проверявани страни, както е видно по-специално от точка 341 от обжалваното съдебно решение, която препраща към изводите от анализа на фактите, извършен при разглеждането на основанията на жалбата срещу основната линия на разсъждение.

111. Наистина, както по-специално изтъква Ирландия, в точка 340 от обжалваното съдебно решение Общият съд е приел, че тъй като вторичната линия на разсъждение се основава на схващането, че „ИС на групата Apple е била правилно отредена на седалищата“, Комисията не може същевременно да претендира, че ирландските клонове „са изпълнявали най-сложните функции по отношение на тази ИС“. Това твърдение обаче се основава на логическа грешка. Всъщност, макар да е вярно, че в рамките на вторичната си линия на разсъждение Комисията е приела схващането, че лицензите за ИС трябва да бъдат разпределени на седалищата, това не означава, както обаче, изглежда, приема Общият съд, че тя е приела за установени доказателствата, които могат да обосноват такова разпределяне — което тя оспорва — и по-специално упражняването от седалищата на значими човешки функции във връзка с тези лицензи.

112. По-общо казано, противно на твърденията по-специално на ASI и AOI, в нито един пасаж от мотивите на обжалваното съдебно решение относно избора на ирландските клонове като „проверявани страни“ Общият съд не стига до заключението, че в *отношенията между ирландските клонове* и седалищата първите са най-малко сложните субекти[61]. От точки 3.18 и 3.19 на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване в редакцията от 2010 г. става ясно, че изборът на проверявана страна трябва да бъде в съответствие с функционалния анализ на сделката и изисква да се вземе предвид ролята,

[61] В точки 342, 343 и 371, към които препращат ASI и AOI, само се подчертава „лесноустановимия[т] и несложен характер“ на функциите, изпълнявани от ирландските клонове, но не се прави сравнение с функциите, изпълнявани от седалищата.

която *съответно* изпълняват различните страни, участвали в нея (вж. също т. 2.59 in fine). От това следва, че мотивите, изложени от Общия съд в точки 333—336 от обжалваното съдебно решение, както и в точки 342 и 343 от него, сами по себе си не позволяват, доколкото вземат предвид единствено положението на ирландските клонове, да се обори схващането, на което се основава Комисията във вторичната линия на разсъждение, а именно че седалищата, като страни по сделката, които са изпълнявали най-малко сложните функции, е трябвало да бъдат проверявани.

113. На второ място, Комисията оспорва точка 335 от обжалваното съдебно решение, в която Общият съд приема, че Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване не изисква непременно да бъде избран субектът, който упражнява най-малко сложните функции, като проверявана страна в рамките на МНМС, а само съветва да бъде избрано предприятието, за което са налични най-много надеждни данни. Тя изтъква, че в тази точка Общият съд е констатирал служебно грешка в тълкуването на посоченото Ръководство на ОИСР, която не е била изтъкната от жалбоподателите в първоинстанционното производство. Според мен този довод се основава на неправилно тълкуване на обжалваното съдебно решение и следователно трябва да бъде отхвърлен. Всъщност точка 335 от обжалваното съдебно решение, тълкувана в контекста на разсъжденията, изложени от Общия съд в точки 334—336 от това решение, не съдържа никаква конкретна критика срещу спорното решение, а само мотивира заключението, изложено в точка 334 и потвърдено в точка 336, че „стига функциите на проверяваната страна да са били правилно установени и възнаграждението за тези функции да е било правилно изчислено, обстоятелството дали една или друга страна е била избрана за проверявана страна, е без значение“.

114. На трето място, Комисията оспорва валидността на посоченото заключение. Тя изтъква, че противно на приетото от Общия съд в точка 336 от обжалваното съдебно решение, изборът на проверявана страна е основен етап от прилагането на МНМС. Според мен това възражение е допустимо, макар да е насочено срещу тълкуването на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, възприето от Общия съд. В това отношение препращам към съображенията, изложени в точка 39 от настоящото заключение.

115. По същество съм съгласен с Комисията относно значението, което се отдава в рамките на това ръководство на избора на проверяваната страна в случай на прилагане на МНМС. Всъщност по-специално от точки 3.18 и 3.19 от посоченото ръководство в редакцията му от 2010 г. — на които Общият съд вероятно се основава в точка 335 от обжалваното съдебно решение — става ясно, че от този избор зависи възможността за извършване на сравнителен анализ, основан на надеждни данни, който да позволява да се установи правилно трансферната цена, която следва да се определи на разглежданата сделка в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Следователно Комисията е права, като твърди, че този избор не е неутрален, а обуславя по определящ начин надеждността на резултата от извършения в приложение на МНМС анализ.

116. Въз основа на предходното и в рамките на гореизложените предели считам, че първото оплакване от третата част на второто основание за обжалване е основателно.

б) По второто оплакване

117. С второто оплакване от третата част на второто си основание за обжалване Комисията оспорва точки 352—417 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд потвърждава изводите, съдържащи се в обжалваното решение, че дори да се приеме, че изборът на ирландските клонове като проверявани страни е правилен, изборът да се вземат оперативните разходи на ASI и AOE като показател за нивото на печалбата, е довел до облагаема печалба на тези дружества в Ирландия, която не отразява надеждно приближение до пазарноориентиран резултат в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.

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

118. В съображения 336—342 от спорното решение Комисията приема, че изборът на оперативните разходи на ирландския клон на ASI като показател за нивото на печалбата неправилно отразява поеманите рискове и дейностите, изпълнявани от този клон, и следователно приноса му към оборота на ASI. По същите причини тя приема, че коефициентът на Бери — показател за нивото на печалбата, основан на съотношението между брутната печалба и оперативните разходи, използван в ad hoc отчетите, не позволява да се определи възнаграждението съгласно принципа на сделката между несвързани лица за функциите, изпълнявани от посочения клон. Според Комисията продажбите на ASI са по-подходящ показател. В точки 359—407 от обжалваното съдебно решение Общият съд отхвърля валидността на това заключение.

119. На първо място, Комисията изтъква, че Общият съд не е взел предвид функционалния анализ, съдържащ се в спорното решение, когато в точка 360 от обжалваното съдебно решение е приел, че тя е основала констатациите си за неподходящия характер на оперативните разходи за отразяване на функциите, изпълнявани от ирландския клон на ASI, на подход по метода на изключването. В това отношение препращам към разсъжденията, развити в рамките на анализа на първата част от първото основание. Същата грешка опорочава и точка 365 от обжалваното съдебно решение, в която Общият съд стига до заключението, че Комисията по същество само е посочила, че продажбите на ASI биха били подходящ показател за нивото на печалбата. Всъщност съм съгласен с Комисията, че в тази точка Общият съд е направил изолиран прочит на спорното решение, тъй като не е взел предвид анализа, съдържащ се в други части от него, и по-специално в съображения 294—305, в които са изброени функциите и рисковете, за които Комисията е счела, че са били поети по-специално от ирландския клон на ASI.

120. На второ място, Комисията оспорва точки 366—372 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд критикува отхвърлянето в съображение 340 от спорното решение на коефициента на Бери като финансов показател, подходящ за изчисляване в случая на възнаграждението в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Най-напред Комисията твърди, че в съответните жалби ASI и AOE, както и Ирландия само са препратили по този въпрос към съдържанието на ad hoc отчетите. След разглеждане на преписката по делото пред Общия съд, включително отговорите на поставените от Общия съд писмени въпроси, това твърдение се потвърждава по отношение на Ирландия. ASI и AOE са посветили по-съществени съображения на този въпрос, но са ограничили анализа си само до едно от условията, необходими за прилагането на този показател. Следователно

Комисията има право, като твърди, че извършеният от Общия съд анализ на коефициента на Бери до голяма степен се отклонява от доводите, изтъкнати от жалбоподателите и разисквани в първоинстанционното производство.

121. По-нататък Комисията изтъква редица доводи, за да докаже, че Общият съд е допуснал грешки при прилагане на правото при преценката, направена в посочените точки 366—372 от обжалваното съдебно решение. Тя изтъква по същество, че изводът на Общия съд се основава на неправилна квалификация на ирландския клон на ASI като дистрибутор, предоставящ обикновени логистични услуги, без да поема рискове. ASI и AOI, както и Ирландия възразяват, че подобна квалификация не може да бъде поставена под въпрос на етапа на обжалването пред Съда. Според мен това възражение трябва да се отхвърли. Всъщност, доколкото от тази квалификация зависи правилното прилагане на принципите, установени в Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, на което се основават Apple и Ирландия, за да обосноват постфактум предварителните решения, както и подходящия характер на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата на клона на ASI, доводите на Комисията не попадат в ограничението, наложено за преразглеждането на фактите от Съда на етапа на обжалването. В това отношение препращам към изложеното в точка 39 от настоящото заключение.

122. По същество доводите, изтъкнати от Комисията срещу изводите на Общия съд относно прилагането на коефициента на Бери, трябва да се разглеждат заедно с оплакванията срещу точки 375—407 от обжалваното съдебно решение. В тези точки, след като разглежда рисковете, които според Комисията е трябвало да бъдат отнесени към ирландския клон на ASI и които обосновават показател за нивото на печалбата на този клон, основан на продажбите, а не на оперативните разходи, Общият съд стига до заключението, че нито един от тези рискове не е бил действително поеман от посочения клон. Всъщност, ако тези оплаквания се окажат основателни, те биха доказали, че Общият съд се е основал на неправилна квалификация на клона на ASI като „нискорисков дистрибутор“ за целите на прилагането на Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване. Наистина от точка 374 от обжалваното съдебно решение, изглежда, следва, че анализът, съдържащ се в следващите точки 375—407, е изложен за изчерпателност, предвид тълкуването на точка 2.87 от Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, възприето от Общия съд в точка 357 от това решение[62]. Изложените от Комисията оплаквания обаче не са неотносими само поради тази причина. Всъщност в същата точка 357 и в точка 364 от обжалваното съдебно решение Общият съд признава, че съгласно посочената точка 2.87 способността на избрания показател за нивото на печалбата да отразява правилно стойността на функциите, изпълнявани от проверяваната страна, зависи по-специално от поеманите от нея рискове.

123. Комисията оспорва последователно точки 375—390 от обжалваното съдебно решение, отнасящи се до риска, свързан с оборота (съображение 337 от спорното решение, в което този риск се определя като „риск, свързан с материалните запаси“), точки 391—400 от това съдебно решение, отнасящи се до риска, свързан с гаранцията на продуктите Apple (съображение 338 от спорното решение), и точки 401—407 от същото съдебно решение, отнасящи се до риска, свързан с отношенията с трети страни (съображение 339 от спорното решение). Както в рамките на първото основание на жалбата, Комисията по същество

[62] В точка 357 от обжалваното съдебно решение Общият съд стига до извода, че от точка 2.87 от Ръководството по трансферно ценообразуване следва, че „изборът на показател за нивото на печалбата не е фиксиран за определен вид функции, стига този показател да отразява стойността на въпросните функции“, и че следователно „подходящ показател за нивото на печалбата могат да бъдат както продажбите, така и оперативните разходи“ (вж. т. 363 от обжалваното съдебно решение, която препраща към т. 357 от същото).

изтъква, че Общият съд е приложил погрешен и противоречащ на принципа на сделката между несвързани лица правен критерий, като е квалифицирал ирландския клон на ASI като нискорисков дистрибутор, сравнявайки поетите от този клон рискове с рисковите политики на Apple Inc.

124. Анализът на мотивите на обжалваното съдебно решение обаче потвърждава критикувания от Комисията подход. Най-напред, що се отнася до риска, свързан с оборота, от една страна, доказателствата, посочени от Общия съд в точки 381, 382 и 383 от обжалваното съдебно решение, се отнасят до сключването на централизирано равнище от Apple Inc. на рамкови споразумения с OEM и основните купувачи на продуктите на Apple и до определянето, също на централизирано равнище, на международното ценообразуване за продуктите на Apple. От друга страна, в точки 385 и 386 от обжалваното съдебно решение Общият съд стига до заключението, въз основа на всички представени доказателства, включително ad hoc отчетите, че рисковете във връзка с непродадените продукти или със спад в търсенето не могат да бъдат приписани на ирландския клон на ASI, доколкото и предлагането, и търсенето са били „определяни централизирано, извън посочения клон“ (т. 386). По-нататък, що се отнася до риска, свързан с гаранциите на продуктите, заключението, до което стига Общият съд в точка 400 от обжалваното съдебно решение, че фактът, че ирландският клон на ASI управлява услугата AppleCare, не позволява да се заключи, че последният е поемал икономическите последици, свързани с гаранциите на продуктите на Apple, се основава на извода за спомагателния характер на изпълняваните от този клон функции — извод, който, както вече изясних в точка 52 от настоящото заключение, произтича от свързването на изпълняваните от последния функции с функциите, изпълнявани от Apple Inc., а не с функциите, поемани от седалищата. Накрая, що се отнася до рисковете, свързани с дейността на изпълнителите трети лица, отбелязвам, че по същество Общият съд само препраща към съображенията, изложени в точки 376—390 от обжалваното съдебно решение относно риска, свързан с възможността за спад в търсенето и евентуалните непродадени продукти, на който е приравнен рискът, свързан с продуктите, които не се управляват в Ирландия, тъй като са били възложени на подизпълнител извън тази държава членка. При обсъждането на първото основание за обжалване, към което препращам, стигнах до извода, че разпределянето на печалба на чуждестранно дружество по силата на член 25 от ЗКД 97 и на включения в него принцип на сделката между несвързани лица трябва да се ограничи до отчитане на положението на различните части, които съставляват това дружество, в отношенията помежду им. В спорното решение обаче, макар да не отрича политиките, свързани с централизираното управление на рисковете, прилагани от Apple Inc., Комисията доказва, без по този въпрос да бъде опровергана от Общия съд и без да се ограничава, както беше посочено, до подхода по метода на изключването, че в сравнение със седалищата ирландският клон на ASI е поемал определено ниво на рискове. От друга страна, както беше посочено, за да изключи поемането от ирландския клон на ASI на рисковете, посочени в съображения 337, 338 и 339 от спорното решение, и за да квалифицира този клон като „нискорисков дистрибутор“, чиято печалба може да бъде правилно отразена посредством показател, основан на оперативните разходи, Общият съд се основава на функциите, изпълнявани от Apple Inc., и на централизираното управление от страна на последното на всички посочени рискове, и следователно отново на погрешен правен критерий.

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

125. Комисията оспорва точки 408—412 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд стига до заключението, че тя не е успяла да докаже, че както е посочено в съображения 343—345 от спорното решение, показателят за нивото на печалбата, основан на общите разходи, е по-подходящ за целите на определянето на печалбата на ирландския клон на AOE съгласно принципа на сделката между несвързани лица.

126. Най-напред тя посочва, че нито ASI и AOE, нито Ирландия са изтъкнали оплаквания срещу тези съображения от спорното решение. Освен че не се оспорва, това обстоятелство се потвърждава от преписката по делото пред Общия съд и освен това е в съответствие с факта, че както е видно по-специално от съображения 167 и 343 от спорното решение, в самите ad hoc отчети е предложен показател, основан на общите разходи за клона на AOE. При тези обстоятелства според мен Общият съд е надхвърлил пределите на своя контрол, като е повдигнал служебно и като е уважил оплаквания, които не са били изтъкнати от жалбоподателите и които се отнасят до части от спорното решение, които последните поне имплицитно са приели. Припомням също, че съгласно постоянната съдебна практика, в рамките на контрола, който упражнява върху сложните икономически преценки на Комисията в областта на държавните помощи — като определянето на най-подходящия показател за печалбата при прилагането на МНМС, съдът на Съюза не може да замести преценката на последната със своята икономическа преценка[63]. Всъщност в тази област посоченият съд упражнява ограничен контрол, който по необходимост се свежда до проверка дали са спазени процесуалните правила и изискването за мотивиране, дали фактите са установени точно, както и дали не е налице явна грешка в преценката и злоупотреба с власт[64]. В случая отбелязвам, че в точки 409 и 410 от обжалваното съдебно решение Общият съд отбелязва, че Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, на което се позовава Комисията в посочените съображения 343 и 344 от спорното решение, „не препоръчва[…] да се използва конкретен показател за нивото на печалбата, като например общите разходи, и не се противопоставя[…] оперативните разходи да бъдат използвани […]“. Без да е необходимо да се взема отношение по направеното от Общия съд тълкуване на горепосоченото ръководство, което Комисията не оспорва изрично, само ще отбележа, че дори да се предположи, че това тълкуване е правилно, единствено фактът, че „по принцип не е изключена възможността оперативните разходи да са подходящ показател за нивото на печалбата“ (т. 410 от обжалваното съдебно решение), сам по себе си не представлява обстоятелство, на което Общият съд може да се основе, без да замести преценката на Комисията със своята, както и доводите на страните със своите.

127. Вярно е, разбира се, че съгласно току-що припомнената съдебна практика, когато упражнява контрол върху сложните икономически преценки на Комисията, съдът на Съюза трябва да провери не само фактическата достоверност на представените доказателства, тяхната надеждност и непротиворечивост, но и дали тези доказателства съставляват съвкупността от всички релевантни данни, които трябва да бъдат взети предвид при преценката на дадена сложна ситуация, както и дали те са от такъв характер, че да подкрепят изведените от тях заключения. В настоящия случай след своя анализ Общият съд не е констатирал грешка в преценката, а непълнота на доказателствата, които

[63] Вж. в този смисъл решение от 29 юни 2023 г., TUIfly/Комисия (C-763/21 P, EU:C:2023:528, т. 76 и цитираната съдебна практика).

[64] Вж. решение от 7 май 2020 г., BTB Holding Investments и Duferco Participations Holding/Комисия (C-148/19 P, EU:C:2020:354, т. 56 и цитираната съдебна практика).

позволяват да се подкрепи тезата на Комисията. Според мен обаче тази единствена квалификация не позволява да се преодолее същността на съображенията на Общия съд, който по същество твърди, че един от показателите, които според него са възприети с Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, е по-подходящ в сравнение с посочения от Комисията.

128. Вярно е също, че в точка 95 от решение Fiat Chrysler Съдът е приел, че при липсата на хармонизация в това отношение евентуалното определяне на методи и критерии, които позволяват да се определи резултатът от „принципа на сделката между несвързани лица“, попада в обхвата на правото на преценка на държавите членки. Както вече посочих в точка 21 от настоящото заключение, настоящият случай обаче се различава от този, по който е постановено това решение. Във всеки случай се налага изводът, че както твърди Комисията, Общият съд не е взел предвид изтъкнатия от нея довод в спорното решение и в първоинстанционното производство, че предвид действително поетите функции и рискове от ирландския клон на AOE, по-специално в сравнение с тези, поети от седалището на това дружество, обстоятелството, на което Общият съд се основава в точка 411 от обжалваното съдебно решение, че този клон не притежава суровините, незавършеното производство и готовата продукция, само по себе си не позволява общите разходи да се считат за неприложими като показател на печалбата, и във всеки случай не позволява прилагането на такъв показател, който освен това е приет от съветниците на Apple и Ирландия, да се счита за явно погрешно.

3) Заключение по второто оплакване

129. Въз основа на всички изложени по-горе съображения считам, че второто оплакване от третата част на второто основание за обжалване също е основателно.

в) По третото оплакване

130. С последното оплакване от третата част на второто основание за обжалване Комисията оспорва точки 418—478 от обжалваното съдебно решение, в които Общият съд е оборил констатациите, които са я накарали да отхвърли в съображения 346—359 от спорното решение приетите в предварителните решения нива на възвръщаемост на ирландските клонове на ASI и AOE.

131. Що се отнася до предварителното решение от 1991 г., Комисията изтъква, от една страна, че приетите равнища на възвръщаемост не са обосновани, и от друга страна, че предвиденият за AOE праг, над който облагаемата му печалба вече не се изчислява въз основа на 65 % от оперативните разходи на ирландския клон на това дружество, представлява данъчно облекчение, което е било предоставено въз основа на критерии, чужди на данъчната система, например съображения, свързани със заетостта (съображение 347 от спорното решение). Общият съд обезсилва тези изводи по същество поради две причини. На първо място, в точки 440 и 441 от обжалваното съдебно решение — въз основа на своята преценка на доказателствата, която не може да бъде оспорена на етапа на обжалването пред Съда и която впрочем не е оспорена от Комисията — Общият съд приема за недоказано обстоятелството, че посоченият по-горе праг от 65 % е бил приет от ирландските органи въз основа на съображения, свързани със заетостта. В точка 444 от обжалваното съдебно решение освен това той посочва, че фактът,

че посоченият праг никога не е бил достигнат, и следователно и механизмът за определяне на таван, предвиден в предварителното решение от 1991 г., никога не е бил приведен в действие, изключва наличието на предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

132. Комисията изтъква, че с това твърдение Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е объркал условието, свързано с наличие на предимство по смисъла на тази разпоредба, с определянето на размера на подлежащите на възстановяване суми, който дори може да е равен на нула. В подкрепа на доводите си тя се позовава на решение от 13 февруари 2014 г., Mediaset[65]. В това отношение отбелязвам, че фактите по делото, по което е постановено това решение, в което е трябвало да бъдат определени получателите по схема за данъчни помощи и размерът на подлежащата на възстановяване сума за всеки от тях, се различават от тези, които характеризират настоящото производство, в което вместо това трябва да се установи дали предвиждането в предварително решение на метод за индивидуално изчисляване, който никога не е бил прилаган конкретно, може да доведе до предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Доколкото обаче предимството, установено от Комисията в спорното решение, съответства на размера на данъчното облекчение, което е произтекло от прилагането на горепосочения праг, обстоятелствата по настоящото дело изглеждат в по-голяма степен сходни с положение, при което е взето решение за помощта, но тя не е била изплатена. Ето защо ми се струва, че доводът на Комисията трябва да се отхвърли.

133. На второ място, в точки 445—447 от обжалваното съдебно решение Общият съд по същество приема, че доколкото Комисията оспорва приетите от ирландските данъчни органи нива на възвръщаемост като твърде ниски за изпълняваните от ирландските клонове функции, като се имат предвид активите и рисковете, свързани с тези функции, тя не е доказала, че клоновете са изпълнявали функции, които могат да бъдат възнаградени с по-високи нива на възвръщаемост. В това отношение Общият съд препраща към изводите, изложени в точки 348 и 407 от обжалваното съдебно решение. Ето защо по този въпрос препращам към вече изложените съображения в анализа на първото и второто оплакване от третата част на второто основание за обжалване.

134. По отношение на нивата на възвръщаемост, приети в предварителното решение от 2007 г., Комисията най-напред поставя под въпрос надеждността на проучванията на съпоставимостта, на които се основават ad hoc отчетите, тъй като според нея избраните за тези проучвания дружества не са сравними с ASI и AOE. В точки 450—464 от обжалваното съдебно решение, които не са оспорени, Общият съд стига до заключението, че Комисията не е успяла да докаже твърдените грешки. След това Комисията извършва коригирания анализ на съпоставимостта, посочен в точка 72 от настоящото заключение, като използва дружествата, избрани в посочените ad hoc отчети, и приема като показател за нивото на печалбата за ASI продажбите, а за AOE — общите разходи. Макар Общият съд да признава, че подобен анализ би позволил на Комисията да докаже наличието на избирателно предимство (т. 468 от обжалваното съдебно решение), той същевременно отхвърля валидността му поради три причини, като всичките са оспорени от Комисията. На първо място, като препраща към точки 402—412 от обжалваното съдебно решение, Общият съд отбелязва, че Комисията не е доказала, че в случая използването на оперативните разходи като показател за нивото на печалбата е било неподходящо (т. 470 от обжалваното съдебно решение). По този въпрос препращам към вече изложеното при разглеждането на второто оплакване от третата част на второто основание за обжалване. На второ място, като

[65] C-69/13, EU:C:2014:71, точки 36 и 37. Вж. в същия смисъл и при подобни обстоятелства решение от 15 септември 2022 г., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, т. 41).

препраща към точки 348—407 от обжалваното съдебно решение, Общият съд припомня, че анализът, направен от Комисията във вторичната ѝ линия на разсъждение, се основава на схващането, че ирландският клон на ASI е изпълнявал сложни функции и е поемал значителни рискове, но че това схващане не е било доказано.

135. Комисията изтъква, че Общият съд е тълкувал неправилно спорното решение и че коригираният анализ на съпоставимостта действително се основава на схващането, че ASI не може да се счита за доставчик на обикновени логистични услуги, което обосновава приемането на продажбите като показател за нивото на печалбата, но не и на схващането, че последното е изпълнявало „сложни и определящи за успеха на марката „Apple“ функции (т. 471 от обжалваното съдебно решение). В това отношение е безспорно, че коригираният анализ на съпоставимостта е извършен въз основа на схващането за съпоставимост на положението на ASI с това на избраните в ad hoc отчетите дружества, тъй като той се основава на данните за тези дружества (съображение 354 от спорното решение). Макар да е вярно, че критиките, изложени от Комисията в съображение 351 от спорното решение във връзка с тази съпоставимост, се основават по-специално на „непренебрежимия“ или дори „значителен“ характер на рисковете, поемани от ASI в сравнение с посочените дружества, трябва да се признае, че доколкото използва данните от последните, коригираният доклад за съпоставимостта не отчита непременно посочените критики. Освен това Комисията изрично посочва в съображение 353 от спорното решение, че коригираният анализ на съпоставимостта е направен „независимо от […] общи[те] и специфични[те] опасения от проучванията за съпоставимост, извършени в ad hoc отчетите“. Следователно, независимо от останалите съображения, според мен Общият съд не тълкува правилно спорното решение, доколкото в точка 471 от обжалваното съдебно решение той посочва, че този доклад за съпоставимост се основава на недоказаното схващане, че изпълняваните от ASI функции „са били сложни и определящи за успеха на марката „Apple“. Накрая, в точки 473 и 474 от обжалваното съдебно решение, Общият съд припомня вече изложените по-горе мотиви, въз основа на които е обезсилил съображенията на Комисията относно неподходящия характер на избора на продажбите като показател за нивото на печалбата на ASI. В това отношение само препращам към вече посоченото в анализа на второто оплакване от третата част на второто основание за обжалване.

136. Въз основа на всички предходни съображения считам, че разглежданото оплакване също трябва да бъде уважено в границите, произтичащи от изложеното по-горе.

3. Заключение по второто основание за обжалване

137. От съвместния анализ на втората и третата част от второто основание за обжалване става ясно, че Общият съд е допуснал грешка при определянето на степента на доказване, която трябва да се постигне от Комисията. Освен това е видно, че той е допуснал редица грешки при прилагане на правото в анализа, въз основа на който е стигнал до заключението, че Комисията не е доказала методическите грешки, установени в рамките на вторичната ѝ линия на разсъждение. При тези обстоятелства според мен второто основание за обжалване трябва да се приеме за обосновано в своята цялост.

Г. По връщането на делото на Общия съд

138. Съгласно член 61 от Статута на Съда на Европейския съюз, ако жалбата е основателна, Съдът отменя решението на Общия съд. Той може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това, или да върне делото на Общия съд за постановяване на ново решение. От гореизложеното е видно, че жалбата е основателна и че съдебното решение трябва да бъде отменено в своята цялост. Изтъкнатите в първоинстанционното производство оплаквания от Ирландия, както и от ASI и AOE относно твърдения подход „по метода на изключването“ трябва да бъдат окончателно отхвърлени. По останалите оплаквания считам, че с оглед на грешките при прилагане на правото, допуснати от Общия съд, опорочаващи направените от него преценки, що се отнася както до основната линия на разсъждение, така и до вторичната линия на разсъждение, Съдът не разполага с доказателства, които да му позволят да се произнесе окончателно по жалбите в първоинстанционното производство, и че делата трябва да бъдат върнати на Общия съд без произнасяне по съдебните разноски, за да може последният да извърши нов анализ и да се произнесе по неразгледаните основания.

VI. Заключение

139. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отмени обжалваното съдебно решение, да върне делата на Общия съд и да не се произнася по съдебните разноски.