Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
G. PITRUZZELLE,
predstavljeni 9. novembra 2023 [1]

Zadeva C-465/20 P

Evropska komisija
proti
Irski
Apple Operations International, prej Apple Operations Europe,
Velikemu vojvodstvu Luksemburg,
Republiki Poljski,

Nadzornemu organu EFTA

„Pritožba – Državne pomoči – Davčna stališča (tax ruling) – Selektivne davčne prednosti“

I. Uvod

1. Ta zadeva je del zdaj precej obsežnega sklopa, ki se nanaša na uporabo člena 107(1) PDEU za „davčna stališča (tax rulings)“. Kot je znano, „tax ruling“ podjetjem omogoča, da davčno upravo zaprosijo za izdajo „davčnega stališča“ v zvezi z davkom, ki ga bodo morala plačati, in tako od te uprave pridobijo uradno stališče o uporabi nacionalnih davčnih pravil in zagotovila glede davčne obravnave, ki se bo uporabljala zanje. Zakonodaje o državni pomoči se nedvomno ne sme uporabiti za prikrito uresničevanje davčne harmonizacije, ki se sooča s političnimi ovirami, ali za boj proti škodljivi davčni konkurenci. Izkoriščanje prednosti razlik med davčnimi sistemi namreč ne pomeni dodelitve pomoči in davčna konkurenca med državami sama po sebi ni prepovedana. Vendar mora imeti Komisija možnost, da preveri, ali država z davčnim ukrepom, kakršno je davčno stališče, nekemu podjetju daje selektivno prednost. V takem primeru bi lahko podjetja, ki že imajo precejšnjo tržno moč, kakor je to v primeru družbe Apple, tudi v povezavi z dinamiko digitalnih trgov, ki težijo h koncentraciji take moči, dobila prednost v primerjavi s konkurenti, kar bi ogrozilo enake konkurenčne pogoje med podjetji. Da bi se izognili tem posledicam, ki škodujejo konkurenci ter inovacijam in potrošnikom, so potrebna pravila o državni pomoči.

2. Komisija predlaga razveljavitev sodbe z dne 15. julija 2020, Irska in drugi/Komisija (v nadaljevanju: izpodbijana sodba) [2], s katero je Splošno sodišče Sklep Komisije (EU) 2017/1283 z dne 30. avgusta 2016 [3] (v nadaljevanju: izpodbijani sklep), ki se nanaša na davčni stališči, ki so ju

[1] Jezik izvirnika: italijanščina.

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

[3] O državni pomoči SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ki jo je Irska odobrila skupini Apple (UL 2017, L 187, str. 1).

irski davčni organi sprejeli glede družb Apple Sales International (ASI) in Apple Operations Europe (AOE), to je dveh družb, ki pripadata skupini Apple (v nadaljevanju skupaj: davčni stališči), razglasilo za ničen.

II. Dejansko stanje in ozadje spora

3. Skupino Apple, ki je bila ustanovljena leta 1976 in ima sedež v Cupertinu v Kaliforniji (Združene države), sestavljajo družba Apple Inc. in vse družbe, ki jih ta nadzira. Njeno globalno poslovanje je strukturirano okoli ključnih področij delovanja, ki se upravljajo centralno iz ZDA (točka 1 izpodbijane sodbe). Družba Apple Inc. ima v stoodstotni lasti hčerinsko družbo Apple Operations International (AOI). Družba AOI ima v stoodstotni lasti hčerinsko družbo AOE, ta pa je stoodstotna lastnica hčerinske družbe Apple Sales International (ASI). Družbi ASI in AOE sta obe ustanovljeni kot družbi irskega prava, vendar nista irski davčni rezidentki (točka 3 izpodbijane sodbe)[4]. Družbi ASI in AOE sta ustanovili irski podružnici (v nadaljevanju skupaj: irski podružnici). Irska podružnica družbe ASI je odgovorna zlasti za izvajanje nabavnih, prodajnih in distribucijskih dejavnosti, povezanih s prodajo izdelkov znamke Apple povezanim strankam in tretjim strankam v regiji, ki pokriva Evropo, Bližnji vzhod, Indijo in Afriko (EMEIA), ter azijsko-pacifiški regiji (APAC). Ključne funkcije, ki jih opravlja ta podružnica, vključujejo nabavo končnih izdelkov znamke Apple pri tretjih in povezanih proizvajalcih, distribucijske dejavnosti, povezane s prodajo izdelkov povezanim strankam v regijah EMEIA in APAC ter s prodajo izdelkov tretjim strankam v regiji EMEIA, spletno prodajo, logistične dejavnosti ter izvajanje poprodajnih storitev za stranke. Irska podružnica družbe AOE je odgovorna za proizvodnjo in sestavljanje specializiranega nabora računalniških proizvodov na Irskem, kot so namizni računalniki iMac, prenosni računalniki MacBook in drug računalniški pribor, ki jih dobavlja povezanim strankam za regijo EMEIA. Ključne funkcije te podružnice vključujejo načrtovanje in časovno razporejanje proizvodnje, procesni inženiring, proizvodnjo in operacije, zagotavljanje in nadzor kakovosti ter obnovitvene operacije (točka 9 izpodbijane sodbe).

4. V obdobju, ki je upoštevno za preučitev izpodbijanega sklepa, to je od leta 1991 do leta 2014 (v nadaljevanju: upoštevno obdobje), je družbo Apple Inc. na eni strani ter družbi ASI in AOE na drugi zavezoval sporazum o delitvi stroškov (v nadaljevanju: sporazum o delitvi stroškov). Deljeni stroški so se med drugim nanašali na raziskave in razvoj v zvezi s tehnologijami, vključenimi v izdelke skupine Apple. V skladu s tem sporazumom, prvič, so stranke privolile, da si delijo stroške in tveganja, povezane z raziskavami in razvojem v zvezi z neopredmetenimi sredstvi na podlagi dejavnosti razvoja, ki se nanašajo na izdelke in storitve skupine Apple. Drugič, stranke so se dogovorile, da družba Apple Inc. ostane lastnik neopredmetenih sredstev, za katera se stroški delijo, vključno s pravicami intelektualne lastnine skupine Apple (v nadaljevanju: intelektualna lastnina). Poleg tega je družba Apple Inc. družbama ASI in AOE podelila brezplačno licenco, ki jima je omogočala proizvodnjo in prodajo zadevnih izdelkov na ozemlju, ki jima je bilo dodeljeno, in sicer po vsem svetu, razen na ameriški celini (v nadaljevanju: licence za intelektualno lastnino)[5]. Stranke sporazuma so morale tudi prevzeti tveganja, izhajajoča iz njega. Glavno tveganje je

[4] Komisija je v točkah od 49 do 52 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da se na podlagi irskega prava, ki se je uporabljalo v upoštevnem obdobju, družbi ASI in AOE, čeprav sta bili ustanovljeni na Irskem in sta se tam ukvarjali s poslovnimi dejavnostmi, nista šteli za davčni rezidentki Irske, saj sta bili neposredno ali posredno pod nadzorom družbe rezidentke Združenih držav (Apple Inc.). Ker pa družbi ASI in AOE poleg irskih podružnic nista bili davčno prisotni niti v ZDA niti kje drugje, je Komisija iz tega sklepala, da sta bili „apatrida za namene davčnega rezidentstva“.

[5] Splošno sodišče je v izpodbijani sodbi te licence opredelilo kot „licence za intelektualno lastnino skupine Apple“. To opredelitev, ki je ne bom spremenil v citiranju odlomkov iz izpodbijane sodbe, izpodbija Komisija, ki meni, da ni natančna, ker naj ne bi odražala okoliščine, da gre za ozemeljsko omejene licence, podeljene družbama ASI in AOE.

pomenila obveznost plačati stroške, povezane z razvojem pravic intelektualne lastnine. V upoštevnem obdobju so bile uvedene različne spremembe sporazuma o delitvi stroškov, med drugim zaradi upoštevanja sprememb v veljavni zakonodaji (točki 5 in 6 izpodbijane sodbe).

5. Družba ASI je leta 2008 z družbo Apple Inc. sklenila pogodbo o storitvah trženja, v okviru katere se je zadnjenavedena zavezala, da bo prvi zagotavljala storitve trženja, ki bodo vključevale zlasti oblikovanje, razvoj in izvajanje trženjskih strategij ter promocijskih programov in kampanj. Družba ASI se je zavezala, da bo družbi Apple Inc. za te storitve plačevala nadomestilo v višini določenega odstotka „nastalih razumnih stroškov“, povečanega za dodatek (točka 7 izpodbijane sodbe).

A. Davčni stališči

6. Davčni svetovalci skupine Apple so v dopisu z dne 12. oktobra 1990, poslanem irskim davčnim organom, opisali dejavnosti družbe Apple Computer Ltd (ACL), predhodnice družbe AOE, na Irskem, pri čemer so navedli funkcije, ki jih je opravljala irska podružnica te družbe s sedežem v Corku (Irska). Pojasnili so, da je ta podružnica lastnica sredstev, povezanih s proizvodnimi dejavnostmi, da pa v lasti družbe AOE ostajajo uporabljeni materiali ter nedokončani in dokončani proizvodi. Z dopisom z dne 2. januarja 1991 se je irske davčne organe obvestilo o obstoju nove družbe, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), predhodnice družbe ASI, katere podružnica na Irskem je bila opisana kot odgovorna za nabavo izdelkov, namenjenih izvozu, od irskih proizvajalcev. Irski davčni organi so z dopisom z dne 29. januarja 1991 (v nadaljevanju: davčno stališče iz leta 1991) potrdili pogoje, ki jih je predlagala skupina Apple v zvezi z izračunom obdavčljivega dobička družb ACL in ACAL na Irskem. Obdavčljivi dobiček družbe ACL na Irskem je bil izračunan na podlagi določenega odstotka stroškov poslovanja njene irske podružnice: 65 % teh stroškov do letnega zneska [*zaupno*] in 20 % nad tem zneskom [*zaupno*]. Če je bil celotni dobiček nižji od zneska, izračunanega s to formulo, se je za določitev čistega dobička uporabil ta nižji znesek. Stroški poslovanja, ki so se upoštevali za ta izračun, so zajemali vse odhodke iz poslovanja razen materiala za nadaljnjo prodajo in deleža stroškov za neopredmetena sredstva, ki jih zaračunajo povezane družbe v skupini Apple. Izračun obdavčljivega dobička družbe ACAL je temeljil na 12,5-odstotnem dodatku na stroške poslovanja njene irske podružnice (brez materiala za nadaljnjo prodajo) (točke od 11 do 16 izpodbijane sodbe).

Davčni svetovalci skupine Apple so v dopisu z dne 16. maja 2007, poslanem irskim davčnim organom, povzeli svoj predlog za revizijo metode za določitev davčne osnove irskih podružnic družb ASI in AOE. V obeh primerih se je predlagalo, da obdavčljivi dobiček ustreza določenemu odstotku stroškov poslovanja, brez stroškov, kot so odhodki, ki izhajajo iz povezanih družb v skupini Apple, in materialni stroški. V primeru irske podružnice družbe AOE je bilo predlagano, naj se prišteje znesek, ki ustreza donosnosti intelektualne lastnine v zvezi s tehnologijo za proizvodni proces, razvito v tej podružnici, v višini določenega odstotka njenega prometa. Predlagano je bilo tudi, naj dogovor, ki bo sklenjen, za obe podružnici začne veljati 1. oktobra 2007, naj se uporablja pet let in naj se nato vsakoletno podaljšuje, ter da se lahko uporabi za nove subjekte, ustanovljene ali preoblikovane znotraj skupine Apple, če bi njihove dejavnosti ustrezale tistim, ki jih opravljata družbi AOE in ASI. Irski davčni organi so z dopisom z dne 23. maja 2007 (davčno stališče iz leta 2007) potrdili svoje strinjanje z vsemi predlogi. Ta dogovor se je uporabljal do davčnega leta 2014 (točke od 17 do 21 izpodbijane sodbe).

B. Izpodbijani sklep

7. Komisija je v izpodbijanem sklepu ugotovila, da ker se je zaradi davčnih stališč zmanjšalo breme, ki bi ga morali družbi ASI in AOE običajno nositi, se je tema družbama v upoštevnem obdobju dodelila pomoč za tekoče poslovanje, od katere je imela korist skupina Apple kot celota (točki 417 in 418 obrazložitve). Komisija je to pomoč razglasila za nezakonito in nezdružljivo z notranjim trgom na podlagi člena 107(3)(c) PDEU (člen 1 izpodbijanega sklepa) in odredila njeno vračilo (člen 2 izpodbijanega sklepa).

8. V razdelku 8.2 tega sklepa je Komisija, da bi dokazala obstoj selektivne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, uporabila iz sodne prakse izhajajočo analizo v treh korakih [6].

9. V zvezi s prvim korakom, ki se nanaša na določitev referenčnega sistema, je ta menila, da ta sistem tvorijo običajna pravila obdavčitve dobička pravnih oseb na Irskem, katerih cilj je obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih za plačilo davka v tej državi. Ob upoštevanju tega cilja je Komisija menila, da so družbe rezidentke ali nerezidentke, integrirane ali samostojne, v primerljivem pravnem in dejanskem položaju. Posledično je presodila, da bi bilo treba določbe člena 25 Taxes Consolidation Act iz leta 1997 (v nadaljevanju: TCA 97) o obdavčitvi družb nerezidentk, obravnavati kot sestavni del referenčnega sistema, in ne kot ločen referenčni sistem (točke od 227 do 243 obrazložitve izpodbijanega sklepa). V skladu z navedenim členom je družba nerezidentka zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb le, kadar na Irskem posluje prek podružnice ali zastopstva. V tem primeru je ta družba obdavčena „za vse njene dohodke iz poslovanja, ustvarjene neposredno ali posredno prek ali iz podružnice ali zastopstva in s premoženjem ali pravicami, ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali zastopstvo ali so namenjeni podružnici […]“ (glej točko 158 izpodbijane sodbe).

10. V zvezi z drugim korakom, ki se nanaša na presojo obstoja selektivne prednosti zaradi odstopanja od referenčnega sistema, je Komisija najprej pojasnila, da je treba člen 25 TCA 97 glede na njegovo besedilo in namen uporabiti v povezavi z metodo razporejanja dobička, ki omogoča doseganje obdavčljivega dobička, skladnega z „zanesljivim približkom tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom“ (točka 253 obrazložitve). To načelo, katerega „namen je zagotoviti, da se transakcije med družbami iz integrirane skupine za davčne namene obravnavajo tako, da se upošteva znesek dobička, ki bi bil ustvarjen, če bi iste transakcije sklenile neintegrirane neodvisne družbe“, se namreč uporablja za notranje posle različnih delov iste integrirane družbe, kot je podružnica, ki posluje z drugimi deli družbe, ki ji pripada (točki 252 in 253 obrazložitve). V tem okviru je Komisija tudi pojasnila, da ni neposredno uporabila načel, oblikovanih v okviru Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), ki izhajajo zlasti iz členov 7(2) in 9 vzorčne davčne konvencije OECD in poročila OECD o pripisovanju dobička stalnim poslovnim enotam iz leta 2010, ki ga je Svet OECD odobril dne 22. julija 2010, ki opisuje odobreni pristop OECD k uporabi neodvisnega tržnega načela, opredeljenega v Smernicah OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave [7] v okviru razporeditve dobička k stalni poslovni enoti (v nadaljevanju: odobreni pristop

[6] Glej med drugim sodbo z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 68; v nadaljevanju: sodba Fiat Chrysler).

[7] Julij 2010, OECD Publishing, Pariz, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2010_tpg-2010-fr (v nadaljevanju: Smernice OECD za določanje transfernih cen).

OECD)[8], temveč jih je upoštevala kot koristne smernice v zvezi s tem, kako zagotoviti, da se izid sporazumov o določanju transfernih cen in razporejanju dobička sklada s tržnimi pogoji (točka 255 obrazložitve). Komisija je nato svojo analizo opravila na podlagi treh različnih sklepanj, od katerih je bilo mogoče na podlagi vsakega ugotoviti, da v obravnavani zadevi obstaja selektivna prednost. V tej zadevi sta upoštevni le prvi dve sklepanji, primarno in podredno. Komisija je na podlagi *primarnega sklepanja* (točke od 265 do 321 obrazložitve izpodbijanega sklepa) presodila, da je to, da so irski davčni organi v davčnih stališčih sprejeli neutemeljeno domnevo, v skladu s katero je treba licence za intelektualno lastnino za davčne namene razporediti zunaj Irske – in torej k sedežema družb ASI in AOE (v nadaljevanju: sedeža), in ne k njunima irskima podružnicama – privedlo do letnega obdavčljivega dobička teh družb, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Komisija je na podlagi *podrednega sklepanja* (točke od 325 do 360 obrazložitve izpodbijanega sklepa) menila, da tudi če bi irski davčni organi upravičeno sprejeli to domnevo, bi bil rezultat enak, saj so metode razporejanja dobička, odobrene z davčnima stališčema, temeljile na neustreznih metodoloških izbirah, in so vseeno pripeljale do znižanja zneska davka, ki sta ga bili dolžni plačati družbi ASI in AOE, v primerjavi z neintegriranimi družbami, katerih obdavčljivi dobiček na podlagi teh pravil je bil določen s cenami, ki so bile izpogajane na trgu v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

11. Nazadnje, Komisija je v okviru tretjega koraka analize ugotovila, da ne Irska ne skupina Apple nista navedli utemeljitve za zagotavljanje selektivne prednosti z davčnima stališčema (točke od 404 do 411 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

III. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

12. Irska (zadeva T-778/16) ter družbi ASI in AOE (zadeva T-892/16) so zoper izpodbijani sklep vložile tožbo. V zadevi T-778/16 je bila Velikemu vojvodstvu Luksemburg v podporo predlogom Irske in Republiki Poljski v podporo predlogom Komisije dovoljena intervencija. V zadevi T-892/16 je bila Nadzornemu organu Efte v podporo predlogom Komisije in Irski v podporo predlogom družb ASI in AOE dovoljena intervencija. Zadevi sta bili združeni za ustni del postopek. Irska na eni strani ter družbi ASI in AOE na drugi strani so v utemeljitev tožb navedle devet oziroma štirinajst tožbenih razlogov, ki se v večjem delu prekrivajo in jih je Splošno sodišče preučilo skupaj.

13. Splošno sodišče je v izpodbijani sodbi v delu, v katerem je upoštevna za obravnavano zadevo, na prvem mestu zavrnilo tožbene razloge Irske ter družb ASI in AOE, ki so se nanašali na to, da je Komisija prekoračila svoje pristojnosti in kršila načelo davčne avtonomije držav članic (točke od 103 do 124). Na drugem mestu je preučilo tožbene razloge v zvezi z napakami Komisije, storjenimi v okviru njenega *primarnega sklepanja*. V tem okviru je najprej očitek, ki ga navaja Irska ter se nanaša na tako skupno preučitev meril prednosti in selektivnosti, zavrnilo kot neutemeljen. Nato je preučilo očitke v zvezi z napakami pri opredelitvi referenčnega sistema in običajne obdavčitve na podlagi irskega davčnega prava. Splošno sodišče je po tej preučitvi ugotovilo, da je primarno sklepanje Komisije temeljilo na „napačnih presojah glede običajne obdavčitve na podlagi irskega

[8] V točkah od 87 do 89 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija pojasnila, da je odobreni pristop OECD sestavljen iz analize v dveh korakih, v skladu s katero se dohodek razporedi k stalni poslovni enoti. Prvi korak tega pristopa je oblikovanje podmene, da je stalna poslovna enota samostojno in ločeno podjetje „ki se ukvarja z enakimi ali podobnimi dejavnostmi pod enakimi ali podobnimi pogoji, ob upoštevanju opravljenih funkcij, vloženih sredstev in prevzetih tveganj tega podjetja prek stalne poslovne enote in prek drugih delov podjetja“. V tem okviru se uvaja pojem „funkcije osebja, pristojnega za odločanje“. Odobreni pristop OECD s tem prvim korakom stalni poslovni enoti dodeli ekonomsko lastništvo nad sredstvi, za katera funkcije odločanja, ki so bistvene, opravlja njegovo osebje. V drugem koraku se Smernice OECD za določanje transfernih cen uporabljajo po analogiji za posle stalne poslovne enote z drugimi deli družbe, da se zagotovi, da je izvajanje vseh njenih funkcij v povezavi s temi posli donosno na podlagi neodvisnega tržnega načela.

davčnega prava, ki se uporablja v obravnavanem primeru“ (točka 249 izpodbijane sodbe). Nazadnje, Splošno sodišče je „zaradi celovitosti“ preučilo očitke zoper dejanske presoje Komisije v zvezi z dejavnostmi v skupini Apple, pri čemer je ugotovilo, da Komisija ni uspela dokazati, da bi bilo treba – da bi se določil letni obdavčljivi dobiček družb ASI in AOE na Irskem, ob upoštevanju na eni strani dejavnosti in funkcij, ki sta jih dejansko opravljali irski podružnici družb ASI in AOE, ter na drugi strani strateških odločitev, ki so se sprejemale in izvajale zunaj teh podružnic – k navedenima podružnicama razporediti licence za intelektualno lastnino skupine Apple (točka 310 izpodbijane sodbe). Nazadnje, Splošno sodišče je preučilo tožbene razloge v zvezi s presojami, ki jih je Komisija opravila v okviru svojega *podrednega sklepanja*. Ob koncu analize je sicer priznalo, da „napak[e] v metodah za izračun obdavčljivega dobička družb ASI in AOE kažejo, da sta izpodbijani davčni stališči pomanjkljivi in včasih nedosledni“ (točka 479 izpodbijane sodbe), vendar je presodilo, da te napake ne zadostujejo, da bi se dokazal obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU.

14. Splošno sodišče je torej izpodbijani sklep v celoti razglasilo za ničen, ne da bi preučilo druge tožbene razloge, ki so jih navedle Irska ter družbi ASI in AOE, Komisiji pa je naložilo plačilo stroškov tožečih strank v zadevah T-778/16 in T-892/16 ter razsodilo, da Irska v zadevi T-892/16, Veliko vojvodstvo Luksemburg, Republika Poljska in Nadzorni organ EFTA nosijo vsak svoje stroške.

IV. Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

15. Komisija je 25. septembra 2020 v sodnem tajništvu Sodišča vložila pritožbo za razveljavitev izpodbijane sodbe. Irska, družbi ASI in AOE, Veliko vojvodstvo Luksemburg ter Nadzorni organ Efte so predložili pisna stališča. Odvetniki družb ASI in AOE so z dopisom z dne 4. aprila 2023 Sodišče obvestili, da je družbo AOE po združitvi v skladu z irskim pravom z 2. aprilom 2023 prevzela družba AOI. Ime družbe AOI je torej nadomestilo ime družbe AOE kot stranke v obravnavani zadevi. Stranke so bile zaslišane na obravnavi 23. maja 2023. Komisija Sodišču predlaga, naj razveljavi izpodbijano sodbo, zavrne prve štiri tožbene razloge in osmi tožbeni razlog v zadevi T-778/16 ter prvih pet tožbenih razlogov, osmi tožbeni razlog in štirinajsti tožbeni razlog v zadevi T-892/16, zadevo vrne Splošnemu sodišču v razsojanje, da preizkusi tožbene razloge, ki še niso bili obravnavani, in pridrži odločitev o stroških postopka na Splošnem sodišču in na Sodišču. Družbi ASI in AOI Sodišču predlagata, naj zavrne pritožbo in Komisiji naloži plačilo stroškov. Irska Sodišču predlaga, naj zavrne pritožbo in Komisiji naloži plačilo stroškov. Nadzorni organ EFTA Sodišču predlaga, naj pritožbi v celoti ugodi, zadevo vrne Splošnemu sodišču v razsojanje, da preizkusi tožbene razloge, ki še niso bili obravnavani, in pridrži odločitev o stroških postopka na Splošnem sodišču in na Sodišču. Veliko vojvodstvo Luksemburg Sodišču predlaga, naj pritožbo v celoti zavrne in Komisiji naloži plačilo stroškov, ki so mu nastali.

V. Pritožba

16. Komisija v utemeljitev pritožbe navaja dva pritožbena razloga, od katerih je vsak razdeljen na več delov. Prvi pritožbeni razlog se nanaša na točke izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče grajalo primarno sklepanje. Drugi se nanaša na del te sodbe, v katerem je Splošno sodišče zavrnilo podredno sklepanje.

A. Uvodne ugotovitve

17. Kot je navedeno, sta imeli družbi ASI in AOE v upoštevnem obdobju v skladu s sporazumom o delitvi stroškov licence za intelektualno lastnino in sta družbi Apple Inc. plačevali znesek za financiranje raziskovalnih in razvojnih dejavnosti skupine. Sporazumi o delitvi stroškov so skladni z logiko, da se prepreči, da zaradi negotovosti rezultatov naložbe v raziskave in razvoj ne bi bilo mogoče povrniti morebitne izgube, ki bi jo utrpela družba, ki je izvedla naložbo. Stroški za raziskave in razvoj se razdelijo med družbe skupine in morebitni donosi se razdelijo v odstotek, ki ustreza odstotku stroškov, dodeljenih družbi. To je utemeljitev sporazuma, vendar je treba upoštevati, da lahko v praksi multinacionalk sporazum o delitvi stroškov znotraj skupine omogoči porazdelitev stroškov in z njimi povezanih dobičkov v jurisdikcijah, kjer je obdavčitev nižja. V obravnavani zadevi je bila razporeditev dela stroškov in dobičkov, povezanih z intelektualno lastnino skupine Apple, ločena od kraja, kjer so pretežno potekale dejavnosti raziskav in razvoja, to je v Kaliforniji, na sedežu družbe Apple Inc., in premaknjena na družbi ASI in AOE. Kot je navedeno zgoraj, čeprav sta bili ti družbi ustanovljeni na Irskem, v upoštevnem obdobju nista bili davčni rezidentki Irske ali katere koli druge davčne jurisdikcije. Na Irskem je bila njuna davčna obveznost v skladu s členom 25 TCA iz leta 1997 omejena na dobiček, ki ga bilo je mogoče pripisati njunim irskim podružnicam, zaradi česar dobiček, ki ga ni bilo mogoče pripisati tema podružnicama, v bistvu ni bil nikjer obdavčen[9]. Bistvo vprašanja je torej metoda, s katero se je glede na to, da člen 25 TCA 97 v zvezi s tem ne predpisuje ničesar, določilo, kateri dobiček je mogoče pripisati irskim podružnicam. Ker je večina dobička družb ASI in AOE izhajala iz licenc za intelektualno lastnino, se je za namene takšne ugotovitve uvodoma postavilo vprašanje, kako bi morale biti te licence razporejene znotraj teh družb, ob upoštevanju njihovih različnih oblik, to je sedežev na eni strani in irskih podružnic na drugi strani. Prav v zvezi s temi točkami se v bistvu razvija razhajanje med Irsko in Komisijo. Z davčnima stališčema je bila namreč odobrena metoda določanja davčne osnove družb ASI in AOE, ki jo je predlagala skupina Apple, kar je dejansko povzročilo razporeditev licenc za intelektualno lastnino in večine dobička teh družb zunaj njunih irskih podružnic. Po mnenju Komisije je takšna razporeditev dobička z zmanjšanjem davčne obveznosti družb ASI in AOE slednjima prinesla selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU in pomenila davčno pomoč za skupino Apple kot celoto.

B. Prvi pritožbeni razlog

18. Prvi pritožbeni razlog je razdeljen na tri dele.

1. Prvi del prvega pritožbenega razloga

19. Komisija v prvem delu prvega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče napačno razlagalo izpodbijani sklep, kršilo postopek in uporabilo protislovno razlogovanje, ker je v točkah 125, od 183 do 187, 228, 242 in 243 izpodbijane sodbe ugotovilo, da je ta s tem, da je menila, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino za davčne namene razporediti k irskima podružnicama, ker sedeža družb ASI in AOE nista imela zaposlenih in fizično nista obstajala, da bi zagotavljala njuno upravljanje, uporabila razporeditev dobička „z izključitvijo“, ki ni v skladu

[9] Komisija je pred Splošnim sodiščem in na obravnavi pred Sodiščem ocenila dejansko plačane davke na dobiček, ki ga ustvarita družbi ASI in AOE, na 1 % za leto 2003 in na 0,005 % za leto 2004. Družbi ASI in AOI trdita, da so bili dobički teh družb v upoštevnem obdobju predmet odloženega davka na tuji dohodek v Združenih državah.

s členom 25 TCA 97, z neodvisnim tržnim načelom in odobrenim pristopom OECD. Družbi ASI in AOI, Irska in Veliko vojvodstvo Luksemburg trdijo, da so očitki Komisije nedopustni, neupoštevni in vsekakor neutemeljeni.

a) Analiza

1) Dopustnost

20. Naj spomnim, da je v skladu s členom 256(1) PDEU in členom 58, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije pritožba omejena na pravna vprašanja. Splošno sodišče je edino pristojno za ugotavljanje dejanskega stanja – razen če bi vsebinska nepravilnost njegovih ugotovitev izhajala iz listin v spisu, ki so mu bile predložene – in presojo predloženih dokazov [10]. Ugotovitev tega dejanskega stanja in presoja teh dokazov torej nista, razen v primeru njihovega izkrivljanja, pravno vprašanje, ki je kot tako predmet nadzora Sodišča [11].

21. Družbi ASI in AOI navajata, da trditev o napačni razlagi akta, ki se izpodbija pred Splošnim sodiščem, ne pomeni napačne uporabe prava, razen ob izkrivljanju tega akta zaradi očitno napačnega razumevanja tega akta s strani Splošnega sodišča. V utemeljitev svojega ugovora se sklicujeta na sodbi z dne 27. januarja 2000, DIR International Film in drugi/Komisija [12], in z dne 30. novembra 2016, Komisija/Francija in Orange [13]. V prvi od teh sodb je Sodišče pojasnilo, da čeprav je lahko Splošno sodišče v okviru ničnostne tožbe napeljano na to, da razlaga obrazložitev izpodbijanega akta drugače kot avtor tega akta in da v nekaterih okoliščinah celo zavrne uradno obrazložitev tega avtorja, tega ne more storiti, če tega ne utemeljuje noben vsebinski dejavnik, saj bi tako nadomestilo obrazložitev avtorja akta s svojo, s čimer bi napačno uporabilo pravo, kar bi bilo mogoče grajati pred Sodiščem [14]. Čeprav je res, da je Sodišče v tej sodbi ugotovilo, da je prišlo do izkrivljanja vsebine zadevne odločbe [15], pa iz te okoliščine ni mogoče sklepati, kot bi to želeli družbi ASI in AOI, da se je mogoče v pritožbi sklicevati *le* na očitno napačno razlago izpodbijanega akta s strani Splošnega sodišča. Takšno sklepanje pa bi bilo poleg tega v nasprotju z nasprotno uporabo tega precedensa s strani Sodišča [16]. V zvezi s sodbo Komisija/Francija in Orange zadostuje navesti, da se je Sodišče v točki 102 te sodbe, na katero se opirata družbi ASI in AOI, omejilo na ugotovitev nenavedbe argumentov Komisije v utemeljitev svoje trditve o izkrivljanju izpodbijanega sklepa pri Splošnem sodišču. Ta točka torej ne vsebuje nobenega elementa v podporo ugovoru nedopustnosti družb ASI in AOE. Ugotavljam tudi, da je Sodišče podoben ugovor že imelo priložnost izrecno zavrniti v sodbi z dne 10. marca 2022, Komisija proti Freistaat Bayern in drugi [17] v kateri je odločilo, da je pravilnost razlage, ki jo je Splošno sodišče dalo

[10] Glej sodbo z dne 27. aprila 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Komisija (C-492/21 P, EU:C:2023:354, točka 106).

[11] Glej sodbo z dne 22. junija 2023, Gmina Miasto Gdynia in Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Komisija (C-163/22 P, EU:C:2023:515, točka 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (v nadaljevanju: sodba DIR International).

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (v nadaljevanju: sodba Komisija/Francija in Orange).

[14] Glej sodbo DIR International, točka 42.

[15] Glej sodbo DIR International, točka 48.

[16] Glej sodbo z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točke od 142 do 144). Glej tudi sodbo z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija (C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točke od 70 do 79).

[17] C-167/19 P in C-171/19 P, EU:C:2022:176, točka 47. Glej tudi sodbo z dne 11. marca 2020, Komisija/Gmina Miasto Gdynia in Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, točka 121).

sklepu, ko je presojalo o njegovi zakonitosti v okviru ničnostne tožbe[18], pravno vprašanje, ki je v fazi pritožbe dopustno. Splošneje, vprašanja pravilne razlage odločbe Komisije, sprejete na podlagi člena 108(2), prvi pododstavek, PDEU, ni mogoče izključiti iz nadzora Sodišča v okviru pritožbe, ker naj bi šlo za „vprašanje dejanskega stanja“. Čeprav ne izključujem, da obstajajo primeri, v katerih bi lahko bil namen sklicevanja na napačno razlago takega akta v resnici doseči, da bi Sodišče ponovno preučilo presojo dejanskega stanja, ki jo je opravilo Splošno sodišče, to po mojem mnenju očitno ne velja za obravnavani očitek, ki se nanaša na pravilno razumevanje utemeljitve Komisije in pravnega merila, ki ga je uporabila. V obravnavani zadevi se je Komisija s sklicevanjem na napačno razlago izpodbijanega sklepa torej nanašala na napačno uporabo prava, ki jo je mogoče grajati v okviru pritožbe.

22. Irska trdi, da je prvi del prvega pritožbenega razloga neupošteven, saj tudi ob predpostavki, da je Splošno sodišče napačno razlagalo izpodbijani sklep, bi nerazporeditev dobička, ustvarjenega z licencami za intelektualno lastnino, k irskima podružnicama ostala potrjena na podlagi samih dejanskih ugotovitev o dejavnostih teh podružnic, navedenih v preostalem delu izpodbijane sodbe. V zvezi s tem naj spomnim, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je pritožbeni razlog zoper točke obrazložitve izpodbijane sodbe, ki niso pomembne za izrek te sodbe, neupošteven in ga je treba zavrniti[19]. Splošno sodišče se v izpodbijani sodbi ni omejilo na ugotovitev, da primarno sklepanje temelji na napačnih presojah v zvezi z običajno obdavčitvijo na podlagi irskega davčnega prava, ki se uporablja, ampak je tudi preučilo in sprejelo očitke, ki so jih Irska ter družbi ASI in AOE navedle v zvezi s presojami Komisije glede dejanskega stanja v zvezi z dejavnostmi skupine Apple. Iz tega sledi, da bi morala Komisija za učinkovito izpodbijanje ugotovitev Splošnega sodišča v zvezi s pomanjkljivostmi primarnega sklepanja, ki temeljijo na dveh ločenih in samostojnih tožbenih razlogih, navesti očitke zoper te tožbene razloge. Prvi pritožbeni razlog pa je oblikovan prav v tem smislu. S prvim delom tega pritožbenega razloga graja ugotovitev Splošnega sodišča, da je Komisija v okviru primarnega sklepanja uporabila pristop „z izključitvijo“, medtem ko je namen drugega in tretjega dela izpodbijati tožbene razloge, s katerimi je Splošno sodišče zavrnilo navedene presoje dejanskega stanja. Okoliščina, da očitki, navedeni v okviru vsakega od teh delov, če se obravnavajo ločeno in se sprejmejo, ne zadostujejo za razveljavitev izpodbijane sodbe, ne omogoča ugotovitve, da so neupoštevni, saj jih je treba obravnavati v okviru prvega pritožbenega razloga v celoti. Zato je treba po mojem mnenju ugovor Irske zavrniti.

2) Utemeljenost

i) Prvi pritožbeni razlog: napačna razlaga izpodbijanega sklepa

23. Najprej je treba poudariti, da Komisija ne izpodbija nezdružljivosti sklepanja „z izključitvijo“ s členom 25 TCA 97, z neodvisnim tržnim načelom ali z odobrenim pristopom OECD. Vendar trdi, da takega sklepanja ni uporabila. Po tem pojasnilu se mi zdi potrebno na kratko povzeti bistvene točke primarnega sklepanja Komisije. V skladu s strukturo izpodbijanega sklepa ima to sklepanje štiri dele.

[18] Glej implicitno tudi sodbe z dne 20. septembra 2017, Komisija/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, točke od 35 do 37); z dne 14. novembra 2019, Silec Cable in General Cable/Komisija (C-599/18 P, EU:C:2019:966, točka 82), in z dne 31. januarja 2019, Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, točke od 102 do 109), ter sklep z dne 7. septembra 2017, Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, točka 4).

[19] Glej sodbo z dne 27. aprila 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro in drugi/Komisija (C-549/21 P, EU:C:2023:340, točka 80 in navedena sodna praksa).

24. Komisija je v *prvem delu*, navedenem v razdelku 8.2.2.1 tega sklepa, navedla dve premisi, na kateri se je oprla v nadaljevanju svoje analize. Navedla je, da, prvič, uporaba člena 25 TCA 97 zahteva predhodno določitev metode razporejanja dobička, ki v tej določbi ni opredeljena, in drugič, da mora ta metoda privesti do rezultata, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Pravilnost teh dveh premis je izrecno priznalo Splošno sodišče – prve v točki 113 izpodbijane sodbe, druge pa v točkah 211 in 212 – in ni bila izpodbijana niti v okviru samostojne pritožbe zoper izpodbijano sodbo niti v postopku v okviru obravnavane zadeve. Kljub neizpodbijanju v zvezi s tem je vsekakor dobro pojasniti, da so ugotovitve Splošnega sodišča v zvezi z uporabo neodvisnega tržnega načela v okviru člena 25 TCA 97 popolnoma v skladu s sodbo Fiat Chrysler, v kateri je Sodišče razsodilo, da se lahko Komisija na to načelo opre le, če in kolikor je njegova uporaba določena z davčno zakonodajo zadevne države članice [20]. Splošno sodišče je namreč na eni strani v točki 221 izpodbijane sodbe izrecno zavrnilo trditev Komisije, da samostojna obveznost uporabe tega načela za države članice izhaja iz člena 107(1) PDEU. Na drugi strani je zlasti iz točk 210, 211, od 218 do 220 in 247 te sodbe razvidno, da uporaba neodvisnega tržnega načela v obravnavani zadevi temelji na davčnih pravilih irskega prava v zvezi z obdavčitvijo družb in je utemeljena z referenčnim sistemom, ki ga je opredelila Komisija in ga potrdilo Splošno sodišče. Poleg tega se ne zdi, da bi bile v upravni praksi irskih davčnih organov določene metode ali merila za uporabo neodvisnega tržnega načela, ki jih Komisija dejansko ne bi upoštevala v korist parametrov in pravil, ki niso del nacionalnega davčnega sistema. Nasprotno, Splošno sodišče je v točki 239 izpodbijane sodbe ugotovilo, da se uporaba člena 25 TCA 97, kot jo opisuje Irska, ter funkcijska in dejanska analiza v okviru prvega koraka analize, predlagane z odobrenim pristopom OECD, prekrivata [21]. Nazadnje, kot je ugotovilo Splošno sodišče, natančneje v točki 433 te sodbe, niti sama Irska ni mogla zadostno pojasniti, kakšna je bila točna utemeljitev parametrov, ki so bili upoštevani za izračun obdavčljivega dobička družb ASI in AOE.

25. Komisija je v *drugem delu* svojega primarnega sklepanja, navedenem v razdelku 8.2.2.2(a) izpodbijanega sklepa, navedla metodo razporejanja dobička, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu, ki bi jo po njenem mnenju morali uporabiti irski davčni organi na podlagi člena 25 TCA 97. V točki 272 obrazložitve tega sklepa je navedla, da je treba na podlagi navedenega člena za dobiček, ki ga je treba razporediti k podružnici družbe nerezidentke, šteti dobiček, ki bi ga ta podružnica „zaslužila neodvisno na trgu, zlasti v poslovanju s preostalimi deli družbe, če bi bila ločeno in samostojno podjetje, ki bi se ukvarjalo z enakimi ali podobnimi dejavnostmi v enakih ali podobnih razmerah ter ob upoštevanju vloženih sredstev, opravljenih funkcij in prevzetih tveganja, ki se jim je zavezala družba prek podružnice in prek preostalih delov družbe“. Komisija meni, da bi morali v obravnavani zadevi torej irski organi, preden so odobrili metodo razporejanja dobička, ki jo je predlagala skupina Apple, preveriti, ali bi bilo treba, kakor je trdila zadnjenavedena, licence za intelektualno lastnino in z njimi povezan dobiček razporediti zunaj Irske, in v ta namen bi morali primerjati opravljene funkcije, vložena sredstva in prevzeta tveganja, ki sta jih prevzeli družbi ASI in AOE prek njunih sedežev oziroma njunih irskih podružnic (točka 273 obrazložitve).

26. Komisija je v *tretjem delu* svojega primarnega sklepanja sama opravila to preverjanje, pri čemer je uporabila shemo, napovedano v točki 275 obrazložitve tega sklepa, ki je vključevala analizo dveh različnih scenarijev, ki sta ju Irska in skupina Apple navedli za utemeljitev razporeditve licenc za intelektualno lastnino zunaj Irske. Ta scenarija, ki sta temeljila, prvi, na funkcijah, ki sta jih prevzela sedeža, drugi pa na funkcijah, ki jih je opravljala družba Apple Inc., sta bila preučena v razdelku 8.2.2.2(b) izpodbijanega sklepa (točke od 276 do 307 obrazložitve)

[20] Glej zlasti točke 73 in 74 ter od 96 do 105 sodbe Fiat Chrysler.

[21] V skladu z odobrenim pristopom OECD je analiza v prvem koraku namenjena opredelitvi sredstev, funkcij in tveganj, ki jih je treba razporediti k stalni poslovni enoti družbe.

oziroma v razdelku 8.2.2.2(c) tega sklepa (točke od 308 do 318 obrazložitve). Komisija naj bi v okviru preučitve prvega od teh scenarijev uporabila pristop „z izključitvijo“, ki ga graja Splošno sodišče. Zato je treba na kratko spomniti na dve ločeni fazi tega preizkusa. Komisija je v prvi fazi, in sicer v točkah od 281 do 293 obrazložitve, preučila položaj sedežev. Najprej je ugotovila, da sta v upoštevnem obdobju ta sedeža obstajala le „na papirju“, da nista imela zaposlenih niti nista fizično obstajala in da so lahko funkcije, ki so jima bile pripisane, opravljali le člani njunih upravnih odborov (točka 281 obrazložitve). Vendar naj edini dokazi, ki so ji bili dani na voljo o dejavnostih, ki sta ji jih opravljala ta odbora, ne bi vsebovali nobene navedbe o dejavnostih, povezanih z licencami za intelektualno lastnino, niti razprav ali odločitev o sklenitvi ali spremembi sporazuma o delitvi stroškov, vsaj do konca leta 2014 (točke od 282 do 285 obrazložitve). V tem okviru je kot nejasno in neizkazano zavrnila trditev skupine Apple, da so se dejavnosti upravnih odborov družb ASI in AOE zagotavljale na „ogromno načinov“, pri čemer je poleg tega poudarila, da če bi bile te dejavnosti dejansko bistvene, bi se štelo, da imata družbi ASI in AOE stalno poslovno enoto v Združenih državah, saj je bila večina članov teh odborov tam delujočih (točka 287 obrazložitve). Komisija je v točkah 288 in 289 obrazložitve, na kateri se je zlasti oprlo Splošno sodišče, pojasnila, prvič, da ne le, da ni dokazov o dejavnostih, ki naj bi jih opravljala sedeža v zvezi z licencami za intelektualno lastnino, ampak tudi, da ta sedeža tudi nista bila zmožna opravljati funkcij dejavnega upravljanja v tem okviru, in drugič, da sta lahko te funkcije, vključno s tistimi, ki so s sporazumom o delitvi stroškov dodeljene družbama ASI in AOE, zaradi neobstoja osebja na sedežih opravljali le irski podružnici [22]. Komisija je zato v točki 293 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da sedeža „nista nadziral[a] ali upravljal[a] – niti nista bili v položaju, da bi lahko nadziral[a] ali upravljal[a] – licenc za intelektualno lastnino […] tako, da bi ti družbi lahko ustvarjali tovrsten dobiček“. Komisija je v drugi fazi preučitve upoštevala položaj irskih podružnic, da bi dokazala, da bi analiza, opravljena ob upoštevanju zgolj opravljenih funkcij, vloženih sredstev, tveganj, ki sta jih prevzeli ti podružnici, privedla do enakega rezultata. V točkah od 296 do 303 obrazložitve izpodbijanega sklepa je tako naštela funkcije, ki jih opravljata navedeni podružnici, zaradi katerih irski davčni organi po njenem mnenju ne bi smeli brez dodatnih preverjanj sprejeti neutemeljene trditve skupine Apple, da je treba licence za intelektualno lastnino in z njimi povezan dobiček v celoti razporediti zunaj Irske. Komisija je v točki 305 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, prvič, da taka razporeditev dobička ne odraža razdelitve, ki bi jo irski podružnici sprejeli, če bi bili ločeni in samostojni podjetji, ki delujeta pod običajnimi tržnimi pogoji, in drugič, da bi bilo treba glede na neobstoj funkcij, ki sta jih opravljala sedeža, in/ali glede na funkcije, ki sta jih opravljali irski podružnici, licence za intelektualno lastnino za davčne namene razporediti k tema podružnicama.

27. Nazadnje, Komisija je v *četrtem* delu primarnega sklepanja, navedenem v razdelku 8.2.2.2(c), sklenila svojo predhodno analizo, pri čemer je ugotovila, da sta ob upoštevanju metode razporejanja licenc za intelektualno lastnino in z njimi povezanega dobička, ki so jo uporabili irski davčni organi, davčni stališči bistveno zmanjšali dobička družb ASI in AOE, ki sta obdavčljiva na Irskem, in sta torej tema družbama dodelili selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU.

28. Iz zgoraj navedenega je mogoče izpeljati naslednje ugotovitve v zvezi s pristopom, ki ga je Komisija uporabila v svojem primarnem sklepanju. Na prvem mestu, menila je, da se na podlagi člena 25 TCA 97 in da bi se v skladu s tem členom zagotovila določitev obdavčljivega dobička družb ASI in AOE v skladu z neodvisnim tržnim načelom, uporablja pravno merilo *primerjave* funkcij, ki jih opravljata sedeža oziroma irski podružnici v zvezi z licencami za intelektualno

[22] Podobno utemeljitev je mogoče najti v točkah 290 in 323 obrazložitve izpodbijanega sklepa, medtem ko je splošnejše sklicevanje na sedeža, ki fizično nista obstajala in nista imela osebja, navedeno v številnih točkah obrazložitve in v naslovu razdelka 8.2.2.2(b) navedenega sklepa.

lastnino. Na drugem mestu, ob uporabi tega merila je opravila *ločeno preučitev* vloge, ki jo ima vsak od teh subjektov v zvezi s temi licencami. Na tretjem mestu, po tej preučitvi je ugotovila, prvič, popoln *neobstoj funkcij* sedežev v zvezi z licencami za intelektualno lastnino, in drugič, *aktivno vlogo* irskih podružnic, ki izhaja iz prevzema vrste funkcij – med katerimi se nekatere štejejo za „ključne“ – in tveganj, povezanih z upravljanjem in uporabo teh licenc. Na četrtem mestu, ugotovitev neobstoja upoštevnih funkcij, ki bi jih opravljala sedeža, temelji na neobstoju dokazov, ki bi jih skupina Apple predložila, da bi dokazala nasprotno, v povezavi z ugotovitvijo, da ta sedeža ne moreta dejansko opravljati navedenih funkcij. Na petem mestu, sklepanje Komisije ne temelji niti izključno niti predvsem na ugotovitvi, da *sedeža nista imela osebja in da fizično nista obstajala*, ugotovitvi, ki se sicer večkrat ponovi v točkah obrazložitve izpodbijanega sklepa, temveč na neobstoju *funkcij*, ki bi jih sedeža opravljala v zvezi z licencami za intelektualno lastnino.

29. Iz tega sledi, da v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče trdilo v grajanih točkah izpodbijane sodbe, Komisija ni na podlagi same ugotovitve, da na sedežih ni bilo zaposlenih niti fizično nista obstajala, ugotovila, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino in z njimi povezan dobiček razporediti k irskima podružnicama, temveč je to ugotovila na podlagi primerjave dveh ločenih ugotovitev, in sicer na eni strani popolnega neobstoja funkcij in tveganj, ki sta jih prevzela sedeža, ter na drugi strani številčnosti in osrednjosti funkcij, ki sta jih prevzeli podružnici, ki se je opravila v okviru uporabe pravnega merila, navedenega v točki 272 obrazložitve izpodbijanega sklepa, s katerim se je zahtevala prav primerjava med opravljenimi funkcijami, vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji med različnimi deli družb ASI in AOE.

30. Na podlagi vseh zgoraj navedenih preudarkov menim, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo s tem, da je z napačno razlago izpodbijanega sklepa ugotovilo, da je Komisija v svojem primarnem sklepanju uporabila pristop „z izključitvijo“. Ta napačna uporaba prava vpliva ne le na ugotovitve Splošnega sodišča v točkah 187 in 188 izpodbijane sodbe v zvezi s členom 25 TCA 97, ampak tudi na obrazložitev te sodbe, s katero je Splošno sodišče grajalo druge presoje Komisije v zvezi z običajno obdavčitvijo dobička na podlagi irskega davčnega prava, ki se nanašajo na neodvisno tržno načelo (točki 228 in 229) oziroma na odobreni pristop OECD (točki 243 in 244). Splošno sodišče je namreč na podlagi iste napačne razlage ugotovilo, da metoda, ki jo je Komisija uporabila v izpodbijanem sklepu, ni v skladu niti s tem načelom niti s tem pristopom.

ii) Drugi očitek: kršitev postopka

31. Komisija v okviru drugega očitka iz prvega dela prvega pritožbenega razloga s sklicevanjem na sodbo z dne 24. oktobra 2013, Land Burgenland in drugi/Komisija[23], v bistvu trdi, da je Splošno sodišče kršilo postopek, ker ni upoštevalo analize funkcij, ki sta jih opravljali irski podružnici, iz točk od 296 do 303 obrazložitve izpodbijanega sklepa in stališč, ki jih je predložila na prvi stopnji, v katerih je te funkcije podrobneje pojasnila.

32. Tega očitka po mojem mnenju ni mogoče sprejeti. Ne da bi se bilo treba ukvarjati z majhnim pomenom precedensa, na katerega se sklicuje Komisija – v katerem je Sodišče poudarilo, da Splošno sodišče ni preučilo trditev, ki jih je tožeča stranka uvodoma navedla v vlogi, s katero se je začel postopek, in ki jih razvila šele pozneje med postopkom – je dovolj poudariti, da želi Komisija v bistvu doseči, da bi se kot kršitev postopka štelo to, da je Splošno sodišče sprejelo drugačno razlago izpodbijanega sklepa od tiste, ki jo je sama zagovarjala. Kot pa je bilo opozorjeno

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

v točki 18 teh sklepnih predlogov, ni naloga Splošnega sodišča, da le poda razlago tega sklepa, ampak je imelo tudi pravico odstopiti od razlage, ki jo je med postopkom zagovarjala Komisija, če bi bilo to upravičeno. V obravnavani zadevi je iz celotnega besedila izpodbijane sodbe razvidno, da Splošno sodišče s tem, da je ugotovilo, da se je Komisija oprla na pristop „z izključitvijo“, ni opustilo upoštevanja nobenega od elementov izpodbijanega sklepa, vključno z analizo funkcij, ki sta jih opravljali irski podružnici, ampak se je omejilo na razlago pomena teh ločenih elementov in njihove povezave v sistematiki tega sklepa, ki je drugačna od razlage Komisije. V teh okoliščinah očitek Komisije torej ni samostojen in se prekriva s sklicevanjem na napačno razlago.

iii) Tretji očitek: protislovno in nezadostno razlogovanje

33. Komisija s tretjim očitkom prvega dela prvega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očita dve pomanjkljivi obrazložitvi.

34. Na prvem mestu, Komisija, ki se opira na iste trditve, kakor so bile navedene v utemeljitev zgoraj navedenega očitka v zvezi s kršitvijo postopka, trdi, da izpodbijana sodba ni dovolj obrazložena v delu, v katerem je v njej ugotovljeno, da primarno sklepanje temelji na pristopu „z izključitvijo“, ker niso bili navedeni razlogi za to, da Splošno sodišče ni upoštevalo analize funkcij irskih podružnic, ki jo je opravila Komisija. V zvezi s tem v bistvu iz istih razlogov, kot so navedeni v točki 28 teh sklepnih predlogov, menim, da je treba očitek Komisije zavrniti kot neutemeljen.

35. Na drugem mestu, Komisija trdi, da je obrazložitev izpodbijane sodbe protislovna. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da obstaja jasno nasprotje med ugotovitvami, do katerih je Splošno sodišče prišlo v točkah 186, 228 in 243 izpodbijane sodbe in v skladu s katerimi Komisija ni poskušala dokazati, da je razporeditev licenc za intelektualno lastnino k irskima podružnicama izhajala iz dejavnosti, ki sta jih ti podružnici dejansko opravljali, in točkami 283, 284 in 295 te sodbe, v katerih je Splošno sodišče, nasprotno, menilo, da je Komisija opredelila funkcije, ki sta jih opravljali navedeni podružnici in ki so po njenem mnenju upravičevale tako razporeditev. Tega nasprotja ni mogoče pojasniti, kot predlagata družbi ASI in AOI, z razlago izpodbijane sodbe v smislu, da Splošno sodišče Komisiji dejansko ni očitalo, da je uporabila pristop „z izključitvijo“, ampak da je uporabila „mešani“ pristop. Tej razlagi poleg jasnega besedila navedene sodbe nasprotuje tudi razmerje med njenimi različnimi deli, v katerih so točke, iz katerih izhaja protislovno razlogovanje, na katero se sklicuje Komisija. Točke od 255 do 295 izpodbijane sodbe so namreč vključene v tretji del pritožbenih razlogov, ki se nanašajo na analizo primarnega sklepanja. Iz točke 250 te sodbe pa je razvidno, da se presoja v tem delu opravi „zaradi celovitosti“ („*for the sake of completeness*“), saj je Splošno sodišče ob koncu drugega dela svoje analize že ugotovilo, da je primarno sklepanje „temeljilo na napačnih presojah glede običajne obdavčitve na podlagi irskega davčnega prava, ki se uporablja v obravnavanem primeru“. Povedano drugače, točke od 255 do 295 izpodbijane sodbe so v sistematiki razlogovanja Splošnega sodišča odvečne. Ugotovitev iz navedene točke 249 namreč očitno ni vmesnega značaja in ne zahteva dodatne analize, podane v točkah od 255 do 295 te sodbe, ki jo je Splošno sodišče opravilo le zaradi izčrpnosti. Tretji očitek iz prvega dela prvega pritožbenega razloga je torej treba v delu, v katerem se nanaša na obstoj protislovnega razlogovanja, po mojem mnenju sprejeti.

b) Predlog glede prvega dela pritožbenega razloga

36. Na podlagi vseh zgoraj navedenih preudarkov Sodišču predlagam, naj ugodi prvemu delu prvega pritožbenega razloga.

2. Drugi del prvega pritožbenega razloga

37. Drugi del prvega pritožbenega razloga se nanaša na točke od 251 do 311 izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče preučilo presoje Komisije, ki se nanašajo na dejavnosti v skupini Apple, pri čemer je po vrsti pregledalo dejavnosti irske podružnice družbe ASI (točke od 255 do 284), dejavnosti irske podružnice družbe AOE (točke od 285 do 295) in dejavnosti zunaj teh podružnic (točke od 296 do 309). Komisija izpodbija to, da je Splošno sodišče za določitev dobička družb ASI in AOE, obdavčljivega na Irskem, implicitno sprejelo upoštevnost funkcij, ki jih je opravljala družba Apple Inc,. Trdi, da ker je družba Apple Inc. subjekt, ki je ločen od družb ASI in AOE, funkcije, ki jih opravlja v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple kot matična družba ali na podlagi sporazumov znotraj skupine, bodisi „v korist“ skupine kot celote bodisi posebej za ti družbi oziroma „za račun“ teh družb, nikakor ne vplivajo na vprašanje, komu – irskima podružnicama ali sedežema – je treba za davčne namene razporediti ozemeljsko omejene licence, ki jih posedujeta navedeni družbi. Komisija navaja dva ločena očitka. Prvi se nanaša na kršitev postopka ter na nezadostnost in protislovnost razlogovanja, drugi na kršitev člena 107(1) PDEU, izkrivljanje irskega prava in kršitev postopka. Družbi ASI in AOE ter Irska in Veliko vojvodstvo Luksemburg s trditvami, ki se večinoma prekrivajo, trdijo, da so očitki Komisije delno nedopustni in neupoštevni ter vsekakor neutemeljeni. Spremenil bom vrstni red navedb Komisije in začel s preučitvijo drugega očitka.

a) Drugi očitek

38. Komisija primarno trdi, da je Splošno sodišče s tem, da se je oprlo na funkcije družbe Apple Inc., kršilo pristop ločenega subjekta in neodvisno tržno načelo, na katerem temelji člen 25 TCA 97. Ker v skladu s sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (stečaj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (v nadaljevanju: sodba Andres)[24] napačna razlaga in napačna uporaba nacionalnega prava pomenita napačno razlago in napačno uporabo člena 107(1) PDEU, naj bi Splošno sodišče kršilo tudi to določbo. Natančneje, Splošno sodišče naj bi pravilno razlagalo irsko pravo s tem, da je v točki 248 izpodbijane sodbe navedlo, da „je treba za namene uporabe člena 25 TCA 97 pri razporejanju dobička k irski podružnici družbe nerezidentke upoštevati razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe“. Vendar naj bi v točkah od 255 do 302 te sodbe uporabilo drugačno in napačno „pravno merilo“, ker je funkcije, ki sta jih opravljali irski podružnici, primerjalo s funkcijami, ki jih je opravljala družba Apple Inc., in ne s funkcijami, ki sta jih opravljala sedeža. Komisija podredno trdi, da kršitev neodvisnega tržnega načela in pristopa ločenega subjekta pomeni očitno izkrivljanje nacionalnega prava. Nazadnje, Komisija Splošnemu sodišču očita kršitev postopka, ker se je oprlo na nedopustne dokaze.

1) Dopustnost

39. Družbi ASI in AOI ter Irska in Veliko vojvodstvo Luksemburg trdijo, da ta očitek ni dopusten v delu, v katerem se nanaša na izpodbijanje presoje dejanskega stanja in dokazov, ki jo je opravilo Splošno sodišče.

40. Kot sem že opozoril, Sodišče ni pristojno niti za ugotavljanje dejanskega stanja in načeloma niti za presojo dokazov, ki jih je Splošno sodišče sprejelo za utemeljitev tega dejanskega stanja, s pridržkom dejanske napačnosti ugotovitev dejstev, ki jih poda, in izkrivljanja dokazov, ki so mu

[24] C-203/16 P, EU:C:2018:505, točke od 77 do 81.

bili predloženi [25]. Vendar je Sodišče pojasnilo, da ko Splošno sodišče ugotovi ali presodi dejansko stanje, je Sodišče pristojno, da na podlagi člena 256 PDEU opravi nadzor nad pravno opredelitvijo tega dejanskega stanja in pravnimi posledicami, ki so bile izpeljane iz njega. Pristojnost Sodišča, da izvrši nadzor, se razteza med drugim na vprašanji, ali so bila spoštovana pravila glede dokaznega bremena in izvajanja dokazov in ali je Splošno sodišče pri presoji dejanskega stanja in dokazov uporabilo ustrezna pravna merila [26]. V obravnavani zadevi Komisija, kot je bilo navedeno zgoraj, trdi, da je Splošno sodišče s tem, da je upoštevalo funkcije družbe Apple Inc., naredilo napako pri analizi dejanskega stanja, ki jo je opravilo v točkah od 251 do 311 izpodbijane sodbe, in rezultatih, do katerih je ta analiza pripeljala, zaradi česar je napačno uporabilo nacionalno pravo in kršilo člen 107(1) PDEU. Trditve Komisije se torej nanašajo na skladnost parametra, na podlagi katerega je Splošno sodišče opredelilo dejansko stanje („pravno merilo“, ki ga je uporabilo Splošno sodišče), in na pravne posledice, ki izhajajo iz njega, z irskim pravom. V teh okoliščinah se mi zdi jasno, da namen obravnavanega očitka kot celote ni izpodbijanje ugotovitve dejanskega stanja ali presoje dokazov, ki ju je opravilo Splošnega sodišča. To ne izključuje, da se lahko nekateri očitki Komisije zoper različne elemente analize dejanskega stanja, ki jo je opravilo Splošno sodišče, če se obravnavajo posamično, izkažejo za nedopustne. Ta možnost bo preučena med analizo.

41. Družbi ASI in AOI ter Irska in Veliko vojvodstvo Luksemburg trdijo tudi, da ta očitek ni dopusten v delu, v katerem se z njim izpodbija presoja Splošnega sodišča v zvezi z irskim pravom, ne da bi se sklicevali na izkrivljanje tega prava. Natančneje, Irska trdi, da se Komisija opira na napačno razlago sodbe Andres, ker v bistvu trdi, da vsaka napačna razlaga in napačna uporaba nacionalnega prava pomeni napačno razlago in uporabo člena 107(1) PDEU.

42. Naj spomnim, da je Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso „glede preizkusa presoje Splošnega sodišča v zvezi z nacionalnim pravom, ki na področju državnih pomoči pomeni presojo dejstev, v okviru pritožbe pristojno le za to, da preveri, ali je prišlo do izkrivljanja tega prava“. Nasprotno „[p]reučitev pravne opredelitve tega nacionalnega prava, ki jo je Splošno sodišče opravilo glede na določbo prava Unije v okviru pritožbe, […] pomeni pravno vprašanje, za katero je Sodišče pristojno“ [27]. V točkah od 79 do 81 sodbe Andres, ki jo navaja Komisija, je Sodišče pojasnilo, da čeprav „vsebin[a] [in] obseg […] nacionalnega prava“, ki ju je ugotovilo Splošno sodišče, načeloma in razen v primeru izkrivljanja tega prava nista predmet pritožbe, pa je opredelitev „[,]referenčnega okvira[‘]“, ki jo je Splošno sodišče pripisalo pravilom tega prava, in s tem pravilna razmejitev upoštevnega referenčnega sistema, ki jo je opravilo Splošno sodišče, lahko predmet pritožbe. V sodbi Fiat Chrysler je Sodišče nadalje pojasnilo, da je vprašanje, ali je Splošno sodišče pri taki razmejitvi pravilno uporabilo pravno merilo, kot je neodvisno tržno načelo, „posledično“ pravno vprašanje, ki je lahko predmet nadzora Sodišča v fazi pritožbe [28].

43. Glede na zgoraj navedena načela in trenutno stanje sodne prakse se zdi, da je razlago sodbe Andres, ki jo predlaga Komisija, mogoče grajati. Avtomatizem, na katerem temelji, bi namreč dejansko odpravil razliko, potrjeno v sodbi Fiat Chrysler, med ugotovitvami Splošnega sodišča, katerih namen je pojasniti *vsebino in področje uporabe* nacionalnega prava ter njegovo uporabo

[25] Glej v tem smislu sodbo z dne 8. junija 2023, Severstal in NLMK/Komisija (C-747/21 P in C-748/21 P, EU:C:2023:459, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa).

[26] Glej sodbo z dne 2. marca 2021, Komisija/Italija in drugi (C-425/19 P, C-2021:154 P, EU:C:2021:154, točka 53).

[27] Glej sodbo Andres, točka 78.

[28] Sodba Fiat Chrysler, točka 85.

v obravnavanem primeru, na eni strani, ter ugotovitvami v zvezi s tem pravom, od katerih je odvisna pravilna razmejitev referenčnega sistema za namene uporabe člena 107(1) PDEU, in torej opredelitvijo določb nacionalnega prava, ki spadajo v ta referenčni sistem, na drugi strani [29].

44. Razprava med strankami dejansko odpira občutljivo vprašanje meje med ugotavljanjem dejanskega stanja in njegovo pravno opredelitvijo v zvezi s presojo nacionalnega prava glede področja državne pomoči, ki jo je opravilo Splošno sodišče. Drugo je, kot je znano, v povezavi predhodno ugotovljenega upoštevnega dejanskega stanja z določeno pravno kategorijo ali z določenim pravnim pojmom, iz katerega izhaja opredelitev pravnih pravil, ki se uporabljajo v obravnavani zadevi. Postopek, ki je v bistvu kognitiven, se razlikuje od preprostega ugotavljanja dejanskega stanja in ga je, kot je prej navedeno, glede na bistevni pomen, ki ga ima v okviru pravnega razlogovanja, mogoče spremeniti v okviru pritožbe. Če pa bi se štelo, da bi lahko napaka pri opredelitvi pomena in področja uporabe določbe nacionalnega prava ali pri njeni uporabi, navedeni v okviru pritožbe – ker vpliva na razmejitev ali uporabo referenčnega sistema – vplivala na povezavo obravnavane zadeve s pojmom selektivne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, bi moralo Sodišče imeti možnost opraviti nadzor nad to napako, kot napako pri pravni opredelitvi nacionalnega prava na podlagi določbe prava Unije [30].

45. Dejansko področje uporabe načel, navedenih v točki 37 teh sklepnih predlogov, mora Sodišče po mojem mnenju sicer še pojasniti, razmejitvena črta med izpodbijanji, dopustnimi v okviru pritožbe, in nedopustnimi izpodbijanji v zvezi s presojo Splošnega sodišča v zvezi z nacionalnim pravom pa ostaja nejasna.

46. Vendar po mojem mnenju zgoraj navedeno ne vpliva na dopustnost trditev, ki jih je Komisija navedla v obravnavanem očitku. Komisija se namreč na eni strani brez zadržkov strinja s pravnim merilom, za katerega je Splošno sodišče po njenem mnenju menilo, da se v obravnavani zadevi uporablja na podlagi irskega prava za analizo obstoja prednosti v smislu člena 107(1) PDEU. Na drugi strani, čeprav Komisija zatrjuje napačno uporabo nacionalnega prava v okoliščinah obravnavanega primera, je Splošno sodišče po mnenju te institucije dejansko uporabilo drugačno pravno merilo od tistega, ki je bilo pravilno opredeljeno. Zdi se mi torej, da je izpodbijanje, ki ga navaja Komisija, med tistimi, ki jih je Sodišče v točki 85 sodbe Fiat Chrysler štelo za „posledično“ dopustno, saj se navsezadnje nanašajo na izpodbijanje izbire referenčnega sistema v okviru prve faze analize obstoja selektivne prednosti.

47. Vsekakor se Komisija v nasprotju s tem, kar trdijo družbi ASI in AOI ter Irska, izrecno sklicuje tudi na izkrivljanje irskega prava, zaradi česar mora Sodišče nujno presoditi utemeljenost trditev Komisije, vsaj zato, da preveri, ali je tako izkrivljanje zadostno dokazano.

48. Glede na navedeno je treba po mojem mnenju zavrniti tudi razloge za nedopustnost, ki jih navajajo Irska ter družbi ASI in AOI, v zvezi s tem, da naj bi Komisija izpodbijala presoje, ki se nanašajo na irsko pravo.

[29] V skladu z ustaljeno sodno prakso mora določitev referenčnega okvira izhajati iz objektivnega preizkusa „vsebine, povezanosti in konkretnih učinkov določb, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava“ zadevne države članice (glej sodbo Fiat Chrysler, točka 72 in navedena sodna praksa).

[30] V tem smislu glej sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott v zadevi Komisija/Luksemburg in drugi (C-457/21 P, EU:C:2023:466, točka 88).

2) Utemeljenost

i) Upoštevanje nedopustnih dokazov

49. Menim, da je treba prednostno preučiti ugovor v zvezi s kršitvijo postopka zaradi upoštevanja nedopustnih dokazov, kolikor vpliva na pravilnost dokazne podlage, na katero se je oprlo Splošno sodišče. Komisija se sklicuje na nedopustnost elementov, navedenih v točki 301 izpodbijane sodbe, iz katerih je po mnenju Splošnega sodišča izhajalo, da so se o pogodbah s tretjimi proizvajalci (Original Equipment Manufacturers ali OEM), odgovornimi za proizvodnjo večjega dela izdelkov, ki jih je prodajala družba ASI, in o pogodbah s strankami, kot so telekomunikacijski operaterji, pogajali direktorji skupine Apple in sta jih podpisali družbi Apple Inc. in ASI prek svojih zadevnih direktorjev, in sicer neposredno ali po pooblastilu. Po mnenju Komisije teh elementov, ki zajemajo, prvič, več izmenjav elektronskih sporočil med člani upravnega odbora družbe Apple Inc. v zvezi s stiki z OEM in telekomunikacijskimi operaterji ter, drugič, štiri pooblastila, s katerimi je družba ASI pooblastila direktorje družbe Apple Inc. (v nadaljevanju: pooblastila v zvezi s podpisom pogodb z OEM in telekomunikacijskimi operaterji[31]), Splošno sodišče ne bi smelo upoštevati, ker niso bili predloženi med upravnim postopkom in ker so bila tri od navedenih pooblastil predložena Splošnemu sodišču prepozno, šele v fazi replike. Družbi ASI in AOI ne izpodbijata, da so bili navedeni dokazi prvič predloženi pred Splošnim sodiščem. Vendar trdita, da je bila Komisija seznanjena z dejavnostmi izvršnih direktorjev družb ASI in AOE, delujočih v Združenih državah, ter z obstojem in pomenom zgoraj navedenih pooblastil ter da bi lahko, če bi Komisija izvedla ustrezno poizvedbo, pridobila vse upoštevne dokaze.

50. Glede tega ugotavljam, da mora sodišče Unije zakonitost odločbe na področju državnih pomoči presoditi glede na podatke, ki jih je Komisija imela na voljo, ko jo je izdala[32]. Sodišče je v sodbi z dne 20. septembra 2017, Komisija/Frucona Košice[33], pojasnilo, da podatki, ki bi jih Komisija „lahko imela na voljo“, vključujejo take informacije, ki se zdijo upoštevne pri presoji in ki bi jih lahko pridobila, če bi jih zahtevala v upravnem postopku.[34] V obravnavani zadevi glede izmenjave elektronskih sporočil med direktorji družbe Apple Inc. o stikih z OEM in telekomunikacijskimi operaterji ugotavljam, na prvem mestu, da je iz spisa, ki ga je imelo Splošno sodišče, razvidno, da so se izmenjave skoraj v celoti nanašale le na dejavnosti, ki so jih opravili zaposleni družbe Apple Inc. v okviru sporazuma o delitvi stroškov, in da ne vsebujejo nobenega implicitnega ali eksplicitnega sklicevanja na družbo ASI. Gre torej za listine, za katere je Komisija štela, da niso povezani z upravnim postopkom, ker so se nanašali na dejavnosti subjekta, ki je ločen od družbe ASI, in na odnose znotraj skupine, ki niso bili predmet davčnih stališč. Zato po mojem mnenju ni mogoče trditi, da bi morala, tudi če bi lahko predvidela njihov obstoj, med upravnim postopkom zahtevati predložitev teh dokazov. Nasprotno pa bi morala skupina Apple zlasti glede na stališče Komisije predložiti vse elemente, ki so ji bili na voljo, da bi dokazala, da so se navedena pogajanja dejansko izvajala za račun sedežev družbe ASI, in ne za celotno skupino Apple. Na drugem mestu, kar zadeva pooblastila v zvezi s podpisom pogodb z OEM in s telekomunikacijskimi operaterji, predvsem ugotavljam, da ni sporno, da gre za glavne dokaze ali celo edine, na katere se je Splošno sodišče oprlo v točki 301 izpodbijane sodbe. Nesporno je tudi, da je bil popoln seznam pooblastil, ki so jih izdali direktorji družb ASI in AOE, predložen šele kot priloga k tožbi teh družb na prvi stopnji in da je bilo besedilo treh od teh pooblastil predloženo šele v fazi replike, medtem ko četrto, kakor zatrjuje Komisija, ne da bi družbi ASI in AOI temu

[31] Iz spisa je razvidno, da gre zlasti za pooblastila, izdana izvršnemu direktorju in podpredsedniku družbe Apple Inc.

[32] Glej sodbo z dne 2. septembra 2010, Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, točka 91 in navedena sodna praksa.

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, točka 71 (v nadaljevanju: sodba Komisija/Frucona Košice).

[34] Glej tudi sodbo z dne 29. junija 2023, TUIfly/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, točka 47).

oporekali, nikoli ni bilo predloženo [35]. Prav tako ni sporno, da v zapisnikih sestankov upravnih odborov družb ASI in AOE, predloženih med upravnim postopkom (v nadaljevanju: zapisniki, ki jih je preučila Komisija), niso bila navedena pooblastila v zvezi s podpisom pogodb z OEM, temveč le pooblastilo v zvezi s podpisom pogodb s telekomunikacijskimi operaterji, ki pa, kot je navedeno zgoraj, ni bilo nikoli predloženo. V zvezi z elementi, s katerimi je bila Komisija seznanjena med upravnim postopkom, ugotavljam, da je v stališčih skupine Apple z dne 7. septembra 2015, priloženih tožbi družb ASI in AOE pred Splošnim sodiščem, omenjen obstoj sistema pooblastil, ki sta jih izdala upravna odbora družb ASI in AOE, zlasti za pogajanja in podpis pogodb z OEM in telekomunikacijskimi operaterji. Vendar so te navedbe omejene na splošno in neobrazloženo sklicevanje [36]. V teh okoliščinah menim, da Komisiji ni mogoče očitati, da zadevnih pooblastil ni pridobila med upravnim postopkom, zlasti ker je vsekakor zahtevala in preučila vse zapisnike sestankov upravnih odborov družb ASI in AOE v upoštevnem obdobju, pri čemer ni našla praktično nobene sledi o teh pooblastilih. Nasprotno, po mojem mnenju bi morala skupina Apple za utemeljitev svoje rekonstrukcije dejanskega stanja ta pooblastila predložiti čim prej, ne pa da je s tem čakala do zadnje priložnosti, ki ji je bila na voljo v okviru postopka pri Splošnem sodišču.

51. Trditev Komisije, ki se nanaša na kršitev postopka zaradi upoštevanja nedopustnih dokazov, je torej treba po mojem mnenju sprejeti.

ii) Pravno merilo, ki se uporablja na podlagi irskega prava

52. Komisija meni, da je Splošno sodišče pravno merilo, ki se v irskem pravu uporablja za določitev obdavčljivega dobička družbe nerezidentke na Irskem, pravilno opredelilo v točki 248 izpodbijane sodbe in da je treba upoštevati „razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe“. Irska nasprotno meni, da se mora upoštevna analiza za uporabo člena 25 TCA 97, kot je Splošno sodišče zlasti ugotovilo v točki 227 izpodbijane sodbe in potrdilo v več drugih točkah te sodbe, nanašati na „dejanske dejavnosti [irskih podružnic družbe nerezidentke] in tržno vrednost“ teh dejavnosti. Družbi ASI in AOI trdita, da je Splošno sodišče v točkah od 182 do 186 izpodbijane sodbe pojasnilo, da je na podlagi irskega prava dobiček, ki izhaja iz intelektualne lastnine, mogoče razporediti k irski podružnici družbe nerezidentke le, če je intelektualna lastnina, ki ga ustvarja, pod nadzorom podružnice. Tako kot Irska tudi družbi ASI in AOI menita, da dejavnosti, ki jih sta jih izvajala sedeža, niso pomembne za uporabo člena 25 TCA 97. Nazadnje, Irska ter družbi ASI in AOI v bistvu trdijo, da se točka 248 izpodbijane sodbe, na katero se opira Komisija, nanaša na uporabo odobrenega pristopa OECD, in ne člena 25 TCA 97, in da je vsekakor zlasti iz točke 242 te sodbe razvidno, da ta pristop ne podpira primerjalne analize, na katero se opira Komisija, analize, ki naj bi bila v nasprotju z irskim pravom.

53. Na podlagi kratke predstavitve glavnih trditev strank je mogoče oblikovati dva uvodna preudarka. Prvi je, da vse zgoraj navedene trditve izključujejo upoštevnost – zaradi uporabe člena 25 TCA 97 – funkcij, ki jih opravlja subjekt, ločen od družbe nerezidentke, katere

[35] Družbi ASI in AOI trdita le, da sta Komisiji predložili zapisnik upravnega odbora družbe ASI z dne 27. julija 2011, v katerem je omenjeno zadevno pooblastilo, vendar se ne izrekata glede trditve Komisije, da besedilo tega pooblastila (ki je v tem zapisniku navedeno v obliki priloge) ni bilo nikoli predloženo.

[36] V stališčih z dne 14. aprila 2015, na katere napotujeta tudi družbi ASI in AOI, je navedeno le, da pogoje pogodb z OEM in telekomunikacijskimi operaterji centralizirano določijo izvršni direktorji v Cupertinu in da so pred letom 2013 te pogodbe za račun družbe ASI na podlagi pooblastil podpisovali izvršni direktorji v Združenih državah. Pojasnjujeta tudi, da je te pogodbe, ko so bile formalizirane, izvršila irska podružnica družbe ASI z izdajo naročil za nakup. Prav tako je v stališčih Irske z dne 29. januarja 2016 navedeno le, da pogodbe z OEM podpišejo in izvršujejo izvršni direktorji družbe ASI. Družbi ASI in AOE sta pred Splošnim sodiščem predložili listino, v kateri so pojasnjeni načini pogajanj in skupnega podpisa (družb Apple Inc. in ASI) pogodb z OEM. Predložilo sta tudi eno od teh pogodb, na kateri je bil za družbo ASI podpisan uslužbenec družbe Apple Inc., ki je bil v zadevnem poslovnem letu imenovan za direktorja družbe ASI.

obdavčljivi dobiček na Irskem je treba presojati, tudi če je z njo povezan, kot je v obravnavani zadevi družba Apple Inc. Merilo razporejanja dobička, kot ga zagovarjajo Irska ter družbi ASI in AOI, ki upošteva izključno dejavnosti, ki sta jih dejansko opravljali irski podružnici, namreč nujno in po vsej logiki vodi do rezultata, da se iz analize, upoštevne na podlagi tega člena, izključijo funkcije, ki jih je opravljala družba Apple Inc. Drugi preudarek je, da izpodbijana sodba ni dovolj jasna glede opredelitve metode razporejanja dobička, ki se uporablja na podlagi člena 25 TCA 97. In je to odločilnega pomena za analizo, ki jo je treba opraviti na podlagi člena 107(1) PDEU, saj vpliva na opredelitev „običajne“ obdavčitve v smislu irskega prava, na podlagi katere je treba presojati obstoj prednosti v smislu te določbe. Na podlagi več točk izpodbijane sodbe so stranke opredelile tri merila za razporejanje dobička k irski podružnici družbe nerezidentke, pri čemer se s prvim zahteva dokaz, da ima podružnica nadzor nad premoženjem, iz katerega izvira dobiček, ki se razporedi („merilo nadzora“, točke od 182 do 185 izpodbijane sodbe), drugo pa temelji na dejavnostih, ki jih je podružnica dejansko opravljala, in presoji njihove tržne vrednosti („merilo dejanskih dejavnosti“, zlasti točke 179, od 218 do 219 in 227 izpodbijane sodbe), tretji zajema razporeditev premoženja, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli družbe („merilo razporeditve funkcij znotraj družbe“, točke 240, 242 in 248 izpodbijane sodbe).

54. V teh okoliščinah je treba, kolikor je mogoče, poiskati dosledno razlago izpodbijane sodbe v zvezi s tem, pri čemer je treba izhajati iz nesporne premise, na katero se opira ta sodba, v skladu s katero je treba za določitev obdavčljivega dobička družbe nerezidentke na Irskem opraviti „funkcijsko analizo“ za določitev dejavnosti, ki jih je opravljala, sredstev, ki jih je vložila, in tveganj, ki jih prevzela njena podružnica na Irskem. Ta analiza se zahteva tako s členom 25 TCA 97 kot z neodvisnim tržnim načelom in odobrenim pristopom OECD [37]. Nasprotna stališča strank se razlikujejo glede *predmeta* te analize v obravnavanem primeru.

55. Vendar menim, da na podlagi dosledne razlage izpodbijane sodbe ni mogoče sklepati, da je Splošno sodišče štelo, da se na podlagi irskega prava uporablja merilo, ki je osredotočeno *izključno* na dejavnosti irskih podružnic družbe nerezidentke. Res je, kot je bilo navedeno v točki 177 izpodbijane sodbe, da se člen 25 TCA 97 „nanaša le na dobiček, ustvarjen z dejavnostmi, ki os jih opravljale te irske podružnice, izključen pa je dobiček, ustvarjen z dejavnostmi, ki bi jih opravljali drugi deli zadevne družbe nerezidentke“. Vendar pa se Komisija ne moti, ko meni, da je taka trditev v bistvu omejena na opozarjanje na načelo davčne teritorialnosti in sama po sebi ne pomeni določitve metode razporejanja dobička v smislu člena 25 TCA 97 – in še manj metode razporejanja sredstva, ki ustvarja dobiček – ki izključuje upoštevanje funkcij, ki jih opravljajo drugi deli družbe nerezidentke. V zvezi s tem se strinjam s Komisijo, da tako izključevanje ni razvidno nikjer v izpodbijani sodbi. Zlasti ga ni mogoče izpeljati, kot trdijo Irska ter družbi ASI in AOI, iz točk od 179 do 184 te sodbe, v katerih se Splošno sodišče sklicuje na sodbo High Court (višje sodišče, Irska) v zadevi S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd. [38]. V tej odločbi je namreč High Court opravilo široko analizo funkcij, ki so jih opravljali irska podružnica družbe Dataproducts, ki je rezidentka Nizozemske, oziroma izvršni direktorji te družbe zunaj Irske, ter primerjavo teh funkcij in tveganj, ki jih je ta družba prevzela prek njenih različnih delov, preden je ugotovilo, da zadevno sredstvo, švicarski račun, katerega prihodki so bili delno dani na voljo irski podružnici, ni bil pod nadzorom te podružnice, ampak nizozemskega sedeža družbe Dataproducts, in da zato sporni zneski niso mogli pomeniti obdavčljivega dobička na Irskem. Ta sodba torej bolje ponazarja metodo razporejanja dobička kot tista, na katero se sklicuje Komisija.

[37] V točki 1.42 Smernic za določanje transfernih cen je navedeno, da je namen funkcijske analize „opredeliti in primerjati ekonomsko pomembne dejavnosti in odgovornosti, vložena sredstva in prevzeta tveganja, ki se jim zavežejo stranke, udeležene v transakciji“.

[38] [1988] I. R. 10 note 4507 (v nadaljevanju: sodba Dataproducts).

56. Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da je Splošno sodišče na eni strani v točki 240 izpodbijane sodbe izrecno priznalo, da je treba za določitev, katere funkcije je irska podružnica družbe nerezidentke dejansko opravljala, za uporabo člena 25 TCA 97, upoštevati „razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe“. Po drugi strani je v točki 242 te sodbe potrdilo, da analize, katere namen je opredeliti sredstva, funkcije in tveganja, ki jih je treba razporediti k stalni poslovni enoti družbe, na podlagi dejavnosti, ki jih ta stalna poslovna enota dejansko opravlja, ni mogoče „izvesti abstraktno, brez upoštevanja dejavnosti in funkcij, ki se opravljajo v družbi kot celoti“.

57. Poleg tega samo besedilo člena 25 TCA 97 govori v prid temu, saj se v njem zahteva, da se opredeli „dohodke iz poslovanja, ustvarjene neposredno ali posredno“ prek ali iz podružnice in s premoženjem ali pravicami, „ki jih uporablja ali poseduje podružnica ali […] namenjeni podružnici“. Ni namreč razvidno, kako bi bilo mogoče izvesti tak postopek, ki med drugim vključuje določitev ekonomskega lastništva sredstev, ki jih poseduje zadevna družba, ne da bi se upoštevale dejavnosti – z njihovo primerjavo – ki jih v zvezi s temi sredstvi opravljajo različni deli navedene družbe. Taka primerjava omogoča, da se glede na neodvisno tržno načelo preveri, ali je razdelitev dobička znotraj družbe nerezidentke, ki so jo davčni organi sprejeli kot osnovo za določitev obdavčljivega dobička na Irskem, skladna z dejansko razporeditvijo funkcij, sredstev in tveganj med različnimi deli navedene družbe.

58. Glede na navedeno menim, da Komisija pravilno razlaga izpodbijano sodbo, ko trdi, da merilo za določitev dobička družbe nerezidentke, za katero je Splošno sodišče presodilo, da se uporablja na podlagi člena 25 TCA 97, zahteva, da se upošteva razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe, in izključuje upoštevanje vloge, ki jo imajo ločeni subjekti.

59. Poleg tega je treba v obravnavani zadevi analizo omejiti na razmerje med sedežema in irskima podružnicama, kar sicer izhaja tudi iz odločitve družbe Apple Inc., da v okviru svoje podjetniške avtonomije del svojega dobička s sporazumom o delitvi stroškov prenese na družbi ASI in AOE. Zato je treba ta dobiček razporediti med različne oblike teh družb, s katerima družba Apple Inc. ni povezana. Uporaba drugačnega merila, kot pravilno poudarja Komisija, ima za posledico neupoštevanje realnosti navedenega sporazuma in davčne strukture skupine Apple, elementov, ki jih irski davčni organi niso mogli prezreti v okviru celovite presoje metode določanja obdavčljivega dobička družb ASI in AOE, ki jo je predlagala skupina. V nasprotnem primeru bi prišlo do paradoksalnega izida, da bi se sredstva, ki jih je družba Apple Inc. zakonito prestavila iz Združenih držav, in z njimi povezani dobički pri določanju davka, ki ga je treba plačati na Irskem, vrnili – vendar zgolj virtualno – v Združene države, s čimer bi se še dodatno zmanjšala davčna obveznost skupine.

iii) Upoštevanje funkcij družbe Apple Inc. s strani Splošnega sodišča

60. Na tej točki je treba preveriti, ali se je Splošno sodišče, kot trdi Komisija, dejansko oprlo na funkcije, ki jih je družba Apple Inc. opravljala v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, ali pa, kot trdijo Irska ter družbi ASI in AOI, argumentacija Komisije v zvezi s tem izkrivlja obrazložitev izpodbijane sodbe.

61. Na prvem mestu, Komisija trdi, da se je Splošno sodišče v točkah od 259 do 267 in 288 izpodbijane sodbe sklicevalo na funkcije, ki jih je opravljala družba Apple Inc., ko je preučilo točke od 289 do 295 obrazložitve izpodbijanega sklepa, s katerimi so bile irskima podružnicama pripisane funkcije nadzora kakovosti, upravljanja infrastrukture za raziskave in razvoj ter obvladovanja poslovnih tveganj. V zvezi s tem ugotavljam, da se je Splošno sodišče v točkah od

260 do 267 izpodbijane sodbe na splošno sklicevalo na vse funkcije in tveganja, naštete v Prilogi B k sporazumu o delitvi stroškov, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva, ki so zajeta z zadevnim sporazumom [39] – „to je v bistvu vsa intelektualna lastnina skupine Apple“ (točka 261) – ki jih je bilo družbama ASI in AOE dovoljeno opravljati na podlagi tega sporazuma ali ki so jih lahko bile primorane prevzeti. Splošno sodišče je v točkah 263 in 264 izpodbijane sodbe ugotovilo, da Komisija ni predložila nobenega dokaza, ki bi dokazoval, da sta te funkcije dejansko opravljali družbi ASI in AOE, in še manj takega, ki bi to dokazoval za njuni irski podružnici ali da je osebje teh podružnic dejansko obvladovalo ta tveganja. V točki 266 te sodbe je ponovilo, da Komisija ni skušala dokazati, da „so organi vodenja irskih podružnic družb […] dejansko izvajali vsakodnevno dejavno upravljanje vseh funkcij in tveganj, povezanih z intelektualno lastnino skupine Apple in naštetih v Prilogi B k sporazumu o delitvi stroškov“. Kot pa pravilno trdi Komisija, so naloge in tveganja, našteti v točkah od 261 do 262 izpodbijane sodbe, v multinacionalki običajno pridržani za holding skupine. V obravnavani zadevi gre poleg tega, kot je Splošno sodišče poudarilo v točki 267 te sodbe, v bistvu „za vse funkcije v osrčju poslovnega modela […] skupine Apple, osredotočenega na razvoj tehnoloških izdelkov“ in za „ključna tveganja, ki so sestavni del tega poslovnega modela“. Poleg tega je poleg izpodbijanega sklepa iz spisa pred Splošnim sodiščem razvidno, da so se tako Komisija kot Irska ter družbi ASI in AOE strinjale, da je te funkcije in ta tveganja, *ki se nanašajo na celotno intelektualno lastnino skupine Apple, na njen razvoj in upravljanje* večinoma prevzela družba Apple Inc. kot holdinška družba skupine ali v okviru sporazuma o delitvi stroškov, ki jih je ta centralizirala v Cupertinu. Komisija torej ni storila napake s trditvijo, da je Splošno sodišče v točkah izpodbijane sodbe, ki so bile pravkar preučene, v svojo presojo dejanskega stanja vključilo funkcije in tveganja, ki jih je prevzela družba Apple Inc.

62. Na drugem mestu, Komisija trdi, da se je Splošno sodišče v točkah od 268 do 295 izpodbijane sodbe neustrezno sklicevalo na funkcije družbe Apple Inc. V teh točkah je Splošno sodišče dejavnosti in funkcije, naštete v točkah od 296 do 300 obrazložitve izpodbijanega sklepa, preučilo, kot da jih je irska podružnica družbe ASI dejansko opravljala, in ugotovilo, da če se upoštevajo ločeno ali skupaj, ne utemeljujejo razporeditve licenc za intelektualno lastnino skupine k tej podružnici. Dejavnosti in funkcije, ki jih je preučilo Splošno sodišče, so vključevale nadzor kakovosti, različne dejavnosti raziskav in razvoja ter upravljanje stroškov za lokalno trženje.

63. V zvezi s tem, kar zadeva nadzor kakovosti, ugotavljam, da je bila ta funkcija med funkcijami, ki so naštete v sporazumu o delitvi stroškov in povezane tako z družbo Apple Inc. kot tudi z družbama ASI in AOE. V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da se Splošno sodišče, ko se v točki 269 izpodbijane sodbe sklicuje na trditev družb ASI in AOE, da „je bilo po vsem svetu v funkciji nadzora kakovosti zaposlenih več tisoč oseb, na Irskem pa je bila v tej funkciji zaposlena le ena oseba“, sklicuje na dejavnosti, ki so jih opravljali subjekti, ki so ločeni od te družbe, in zlasti na dejavnosti, ki jih je opravljala družba Apple Inc. [40] Enako po mojem mnenju velja za točko 274 izpodbijane sodbe, v kateri je Splošno sodišče navedlo, da dejstvo, da je podružnica družbe ASI krila stroške za lokalno trženje, „ne pomeni, da je ta podružnica odgovorna za oblikovanje same trženjske strategije“. V skladu s sporazumom o storitvah trženja je namreč za pripravo te strategije pristojna družba Apple Inc.

[39] Priloga B k sporazumu o delitvi stroškov, kakor je bil spremenjen leta 2009, je vključevala dve preglednici v zvezi z ustreznimi funkcijami, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva, ki so predmet zadevnega sporazuma, in tveganji, ki so povezana z njimi. Vsaka od teh funkcij in vsako od teh tveganj sta bila z „x“ povezana z družbo Apple Inc. (imenovano „Apple“) oziroma z družbama ASI in AOE (skupaj imenovanima „mednarodni udeleženec“), razen funkcije „registracija in varovanje intelektualne lastnine“, ki je bila povezana samo z družbo Apple Inc. (glej točko 260 izpodbijane sodbe).

[40] Čeprav je res, da je v točki 269 izpodbijane sodbe navedeno, da je bil nadzor kakovosti lahko tudi dan v zunanje izvajanje v okviru sporazumov s tretjimi proizvajalci opreme, pa v izpodbijani sodbi prav tako ni navedb o obstoju teh sporazumov, ki bi jih sklenili družbi ASI in AOE.

64. V zvezi s točkama 273 in 275 izpodbijane sodbe Splošno sodišče s tem, da trdi, da so dejavnosti raziskav in razvoja ter dejavnosti zbiranja in analize regionalnih podatkov, ki jih opravljajo zaposleni v podružnici družbe ASI, „pomožne“ narave, te dejavnosti ponovno primerja z dejavnostmi, ki jih na svetovni ravni opravljajo subjekti, ki niso del družbe ASI. Izrecno sklicevanje na politike in strategije skupine, ki jih je razvila družba Apple Inc., je nazadnje navedeno v točki 277 izpodbijane sodbe v zvezi z dejavnostmi podružnice družbe ASI v zvezi s storitvijo AppleCare, ki je opredeljena kot dejavnost „izvajanja“ „ob upoštevanju smernic in strateške usmeritve, ki so bile opredeljene v Združenih državah“, ter v točkah 281 in 283 te sodbe, ki vsebujeta splošno presojo Splošnega sodišča glede „pomožne“ narave in glede „izvajanja“ dejavnosti te podružnice.

65. Na tretjem mestu, Komisija meni, da se je Splošno sodišče pri preučitvi funkcij, ki jih je opravljala irska podružnica družbe AOE in so bile navedene v točki 301 obrazložitve izpodbijanega sklepa, sklicevalo na dejavnosti družbe Apple Inc. Splošno sodišče je v točki 290 izpodbijane sodbe v zvezi s posebnimi procesi in strokovnim znanjem, ki jih je razvila irska podružnica v okviru svojih proizvodnih dejavnosti navedlo, da čeprav bi ti elementi lahko bili deležni varstva na podlagi nekaterih pravic intelektualne lastnine, „gre za področje, ki je omejeno na in specifično za dejavnosti te irske podružnice“, kar ne utemeljuje razporeditve vseh licenc za intelektualno lastnino k navedeni podružnici. Vendar je po mojem mnenju jasno, da je taka „količinska“ presoja mogoča le, če se znanja, ki jih je razvijala irska podružnica družbe AOE, primerjajo s celotnimi funkcijami glede raziskav in razvoja v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, kot pravilno trdi Komisija. Nasprotno pa je treba v delu, v katerem se izpodbija presoja dejstev, ki jo je opravilo Splošno sodišče, zavrniti argumentacijo Komisije zoper točke od 291 do 294 izpodbijane sodbe, v skladu s katero je intelektualna lastnina, ki jo je razvila irska podružnica družbe AOE, pomenila enkraten in dragocen prispevek, ki ni združljiv z omejenim donosom, določenim v davčnih stališčih.

66. Nazadnje, Komisija trdi, da je Splošno sodišče v točkah od 298 do 302 izpodbijane sodbe upoštevalo funkcije, ki jih je opravljala družba Apple Inc., ko je preučilo dejavnosti, ki so se opravljale zunaj podružnic družb ASI in AOE. V zvezi s tem ni nobenega dvoma, da je Splošno sodišče zlasti v točkah 299 in 300 te sodbe opozorilo na funkcije družbe Apple Inc. in na njeno vlogo matične družbe, s tem ko je na eni strani na splošno ugotovilo „centraliziran[o] narav[o] strateških odločitev v skupini Apple, ki so jih sprejemali direktorji v Cupertinu“, na drugi strani pa natančneje, glede odločitev na področju raziskav in razvoja, iz katerega izvira intelektualna lastnina skupine Apple, ugotovilo, da so „odločitve o izdelkih, ki se razvijajo […] ter o strategiji glede raziskav in razvoja […] sprejemali in izvajali izvršni direktorji skupine, delujoči v Cupertinu“. Splošno sodišče je prav tako ugotovilo, da „so bile strategije glede dajanja novih izdelkov na trg ter zlasti glede organizacije distribucije na evropskih trgih […] določene na ravni skupine Apple, zlasti od izvršnega osebja skupine (Executive Team) pod vodstvom generalnega izvršnega direktorja skupine v Cupertinu“ [41].

67. Iz zgornje analize izhaja, da se je Splošno sodišče v vseh točkah izpodbijane sodbe, ki jih graja Komisija, bolj ali manj implicitno, vendar vsekakor jasno oprlo na funkcije, ki jih je družba Apple Inc. opravljala v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple v okviru sporazuma o delitvi stroškov ali sporazuma o storitvah trženja ali v vlogi matične družbe, tako da je te funkcije primerjalo s tistimi, ki sta jih irski podružnici opravljali v zvezi z licencami za intelektualno lastnino. Tako v nasprotju s tem, kar trdijo Irska ter družbi ASI in AOI, ta očitek ne temelji na napačnem razumevanju izpodbijane sodbe in še manj na njenem izkrivljanju.

[41] Komisija je, ne da bi ji družbi ASI in AOI glede tega oporekali, pojasnila, da so „Executive Team“ in generalni izvršni direktor skupine, na katero se sklicuje Splošno sodišče, izvršni direktorji oziroma izvršni direktor družbe Apple Inc.

iv) Vpliv upoštevanja dejavnosti družbe Apple Inc. na pravno opredelitev dejanskega stanja

68. Irska ter družbi ASI in AOI v bistvu trdijo, da je ta očitek vsekakor neupošteven, saj tudi ob predpostavki, da je Splošno sodišče upoštevalo funkcije družbe Apple Inc., ugotovitve, do katerih je prišlo po svoji preučitvi dejanskega stanja, temeljijo na analizi dejavnosti irskih podružnic in sedežev ter ugotovitvi, da so funkcije, ki sta jih opravljali navedeni podružnici, „rutinske“, kar po mnenju Splošnega sodišča ne zadostuje za utemeljitev razporeditve licenc za intelektualno lastnino in z njimi povezanega dobička k zadnjenavedenima podružnicama.

69. V zvezi s tem ugotavljam, da iz vseh ugotovitev Splošnega sodišča glede dejanskega stanja, kot so povzete v točki 310 izpodbijane sodbe, izhaja, da ugotovitev iz te točke, da Komisija ni uspela dokazati, da bi bilo treba licence za intelektualno lastnino razporediti k irskima podružnicama za določitev letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, temelji, na eni strani, na presoji dejavnosti, ki sta jih dejansko ti podružnici opravljali, in na drugi strani na „strateških odločit[vah], ki so se sprejemale in izvajale zunaj teh podružnic“.

70. Ob predpostavki, da se zadnjenavedeni element nanaša na funkcije, ki sta jih opravljala sedeža, je treba natančneje analizirati presoje iz točk od 298 do 309 izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče preučilo trditve Irske ter družb ASI in AOE, da sta zadnjenavedeni prek svojih organov vodenja *izvajale* strateške odločitve v zvezi z oblikovanjem in razvojem izdelkov skupine Apple, ki so bile za celotno skupino centralizirano sprejete v Cupertinu.

71. V teh točkah je Splošno sodišče najprej ugotovilo, da sta družbi ASI in AOE predložili dokaze o centralizirani naravi teh odločitev, in, natančneje, glede odločitev na področju raziskav in razvoja, dokaze, ki kažejo, da so na eni strani odločitve o izdelkih, ki se razvijajo, ter o strategiji glede raziskav in razvoja, sprejemali in izvajali izvršni direktorji skupine, delujoči v Cupertinu, in po drugi strani, da so bile strategije glede dajanja novih izdelkov na trg ter glede organizacije distribucije na evropskih trgih določene na ravni skupine Apple, zlasti od izvršnega osebja skupine pod vodstvom generalnega izvršnega direktorja skupine v Cupertinu (točke od 298 do 301). Ugotavljam, da Splošno sodišče v tem delu svoje presoje – z izjemo točke 301, ki je bila obravnavana v točkah od 42 do 43 teh sklepnih predlogov – nikakor ni omenilo niti neposrednega niti posrednega sodelovanja sedežev pri sprejemanju zgoraj navedenih odločitev v zvezi z raziskavami in razvojem ter oblikovanjem strategij trženja in distribucije na ravni skupine Apple.

72. Nato je Splošno sodišče upoštevalo vlogo odločanja, ki jo imajo sedeži. Poudarilo je, da je v zvezi z zmožnostjo družb ASI in AOE za sprejemanje odločitev, ki bi vplivale na njune ključne funkcije, prek njunih organov vodenja treba navesti, da se je Komisija sama seznanila z obstojem upravnih odborov in njihovih rednih sestankov v upoštevnem obdobju ter je v preglednicah 4 in 5 izpodbijanega sklepa predstavila povzetke zapisnikov navedenih sestankov. Splošno sodišče je nato pojasnilo, da so se „sklepi upravnih odborov, zabeleženi v teh zapisnikih, redno (in večkrat letno) med drugim nanašali na izplačevanje dividend, odobritve poročil direktorjev ter imenovanja in odstope direktorjev“ in so se manj pogosto nanašali tudi na „podeljevanje pooblastil, s katerimi je bilo nekaterim direktorjem dovoljeno izvajati različne dejavnosti, kot so upravljanje bančnih računov, odnosi z vladami in javnimi službami, revizije, sklepanje zavarovanj, najemi, nakup in prodaja sredstev, prevzem dobav blaga ter trgovinske pogodbe“. Splošno sodišče je poudarilo tudi, da je iz teh zapisnikov razvidno, da so bila „na posamezne direktorje prenesena zelo široka upravljavska pooblastila“ (točka 306), in ugotovilo, da je Komisija napačno presodila, da družbi ASI in AOE prek svojih organov vodenja, zlasti svojih upravnih odborov, nista bili zmožni opravljati ključnih funkcij zadevnih družb, po potrebi

s prenosom svojih pooblastil na posamezne izvršne direktorje, ki niso pripadali osebju irskih podružnic (točka 309). V zvezi s tem ugotavljam, da niti ta ugotovitev niti dokazi, ki izhajajo iz zapisnikov, ki jih je preučila Komisija in so navedeni v točkah 305 in 306 izpodbijane sodbe, ne kažejo na dejansko udeležbo upravnih odborov sedežev pri sprejemanju odločitev v zvezi z upravljanjem licenc za intelektualno lastnino. V zvezi s tem je Splošno sodišče v točki 304 izpodbijane sodbe zgolj navedlo, da okoliščina, da ti zapisniki „ne vsebujejo podrobnosti glede odločitev o upravljanju licenc za intelektualno lastnino […] glede sporazuma o delitvi stroškov in glede pomembnih poslovnih odločitev, pa ne more izključevati obstoja teh odločitev“. K tej točki, ki jo Komisija izpodbija v tretjem delu svojega prvega pritožbenega razloga, se bom vrnil pozneje.

73. Iz navedenega izhaja, da je Splošno sodišče v točkah od 298 do 309 izpodbijane sodbe ugotovilo, prvič, obstoj centraliziranega sistema odločanja v skupini Apple, ki jo vodi družba Apple Inc., vključno z upravljanjem in razvojem intelektualne lastnine skupine, in drugič, zmožnost sedežev, da prek svojih upravnih odborov sprejemata „ključne odločitve za družbo, kot je potrjevanje letnih računovodskih izkazov“, tudi s sistemom prenosa pooblastil na posamezne člane odbora. Vendar ni ugotovilo niti sodelovanja sedežev pri sprejemanju strateških odločitev družbe Apple Inc. niti njune dejanske vpletenosti pri izvajanju teh odločitev ali pri dejavnem upravljanju licenc za intelektualno lastnino. Edino ugotovitev v zvezi s tem iz točke 307 izpodbijane sodbe, da sta družbi ASI in AOE predložili informacije, iz katerih izhaja, da so člani njunih upravnih odborov v upoštevnem obdobju podpisali več različic sporazuma o delitvi stroškov, in sicer v Cupertinu, Komisija izpodbija v okviru tretjega dela njenega prvega pritožbenega razloga, na katerega analizo se sklicujem. Iz tega sledi, da je treba ugovor družb ASI in AOI ter Irske, v skladu s katerim je ta očitek neupošteven, zavrniti.

3) Predlog glede drugega očitka

74. Na podlagi zgornjih preudarkov menim, da ima Komisija prav, ko trdi, da je Splošno sodišče prišlo do ugotovitve, da ni dovolj dokazov za razporeditev licenc za intelektualno lastnino k podružnicama, ker je napačno primerjalo funkcije, ki sta jih ti opravljali v zvezi s temi licencami, s tistimi, ki jih je opravljala družba Apple Inc. v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, namesto da bi jih primerjalo s tistimi, ki sta jih opravljala sedeža v zvezi s temi licencami. To še posebej očitno izhaja iz vmesnih ugotovitev, do katerih je prišlo Splošno sodišče v različnih fazah analize dejanskega stanja, zlasti iz točk 266 in 302 izpodbijane sodbe, v katerih je, prvič, navedlo, da Komisija ni poskušala dokazati, da sta irski podružnici dejansko izvajali dejavno vsakodnevno dejavno upravljanje „vseh funkcij in tveganj, povezanih z intelektualno lastnino skupine Apple in naštetih v Prilogi B k sporazumu o delitvi stroškov“, in drugič, da ker so bile strateške odločitve v zvezi z razvojem izdelkov, iz katerih izvira intelektualna lastnina skupine Apple, sprejete za celotno skupino v Cupertinu, je Komisija napačno menila, da sta upravljanje te intelektualne lastnine nujno izvajali njuni irski podružnici. Drugi očitek drugega dela prvega pritožbenega razloga je po mojem mnenju torej utemeljen.

b) Prvi očitek

75. Komisija v okviru prvega očitka iz drugega dela prvega pritožbenega razloga trdi, da čeprav se je Splošno sodišče v točkah od 255 do 302 izpodbijane sodbe sklicevalo na več pomembnih funkcij, ki so jih direktorji ali zaposleni družbe Apple Inc. opravljali v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, se ni opredelilo do točk od 308 do 318 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v katerih je navedla razloge, na podlagi katerih je menila, da te funkcije niso upoštevne za presojo davčnih stališč glede na člen 107(1) PDEU. Prav tako naj Splošno sodišče ne bi upoštevalo trditev,

ki jih je Komisija navedla na prvi stopnji v zvezi z neupoštevnostjo funkcij, ki jih je opravljala družba Apple Inc. „v korist“ družb ASI in AOE ali „za račun“ sedežev. Sodba naj bi bila zato pomanjkljivo obrazložena.

76. V zvezi s tem ugotavljam, na prvem mestu, da je Komisija med upravnim postopkom ter pred Splošnim sodiščem in Sodiščem izrecno in ponavljajoče zatrjevala nepomembnost funkcij, ki jih je družba Apple Inc. opravljala v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, za določitev obdavčljivih dobičkov družb ASI in AOE na Irskem [42]. Ugotavljam, na drugem mestu, da je iz izpodbijanega sklepa, spisa pred Splošnim sodiščem in izpodbijane sodbe razvidno, da je stališče družb ASI in AOE (ter zdaj družb ASI in AOI) ter Irske že od prvih faz upravnega postopka temeljilo na trditvi, da je bilo upravljanje intelektualne lastnine družbe Apple, vključno z licencami teh družb, centralizirano na sedežu družbe Apple v Cupertinu. Opozarjam, na tretjem mestu, da sem v točkah od 50 do 55 teh sklepnih predlogov ugotovil, da je Splošno sodišče v analizi dejanskega stanja, opravljeni v točkah od 255 do 302 izpodbijane sodbe, večkrat implicitno ali izrecno, neposredno ali posredno primerjalo funkcije, ki sta jih irski podružnici opravljali v zvezi z licencami za intelektualno lastnino, s funkcijami, ki jih je opravljala družba Apple Inc. v zvezi s intelektualno lastnino skupine Apple v okviru sporazumov znotraj skupine ali kot matična družba. Nazadnje, ugotavljam, da ne glede na nasprotne trditve, ki jih navajajo družbi ASI in AOI ter Irska, po mojem mnenju iz upoštevnih točk izpodbijane sodbe jasno izhaja, da se Splošno sodišče nikakor ni opredelilo do trditev, ki jih je Komisija navedla v točkah od 308 do 318 obrazložitve izpodbijanega sklepa, niti do trditev, ki jih je zadnjenavedena navedla v postopku na prvi stopnji, v zvezi z možnostjo, da se funkcije družbe Apple Inc. upoštevajo pri določitvi obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ker se te opravljajo „v korist“ ali „za račun“ sedežev. Natančneje, v nasprotju s tem, kar trdi Irska, točke od 298 do 309 izpodbijane sodbe ne pomenijo stališča glede teh trditev. Tudi ob predpostavki, da je Splošno sodišče v navedenih točkah implicitno priznalo upoštevnost – zaradi funkcijske in dejanske analize, ki jo je treba opraviti v smislu člena 25 TCA 97 – funkcij, ki jih opravljajo zaposleni pri subjektih, ki so ločeni od družbe nerezidentke, „v korist“ ali „za račun“ te družbe ali njenih delov, je treba namreč ugotoviti, da nikakor ni utemeljilo te upoštevnosti niti ni odgovorilo na trditve Komisije v nasprotnem smislu.

77. Vsekakor drži, kot trdita tako družbi ASI in AOI ter Irska, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Splošno sodišče z obveznostjo obrazložitve sodb na podlagi člena 36 in člena 53, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije ni zavezano k natančni obrazložitvi, ki bi izčrpno in zaporedoma sledila vsem trditvam strank v sporu in je obrazložitev zato lahko tudi implicitna [43]. Vendar v obravnavani zadevi glede na osrednjo naravo vprašanja pomembnosti funkcij, ki jih je opravljala družba Apple Inc., v okviru primarnega sklepanja Komisije in v sistematiki obrazložitve, na podlagi katere je Splošno sodišče ugodilo tožbama družb ASI in AOE ter Irske v zvezi s tem, menim, da to, da ni izrecno zavzelo stališča o tem vprašanju, pomeni neobstoj obrazložitve, ki Sodišču preprečuje, da bi se seznanilo z razlogi za zavrnitev ene od temeljnih trditev iz analize Komisije v okviru njenega primarnega sklepanja in med postopkom pred Splošnim sodiščem ter vpliva na izvajanje nadzora, ki ga mora Sodišče opraviti v okviru te pritožbe.

[42] Komisija na začetku svoje pritožbe trdi, da se osrednje vprašanje v tej pritožbi nanaša prav na zakonitost tega, da je Splošno sodišče upoštevalo funkcije, ki jih je opravljala družba Apple Inc.

[43] Glej sodbo z dne 22. junija 2023, Gmina Miasto Gdynia in Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Komisija (C-163/22 P, EU:C:2023:515, točka 85).

78. Obrazložitev izpodbijane sodbe je prav tako protislovna, kakor je trdila tudi Komisija, ker je Splošno sodišče na eni strani v točkah 240, 242 in 248 izpodbijane sodbe menilo, da je treba za ugotovitev, ali je davčna odločitev o razporeditvi dobička k irski podružnici družbe nerezidentke skladna z „običajnim“ sistemom obdavčitve na Irskem, upoštevati razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe ter ker se je na drugi strani v točkah od 255 do 302 navedene sodbe v veliki meri oprlo na funkcije, ki jih opravlja subjekt, ki je ločen od družb ASI in AOE.

79. Prvi očitek drugega dela prvega pritožbenega razloga je torej po mojem mnenju treba sprejeti.

c) Predlog glede drugega dela prvega pritožbenega razloga

80. Na podlagi vseh zgoraj navedenih preudarkov Sodišču predlagam, naj sprejme drugi del prvega pritožbenega razloga.

3. Tretji del prvega pritožbenega razloga

81. Komisija s tretjim delom prvega pritožbenega razloga, ki se nanaša na točke 301 in od 303 do 309 izpodbijane sodbe, izpodbija zlasti presoje Splošnega sodišča v zvezi z dejavnostmi, ki sta jih opravljala sedeža. Navaja dva ločena očitka, ki ju je treba obravnavati skupaj. Komisija s prvim očitkom zatrjuje kršitev postopka, ker Splošno sodišče ni upoštevala njenih trditev, ki jih je v obrambo navedla na prvi stopnji, ker je sprejelo pomanjkljivo in protislovno obrazložitev ter se oprlo na nedopustne dokaze. V drugem očitkom navaja kršitev člena 107(1) PDEU in/ali izkrivljanje nacionalnega prava. Irska, družbi ASI in AOI ter Veliko vojvodstvo Luksemburg menijo, da so ti očitki nedopustni in/ali neupoštevni ter vsekakor neutemeljeni.

82. Na prvem mestu, Komisija trdi, da Splošno sodišče ni odgovorilo na trditev, ki jo je navedla v odgovoru na tožbo, da so bili zapisniki, ki jih je preučila Komisija, edini dokazi, ki sta jih skupina Apple in Irska predložili v upravnem postopku, da bi dokazali obstoj funkcij, ki sta jih opravljala sedeža.

83. V zvezi s tem opozarjam, da v skladu z ustaljeno sodno prakso, že navedeno v teh sklepnih predlogih, po eni strani Sodišče v okviru pritožbe ni pristojno niti za ugotavljanje dejanskega stanja niti – načeloma – za preučitev dokazov, ki jih je Splošno sodišče sprejelo v podporo temu dejanskemu stanju, po drugi strani pa Splošno sodišče z obveznostjo obrazložitve sodb ni zavezano k natančni obrazložitvi, ki bi izčrpno in zaporedoma sledila vsem trditvam strank v sporu. V obravnavani zadevi je Splošno sodišče v točki 305 izpodbijane sodbe pri izvajanju svoje izključne pristojnosti na področju presoje dokazov menilo, da so povzetki zapisnikov, ki jih je preučila Komisija, kljub njihovi jedrnatosti zadostni za „razumevanje, kako so se […] ključne odločitve za družbo […] sprejemale in beležile v [te] zapisnike“. Take presoje – ki Komisiji omogoča, da razume razloge za pomembnost, ki jo je Splošno sodišče priznalo navedenim zapisnikom, tudi če naj bi šlo za edini dokaz, predložen v upravnem postopku v zvezi s funkcijami sedežev – pred Sodiščem ni mogoče grajati, razen v primeru izkrivljanja, ki ga Komisija v zvezi s tem ni navedla.

84. Na drugem mestu, Komisija trdi, da ji je Splošno sodišče v točki 304 izpodbijane sodbe naložilo dokazno breme, ki ga ni mogoče izpolniti. V tej točki je Splošno sodišče, kot je bilo že navedeno, potrdilo, da „okoliščina, da zapisniki sestankov[, ki jih je preučila Komisija,] ne

vsebujejo podrobnosti glede odločitev o upravljanju licenc za intelektualno lastnino skupine Apple, glede sporazuma o delitvi stroškov in glede pomembnih poslovnih odločitev, pa ne more izključevati obstoja teh odločitev samih po sebi“.

85. V zvezi s tem se strinjam s Komisijo. Ne razumem namreč, kako bi bilo mogoče, kot se zdi, da je storilo Splošno sodišče v točkah 305 in 306 izpodbijane sodbe, iz zapisnikov upravnega odbora družbe sklepati o elementih v korist sprejetja odločitev, ki se nanašajo na konkreten predmet, če v zvezi s tem ni izrecnih ali implicitnih navedb. Nasprotno pa je po mojem mnenju mogoče, kot je to storila Komisija v izpodbijanem sklepu, iz takega neobstoja navedb in ob *neobstoju nasprotnih dokazov* izpeljati elemente, ki govorijo v prid neobstoju takih odločitev, zlasti če se izkaže, da navedena družba v praksi, če ne zaradi pravne obveznosti, običajno upoštevne odločitve, ki jih sprejme njen upravni odbor, vpiše v zapisnike njegovih sestankov. Ker se Komisiji ne omogoča, da se opre na navedene elemente, ko gre za dokaz obstoja negativnega dejanskega stanja, ki ga po njegovi naravi ni mogoče dokazati, ampak ga je mogoče zgolj izpeljati iz domnev, ki izhajajo iz dokazanega pozitivnega dejanskega stanja, ali iz dokaza o nasprotnem pozitivnem dejanskem stanju, menim, da je v točki 304 izpodbijane sodbe Komisiji naloženo pretirano dokazno breme.

86. Na tretjem mestu, Komisija izpodbija točko 306 izpodbijane sodbe, zlasti kjer Splošno sodišče trdi, da je iz zapisnikov, ki jih je preučila, „razvidno, da so bila na posamezne direktorje prenesena zelo široka upravljavska pooblastila“. Komisija trdi, da so zadevni zapisniki sicer občasno vsebovali prenos pooblastil s strani upravnega odbora, vendar se je le eno od teh pooblastil nanašalo na sklenitev pogodb z OEM in s telekomunikacijskimi operaterji.

87. Ker želi Komisija s temi trditvami izpodbijati presojo dokazne vrednosti vpisa zgoraj navedenega pooblastila v zapisnik, naj v zvezi s tem spomnim, prvič, da je ta presoja načeloma v izključni pristojnosti Splošnega sodišča, in drugič, da nobeno pravilo ali načelo prava Unije Splošnemu sodišču načeloma ne prepoveduje, da se opre na en sam dokaz, da bi ugotovilo upoštevno dejansko stanje[44]. Ta očitek je zato po mojem mnenju treba zavrniti. Vendar opozarjam, da Komisija izpodbija tudi dopustnost zadevnega pooblastila kot dokaza, ker ni bilo predloženo v upravnem postopku. V zvezi s tem napotujem na analizo, opravljeno v točkah 42 in 43 teh sklepnih predlogov. Kot sem ugotovil v teh točkah, čeprav je navedeno pooblastilo navedeno v zapisniku sestanka upravnega odbora družbe ASI z dne 27. julija 2011, pa, kakor zatrjuje Komisija, ne da bi družbi ASI in AOI temu oporekali, do danes ni bilo predloženo. Iz tega sledi, da se je Splošno sodišče lahko oprlo le na vpis prenosa tega pooblastila v zapisnik, ne pa na njegovo besedilo.

88. Na četrtem mestu, Komisija izpodbija ugotovitev Splošnega sodišča, navedeno zlasti v točkah 301, 306 in 307 izpodbijane sodbe, da so „formalna dejanja“, kakršno je prenos pooblastila za pogajanja o sporazumu ali podpis sporazuma (v obravnavanem primeru različne spremembe sporazuma o delitvi stroškov, sprejete v upoštevnem obdobju), funkcije, ki sta jih dejansko opravljala sedeža v zvezi z licencami za intelektualno lastnino. Komisija se strinja, da zlasti vodenje pogajanj za sklenitev trgovinskih pogodb, kakršne so pogodbe z OEM in telekomunikacijskimi operaterji, verjetno pomeni „pomembne funkcije osebja“ za namene funkcijske in dejanske analize, ki jo je treba opraviti v skladu s členom 25 TCA 97. Vendar v obravnavani zadevi naj bi te naloge za račun celotne skupine Apple ali v korist družb ASI in AOE opravljali zaposleni v družbi Apple Inc., in ne sedeža. Navedene točke naj bi bile tudi pomanjkljivo in protislovno obrazložene.

[44] Glej sklep z dne 11. septembra 2019, Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, točka 10 in navedena sodna praksa).

89. V zvezi s tem je treba poudariti, da je v sistematiki razlogovanja, ki ga je Splošno sodišče opravilo v točkah od 251 do 311 izpodbijane sodbe, namen presoj iz točk od 303 do 309 te sodbe dokazati, da sta bila sedeža družb ASI in AOE s sklepi, ki sta jih sprejela njuna upravna odbora, in zlasti prek sistema pooblastil, izdanih posameznim direktorjem ali posameznim izvršnim direktorjem, ki niso pripadali osebju irskih podružnic, zmožna opravljati „ključne funkcije“ teh družb. To izhaja zlasti iz točke 303 izpodbijane sodbe, ki obravnava predmet analize, ki jo je opravilo Splošno sodišče, ter iz točk 305 in 309, v katerih je navedena ugotovitev te analize, v skladu s katero je Komisija v izpodbijanem sklepu napačno presodila, da sedeža nista bili zmožna opravljati ključnih funkcij za račun zadevnih družb, ker fizično nista obstajala in nista imela zaposlenih. Nasprotno pa v točkah od 303 do 309 izpodbijane sodbe ni mogoče najti nobene izrecne trditve o vpletenosti sedežev v sprejemanje odločitev v zvezi z upravljanjem licenc za intelektualno lastnino, razen točke 304 – v kateri Splošno sodišče, kot je že navedeno, s trditvami, ki jih je po mojem mnenju mogoče grajati, zgolj trdi, da neobstoj sledi takih sklepov v zapisnikih, ki jih je preučila Komisija, ne izključuje, da so bili ti sklepi dejansko sprejeti – in točke 307 v zvezi s podpisom sporazuma o delitvi stroškov, ki pa se nanaša na sporazum znotraj skupine, ki je načeloma izključen iz predmeta davčnih stališč. Nazadnje je v točki 301 navedene sodbe vključen v analizo v analizo centraliziranega načina sprejemanja strateških odločitev v skupini Apple.

90. Zato nisem prepričan, da je pravilno točke 301, 306 in 307 izpodbijane sodbe razlagati tako, kakor predlaga Komisija. Zdi se mi namreč, da Splošno sodišče z ugotovitvijo, da so člani upravnih odborov družb ASI in AOE neposredno ali po pooblastilu sodelovali pri pogajanjih z OEM in telekomunikacijskimi operaterji ali pri sklepanju poslovnih pogodb ali sporazumov znotraj skupine, ni želelo potrditi, da sta sedeža opravljala „pomembne funkcije osebja“ v zvezi z licencami za intelektualno lastnino, ampak ugotoviti, da je bilo v izpodbijanem sklepu napačno ugotovljeno, da sta upravljanje intelektualne lastnine skupine Apple nujno izvajali irski podružnici, saj sedeža nista bila zmožna sprejemati odločitev v zvezi z upravljanjem licenc za intelektualno lastnino (glej zlasti točki 302 in 309 izpodbijane sodbe).

91. V teh okoliščinah se zdi, da je treba trditve Komisije zavrniti, ker temeljijo na napačnem razumevanju izpodbijane sodbe. Iz istih razlogov je treba zavrniti nasprotne trditve Irske ter družb ASI in AOI, da podpis sprememb sporazuma o delitvi stroškov in pooblastila v zvezi s pogajanji in sklenitvijo pogodb z OEM in telekomunikacijskimi operaterji dokazujejo, da sta sedeža sprejemala odločitve v zvezi z upravljanjem licenc za intelektualno lastnino. Take ugotovitve v izpodbijani sodbi namreč ni.

92. Ob tem ugotavljam, da je težave pri ugotavljanju nedvoumnega pomena ugotovitev iz navedenih točk 301 in 307 izpodbijane sodbe in pri jasni opredelitvi njihovega obsega tudi v tem primeru mogoče pripisati temu, da Splošno sodišče ni zavzelo stališča glede vprašanja, ali in pod katerimi pogoji se lahko pri razporeditvi, za davčne namene, ekonomskega lastništva sredstva, ki ustvarja dobiček, ki ga poseduje družba nerezidentka, katere obdavčljivi dobiček na Irskem je treba opredeliti v smislu člena 25 TCA 97, upoštevajo „pomembne funkcije osebja“, ki jih matična družba opravlja za račun ali v korist te družbe zunaj Irske. V zvezi s tem napotujem na to, kar je bilo navedeno v točki 61 teh sklepnih predlogov.

93. Dejansko se zdi, da na analizo dejavnosti zunaj irskih podružnic, ki je navedena v točkah od 296 do 309 izpodbijane sodbe, vpliva premisa, ki se je izkazala za napačno, s katero je Splošno sodišče obrazložilo preučitev očitkov zoper primarno sklepanje Komisije, in sicer, da je ta ravnala na podlagi pristopa „z izključitvijo“. Izhajajoč iz te premise namreč za zavrnitev primarnega sklepanja v celoti ni bilo treba dokazati, da sta sedeža *dejansko opravljala* pomembne funkcije

v zvezi z licencami za intelektualno lastnino, temveč je zadostovalo dokazati, da sta imela *zmožnost* za sprejemanje takih odločitev ali, splošneje, imela *zmožnost* za sprejemanje „ključnih odločitev za družbo (točka 305 izpodbijane sodbe) ali odločitev, ki „bi vplivale na […] ključne funkcije“ družb ASI in AOE (točka 303 izpodbijane sodbe).

94. Vsekakor, če bi Sodišče ugotovilo, da je Splošno sodišče v točkah 301 in 307 izpodbijane sodbe implicitno menilo, da sta sedeža s tem, da sta izvršnim direktorjem družbe Apple Inc. – ne glede na to, ali so bili člani upravnih odborov družb ASI in AOE ali ne – podelila pooblastila za podpis pogodb ali sporazumov znotraj skupine, dejansko opravljala funkcije v zvezi z licencami za intelektualno lastnino, ki so upoštevne za analizo, ki jo je treba opraviti na podlagi člena 25 TCA 97, se strinjam s Komisijo, da zaradi povsem formalne narave teh aktov in zlitja funkcij, ki jih opravlja holding skupine, s funkcijami, ki se pripisujejo sedežema, do kakršnega vodi tak sistem pooblastil, ni mogoče sprejeti takšne ugotovitve.

95. Glede na navedeno menim, da je tretji del prvega pritožbenega razloga delno dopusten in utemeljen, kot je bilo navedeno po preučitvi navedenih posameznih očitkov.

4. Predlog glede prvega pritožbenega razloga

96. Na podlagi vseh zgornjih navedenih preudarkov je prvi pritožbeni razlog po mojem mnenju utemeljen. Splošno sodišče je s tem, da je poudarilo funkcije in tveganja, ki jih je družba Apple Inc. prevzela v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, namesto da bi se osredotočilo le na dejavnosti, ki sta jih v zvezi z upravljanjem in uporabo licenc za intelektualno lastnino opravljali podružnici oziroma sedeža, opravilo analizo dejanskega stanja in opredelilo preučeno dejansko stanje glede na drugačno pravno merilo od tistega, za katero je sámo menilo, da se uporablja na podlagi člena 25 TCA 97, ki zahteva, da se v skladu z neodvisnim tržnim načelom upošteva razporeditev sredstev, funkcij in tveganj med podružnico in drugimi deli te družbe, in izključuje upoštevanje vloge, ki jo imajo ločeni subjekti.

C. Drugi pritožbeni razlog

97. Drugi pritožbeni razlog se nanaša na obrazložitev izpodbijane sodbe, s katero je Splošno sodišče sprejelo očitke, ki so jih Irska ter družbi ASI in AOE navedle zoper podredno sklepanje Komisije. Naj spomnim, da je Komisija v okviru tega sklepanja, predstavljenega v točkah od 325 do 360 obrazložitve izpodbijanega sklepa, trdila, da so tudi ob priznanju, da je treba licence za intelektualno lastnino razporediti zunaj Irske, metode razporejanja dobička, odobrene v davčnih stališčih, vseeno privedle do znižanja ocene letnega obdavčljivega dobička družb ASI in AOE na Irskem, ker so temeljile na neustreznih odločitvah, ki so privedle do rezultata, ki odstopa od zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom. Natančneje, po ugotovitvi, da so bile v davčnih stališčih sprejete enostranske metode razporejanja dobička, podobne metodi stopnje čistega dobička (v nadaljevanju: TNMM), določeni v Smernicah OECD za določanje transfernih cen[45], je Komisija ugotovila, da so irski davčni organi potrdili tri napačne metodološke izbire, ki se nanašajo na opredelitev irskih podružnic kot „testnih strank“ – in sicer kot delov, na katerih dejavnost se je osredotočila analiza, opravljena v okviru izbrane enostranske metode razporejanja dobička (točke od 328 do 333 obrazložitve izpodbijanega

[45] TNMM, opisan v točkah 2.58 in naslednjih Smernic OECD za določanje transfernih cen, preučuje stopnjo neto čistega dobička glede na prilagojeno osnovo (npr. stroške, prodajna sredstva), ki jo davčni zavezanec doseže z nadzorovano transakcijo. Uporablja se le za eno od podjetij, vključenih v transakcijo, tako imenovano „testno“ stranko.

sklepa) – na izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička (točke od 333 do 334 obrazložitve izpodbijanega sklepa) in na sprejete stopnje donosa (točke od 346 do 359 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

98. Drugi pritožbeni razlog je razdeljen na tri dele. Prvi del se nanaša na napako pri določitvi dokaznega standarda, ki ga je treba predložiti za ugotovitev obstoja prednosti v primeru davčnih stališč o razporejanju dobička, drugi na kršitev postopka, in tretji na kršitev člena 107(1) PDEU in/ali izkrivljanje nacionalnega prava.

1. Prvi del drugega pritožbenega razloga

99. V prvem delu drugega pritožbenega razloga, ki se nanaša na točke 349, 416, 434 in 435 izpodbijane sodbe (ki se sklicujejo na točki 319 in 332 te sodbe), Komisija navaja, da je Splošno sodišče določilo napačen dokazni standard, ko je menilo, da bi morala dokazati, da je razporeditev dobička iz davčnih stališč pripeljala do zmanjšanja davčnega bremena družb ASI in AOE glede na davčno breme, ki bi ga ti družbi nosili na podlagi običajnih pravil obdavčitve, in da ugotovitev metodoloških napak ni zadostna [46]. Navaja, da mora pri presoji, ali davčno stališče, kakršno je sporno davčno stališče, glede na neodvisno tržno načelo pomeni prednost v smislu člena 107(1) PDEU, uporabiti enak dokazni standard kot v primeru uporabe preskusa zasebnega subjekta v tržnem gospodarstvu in da mora torej dokazati le „verjetnost“ take prednosti, zadevna država članica pa mora dokazati, da je taka prednost upravičena. Komisija se sklicuje tudi na sodbo z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija [47], v kateri naj bi Sodišče, razen v primerih uporabe merila zasebnega vlagatelja, razsodilo, da za ugotovitev obstoja prednosti v smislu člena 107(1) PDEU zadostuje predložitev dokaza, da zadevni nacionalni ukrep „neločljivo pomeni“ zmanjšanje davčnega bremena podjetij, ki so prejela pomoč.

100. Družbi ASI in AOI ter Irska trdijo, da je prvi del drugega pritožbenega razloga brezpredmeten, ker sta tudi ob predpostavki, da bi morali Irska in skupina Apple, kot trdi Komisija, dokazati neobstoj prednosti, ti družbi to dokazno breme izpolnili s predložitvijo *ad hoc* poročil o razporejanju dobička k irskima podružnicama, ki so ju pripravili davčni svetovalci ene oziroma druge od njiju, iz katerih je bilo razvidno, da je bila davčna osnova teh družb določena v skladu s členom 25 TCA 97 in neodvisnim tržnim načelom (v nadaljevanju: *ad hoc* poročila).

101. V zvezi s tem je sicer res, da je Splošno sodišče v analizi stopenj donosa, sprejetih v davčnih stališčih (točke od 418 do 478 izpodbijane sodbe), na eni strani potrdilo zanesljivost študije primerljivosti iz *ad hoc* poročil, ki so naknadno potrdila navedene donose (točke od 450 do 464 izpodbijane sodbe), in na drugi strani ugotovilo, da je popravljena analiza primerljivosti, ki jo je Komisija izvedla v točkah od 353 do 356 obrazložitve izpodbijanega sklepa (v nadaljevanju: popravljena analiza primerljivosti) ni mogla ovreči ugotovitev iz teh poročil (točki 469 in 477 izpodbijane sodbe). Vendar je Komisija v okviru tretjega dela drugega pritožbenega razloga grajala točke izpodbijane sodbe, v kateri je Splošno sodišče v bistvu potrdilo metodologijo izračuna, uporabljeno v *ad hoc* poročilih, in ugotovilo neprimernost popravljene analize primerljivosti za izpodbijanje ugotovitev iz teh poročil. Odgovor na vprašanje, ali je obravnavani očitek neupošteven, je torej odvisen od rezultata analize teh kritik.

[46] Ugotavljam, da je Splošno sodišče enak dokazni standard določilo v sodbi z dne 24. septembra 2019, Paesi Basi/Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669.

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (v nadaljevanju: sodba France Telecom, točke od 24 do 27).

102. Glede utemeljenosti družbi ASI in AOI ter Irska in Veliko vojvodstvo Luksemburg trdijo, da želi Komisija v bistvu obrniti dokazno breme. Družbi ASI in AOI trdita tudi, da očitek Komisije nima dejanske podlage, saj naj bi Splošno sodišče ugotovilo, da nobena od treh metodoloških napak, ki jih je Komisija ugotovila v izpodbijanem sklepu, ni bila dokazana.

103. Naj spomnim, da mora Komisija v skladu z ustaljeno sodno prakso dokazati obstoj „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU in torej tudi predložiti dokaz, da je izpolnjen pogoj podelitve take prednosti [48]. Natančneje, Komisija je v interesu dobre uporabe temeljnih pravil Pogodbe DEU v zvezi z državnimi pomočmi dolžna skrbno in nepristransko voditi postopek preučitve izpodbijanih ukrepov, tako da ima za to pri sprejetju končne odločbe na voljo najzanesljivejše in najpopolnejše podatke [49]. Sodišče je tudi že razsodilo, da Komisija ne more domnevati, da je bilo podjetje deležno koristi v obliki državne pomoči, le na podlagi negativne domneve, ki temelji na pomanjkanju informacij, ki bi omogočale nasproten sklep, zaradi pomanjkanja drugih elementov, ki bi pozitivno dokazovali obstoj take koristi [50]. Ta načela se uporabljajo tudi, kadar Komisija uporablja merilo zasebnega subjekta. Dejansko je slednja tista, ki mora dokazati, da pogoji za uporabo tega načela niso izpolnjeni [51], in na podlagi ustreznih dokazov oceniti, ali podjetje, ki je prejelo pomoč, očitno ne bi dobilo podobnih ugodnosti od zasebnega subjekta [52]. Zato se Komisija, tudi če uporabi načelo zasebnega subjekta ne more opreti zgolj na „verjetne“ trditve, katerih resničnosti naj ji ne bi bilo treba dokazati [53]. V zvezi s sodbo France Telecom ugotavljam, da je zlasti iz točke 19 te sodbe razvidno, da čeprav zaradi značilnosti obravnavane davčne ureditve ni bilo mogoče vnaprej in za vsako davčno leto ugotoviti s tem povezane natančne višine davka, pa je bilo nesporno, da bi ta ureditev lahko pripeljala in dejansko je pripeljala do nižje obdavčitve podjetja, ki je prejelo pomoč, glede na obdavčitev, ki je posledica uporabe splošne ureditve tega davka.

104. Ob tem ugotavljam, da v obravnavani zadevi ugotovitev Komisije o obstoju prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, do katere je prišla na podlagi podrednega sklepanja, ne temelji na podlagi „domneve, ki je informacije, s katerimi je Komisija razpolagala, niso niti potrdile niti ovrgle“ [54], niti na zgolj „verjetnih trditvah“, temveč na ugotovitvi natančnih napak, ki so po navedbah Komisije vplivale na metodo razporejanja dobička, sprejeto v davčnih stališčih, in ki so vplivale na različne elemente izračuna, ki so pripeljali do določitve obdavčljivega dobička družb ASI in AOE. Vendar po mojem mnenju ni izključeno, da lahko, kot trdi Komisija, bistvene napake pri določitvi metodologije, ki se uporablja za razporejanja dobička za izračun davčne osnove družbe nerezidentke, ki posluje prek podružnice, nujno privedejo do prenizke ocene tega dobička v primerjavi z rezultatom v skladu z neodvisnim tržnim načelom in so torej *same po sebi* ali *očitno* take, da lahko zmanjšajo davčno breme te družbe v primerjavi z obdavčitvijo, ki se šteje za običajno. Menim, da se lahko Komisija v takih primerih za dokazovanje obstoja selektivne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU sklicuje na dokaz o obstoju take napake in na to, da

[48] Glej sodbo z dne 4. marca 2021, Komisija/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, točka 62).

[49] Glej sodbo z dne 11. novembra 2021, Autostrada Wielkopolska/Komisija in Poljska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, točka 114 in navedena sodna praksa).

[50] Glej sodbo z dne 17. septembra 2009, Komisija/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, točki 55 in 58).

[51] Glej sodbo z dne 11. novembra 2021, Autostrada Wielkopolska/Komisija in Poljska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, točka 108 in navedena sodna praksa).

[52] Glej v tem smislu sodbo z dne 29. junija 2023, TUIfly/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, točka 79 in navedena sodna praksa).

[53] Glej v tem smislu sodbo z dne 7. maja 2020, BTB Holding Investments in Duferco Participations Holding/Komisija (C-148/19 P, EU:C:2020:354, točka 53).

[54] Glej sodbo z dne 17. septembra 2009, Komisija/MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, točka 52.

zadevna država članica ni dokazala, da ta napaka ne vpliva na skladnost tako izračunane ravni dobička s tržno utemeljeno vrednostjo [55]. Splošno sodišče je torej po mojem mnenju napačno presodilo dokazni standard v primeru sklepov, kakršen je izpodbijani sklep.

105. Vendar je treba v obravnavani zadevi ugotoviti, da je Splošno sodišče po podrobni analizi, ki jo Komisija izpodbija tako glede utemeljenosti kot z vidika spoštovanja meja sodnega nadzora, ugotovilo, da metodološke napake, ugotovljene v izpodbijanem sklepu, niso bile dokazane, in se je v bistvu omejilo na ugotovitev neobstoja podatkov iz upoštevnega obdobja, s katerimi bi bilo mogoče utemeljiti izbiro v zvezi z metodo izračuna, sprejeto v davčnih stališčih. Napaka glede dokaznega standarda naj torej ne bi dejansko vplivala na pravilnost ugotovitev, do katerih je prišlo, če bi se očitki, ki jih je Komisija navedla v drugem in tretjem delu tega pritožbenega razloga, izkazali za neutemeljene. Zato je treba te očitke preučiti.

2. Drugi in tretji del drugega pritožbenega razloga

106. Komisija v drugem delu drugega pritožbenega razloga trdi, da se je Splošno sodišče v več točkah svoje analize oprlo na trditve, ki niso bile navedene v tožbah, ki so jih vložile družbi ASI in AOE ter Irska, ampak so bile izpeljane iz listin, ki so jim bili priloženi, in zlasti iz *ad hoc* poročil, na katera so se tožeče stranke sklicevale le na splošno. Komisiji naj torej ne bi bilo omogočeno, da zavzame stališče do nekaterih razlogov, ki so pripeljali do razglasitve ničnosti izpodbijanega sklepa. Poleg tega naj bi Splošno sodišče nekatere preučene očitke obravnavalo po uradni dolžnosti.

107. Ta izpodbijanja bodo preučena med analizo očitkov, navedenih v okviru tretjega dela drugega pritožbenega razloga. V tej fazi naj samo spomnim, da mora biti v skladu z ustaljeno sodno prakso za zagotovitev pravne varnosti in učinkovito izvajanje sodne oblasti kratek povzetek tožbenih razlogov tožeče stranke, v smislu člena 21 Statuta Sodišča Evropske unije, ki se za Splošno sodišče uporablja na podlagi člena 53, prvi odstavek, tega statuta in člena 76(d) Poslovnika Splošnega sodišča, namreč dovolj jasen in natančen, da toženi stranki omogoči pripravo obrambe in da lahko pristojno sodišče odloči o tožbi [56]. Čeprav je res, da je vsebina tožbe glede posebnih vprašanj lahko utemeljena in dopolnjena s sklicevanjem na odlomke iz dokumentov, ki so ji priloženi, pa splošno sklicevanje na druga pisanja, tudi če so tožbi priložena, ne more nadomestiti pomanjkanja bistvenih elementov pravne utemeljitve, ki morajo biti zajeti v tožbi. Dejansko ni naloga Splošnega sodišča, da v prilogah poišče in opredeli tožbene razloge in trditve, ki bi jih lahko obravnavalo kot podlago za tožbo [57]. Podobne zahteve veljajo, če se argument navaja v utemeljitev tožbenega razloga, ki se zatrjuje pred Splošnim sodiščem [58]. Iz tega izhaja, da mora tožeča stranka dovolj sistematično navesti razvoj dogodkov v zvezi z vsakim tožbenim razlogom, ne da bi bilo Splošno sodišče dolžno rekonstruirati pravno razlogovanje, ki naj bi podpiralo ta razlog [59].

[55] V tem smislu za razlago točke 211 sodbe z dne 24. septembra 2019, Nizozemska/Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669) glej sodbo z dne 12. maja 2021, Luksemburg in Amazon/Komisija (T-816/17 in T-318/18, EU:T:2021:252, točke od 309 do 311). Zadnjenavedena sodba je predmet pritožbe Komisije v zadevi C-457/21 in je trenutno v obravnavi.

[56] Glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2014, MasterCard in drugi/Komisija (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, točka 41).

[57] Glej v tem smislu sodbo z dne 16. marca 2023, GABO:mi/Komisija (C-696/21 P, EU:C:2023:217, točki 47 in 48 ter navedena sodna praksa).

[58] Glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2014, MasterCard in drugi/Komisija (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, točka 41).

[59] Glej v tem smislu sodbo z dne 16. marca 2023, GABO:mi/Komisija (C-696/21 P, EU:C:2023:217, točka 49 in navedena sodna praksa).

108. Komisija v tretjem delu drugega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče kršilo člen 107(1) PDEU in/ali izkrivilo nacionalno pravo s tem, da je ob koncu analize dejanskega stanja ugotovilo, da na podlagi podrednega sklepanja ni mogoče dokazati obstoja prednosti v smislu te določbe. Komisija zlasti izpodbija pravno opredelitev dejanskega stanja, ki jo je opravilo Splošno sodišče, ki po njenem mnenju ni upoštevalo pristopa ločenega subjekta in neodvisnega tržnega načela. Navaja tri očitke, od katerih se prvi nanaša na napake, ki naj bi jih Splošno sodišče storilo pri analizi v zvezi z izbiro irskih podružnic kot „testnih strank“ za uporabo izbrane metode razporejanja dobička (točke od 328 do 351 izpodbijane sodbe), drugi na izbiro stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička (točke od 352 do 417 izpodbijane sodbe) in tretji na sprejete stopnje donosa (točke od 418 do 478 izpodbijane sodbe). Irska ter družbi ASI in AOI trdijo, da so očitki, navedeni v okviru tega dela drugega pritožbenega razloga, na splošno nedopustni, ker se z njimi izpodbija presoja dejanskega stanja, neupoštevni in poleg tega neutemeljeni.

a) Prvi očitek

109. Komisija s prvim očitkom tretjega dela drugega pritožbenega razloga, ki se nanaša na točke od 337 do 343 izpodbijane sodbe, na prvem mestu izpodbija opredelitev funkcij, ki jih opravljata irski podružnici, kot „manj zapletenih“ pri izbiri stranke, ki se testira. Ta opredelitev naj bi bila posledica napačne presoje teh funkcij v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, in ne v zvezi z licencami za intelektualno lastnino, ki jih posedujeta družbi ASI in AOE. Ker se z njim izpodbija napačna pravna opredelitev funkcij, ki jih opravljata irski podružnici, je ta očitek po mojem mnenju dopusten. V zvezi s tem napotujem na to, kar je bilo navedeno v točki 39 teh sklepnih predlogov.

110. V zvezi z utemeljenostjo opozarjam, da sem v okviru analize prvega pritožbenega razloga prišel do ugotovitve, da je trditev Splošnega sodišča, da so irske podružnice opravljale „rutinske“ naloge v zvezi z licencami za intelektualno lastnino, temeljila na primerjavi med temi funkcijami in funkcijami, ki jih je opravljala družba Apple Inc. v zvezi z intelektualno lastnino skupine Apple, in da je Splošno sodišče s takšno primerjavo kršilo neodvisno tržno načelo, ki v skladu z ugotovitvijo v izpodbijani sodbi velja za uporabo člena 25 TCA 97. Vendar pa ta napaka vpliva tudi na presojo, na podlagi katere je Splošno sodišče odobrilo izbiro irskih podružnic kot testnih strank, kot je razvidno zlasti iz točke 341 izpodbijane sodbe, ki se sklicuje na ugotovitve analize dejanskega stanja, opravljene v okviru preizkusa tožbenih razlogov zoper primarno sklepanje.

111. Res je, kakor zlasti trdi Irska, da je Splošno sodišče v točki 340 izpodbijane sodbe zatrdilo, da ker je podredno sklepanje temeljilo na premisi, „da je bila intelektualna lastnina skupine Apple pravilno razporejena k sedežema“, Komisija ni mogla – hkrati – trditi, da sta irski podružnici „opravljali najbolj zapletene funkcije v zvezi s to intelektualno lastnino“. Vendar ta trditev temelji na logični napaki. Čeprav je namreč res, da je Komisija v okviru podrednega sklepanja sprejela premiso, da je treba licence za intelektualno lastnino razporediti k sedežema, to ne pomeni – kot se zdi, da meni Splošno sodišče – da je zadnjenavedena za nesporne štela tudi elemente, s katerimi je mogoče utemeljiti tako razporeditev – ki jo je izpodbijala – in zlasti to, da sta sedeža opravljala pomembne funkcije osebja v zvezi s temi licencami.

112. Na splošno Splošno sodišče v nasprotju s tem, kar trdita zlasti družbi ASI in AOI, v nobenem delu obrazložitve izpodbijane sodbe, ki se nanaša na izbiro irskih podružnic kot „testnih strank“, ni ugotovilo, da sta bili v *razmerju med irskima podružnicama* in sedežema prvi manj zapletena

subjekta [60]. Iz točk 3.18 in 3.19 različice Smernic OECD za določanje transfernih cen iz leta 2010 je razvidno, da mora biti izbira stranke, ki se testira, skladna s funkcijsko analizo transakcije, pri čemer je treba upoštevati vloge, ki jo ima *vsaka* od različnih udeleženih strank (glej tudi točko 2.59 *in fine*). Iz tega sledi, da razlogi, ki jih je Splošno sodišče navedlo v točkah od 333 do 336 izpodbijane sodbe ter v točkah 342 in 343 te sodbe, sami po sebi ne omogočajo – ker se nanašajo le na položaj irskih podružnic – da bi se ovrglo premiso, na katero se je Komisija oprla v podrednem sklepanju, in sicer, da bi bilo treba kot testni stranki preizkusiti sedeža kot stranki transakcije, ki sta izvajali manj zapletene funkcije.

113. Na drugem mestu, Komisija izpodbija točko 335 izpodbijane sodbe, v kateri je Splošno sodišče presodilo, da se v Smernicah OECD za določanje transfernih cen ne zahteva nujno izbira stranke, ki opravlja najmanj zapletene funkcije, kakršna je ta, ki se testira v okviru TNMM, temveč se v njih zgolj svetuje izbira subjekta, za katerega obstaja največ zanesljivih podatkov. Trdi, da je Splošno sodišče v tej točki po uradni dolžnosti ugotovilo napačno razlago navedenih smernic OECD, na katero naj se ne bi sklicevali tožeči stranki na prvi stopnji. Ta trditev po mojem mnenju temelji na napačni razlagi izpodbijane sodbe in jo je zato treba zavrniti. Točka 335 izpodbijane sodbe v povezavi z razlogovanjem, ki ga je Splošno sodišče razvilo v točkah od 334 do 336 te sodbe, namreč ne navaja obrazložitve nobenega konkretnega očitka v zvezi z izpodbijanim sklepom, ampak je v njej zgolj obrazložena ugotovitev, uvedena v točki 334 in potrjena v točki 336, da „[č]e so bile […] funkcije testne stranke pravilno opredeljene in je bil donos teh funkcij pravilno izračunan, ni pomembno, da je bila kot testna izbrana ena ali druga stranka“.

114. Na tretjem mestu, Komisija izpodbija pravilnost zgoraj navedene ugotovitve. Trdi, da je v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče navedlo v točki 336 izpodbijane sodbe, izbira stranke, ki se testira, temeljna faza uporabe TNMM. To izpodbijanje je po mojem mnenju dopustno, čeprav je usmerjeno zoper razlago Smernic OECD za določanje transfernih cen, ki jo je uporabilo Splošno sodišče. V zvezi s tem napotujem na preudarke iz točke 39 teh sklepnih predlogov.

115. Glede utemeljenosti se strinjam s Komisijo glede pomembnosti, ki se v okviru teh smernic pripisuje izbiri stranke, ki se testira v primeru uporabe TNMM. Zlasti iz točk 3.18 in 3.19 različice navedenih smernic iz leta 2010 – na kateri se je Splošno sodišče najverjetneje oprlo v točki 335 izpodbijane sodbe – je namreč razvidno, da je od te izbire odvisna možnost izvedbe primerjalne analize na podlagi zanesljivih podatkov, ki omogoča pravilno opredelitev transferne cene, ki jo je v skladu z neodvisnim tržnim načelom treba pripisati zadevni transakciji. Komisija torej upravičeno trdi, da ta izbira ni nevtralna, temveč odločilno vpliva na zanesljivost rezultata analize, opravljene ob uporabi TNMM.

116. Glede na navedeno in glede na zgoraj navedene omejitve menim, da je prvi očitek tretjega dela drugega pritožbenega razloga utemeljen.

b) Drugi očitek

117. Komisija z drugim očitkom tretjega dela drugega pritožbenega razloga izpodbija točke od 352 do 417 izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče zavrnilo ugotovitve iz izpodbijanega sklepa, v skladu s katerimi – tudi če bi bila izbira irskih podružnic kot testnih strank pravilna – je

[60] V točkah 342, 343 in 371, na katere se sklicujeta družbi ASI in AOI, je zgolj poudarjeno, da so funkcije, ki sta jih opravljali irski podružnici „nezapletene in zlahka opredeljive“, vendar v njih ni nobene primerjave s funkcijami, ki sta jih opravljala sedeža.

izbira stroškov poslovanja družb ASI in AOE kot kazalnika ravni dobička, privedla do obdavčljivega dobička teh družb na Irskem, ki ni odražal zanesljivega približka tržno naravnanega izida, skladnega z neodvisnim tržnim načelom.

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

118. Komisija je v točkah od 336 do 342 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da izbira stroškov poslovanja irske podružnice družbe ASI kot kazalnika ravni dobička ne odraža ustrezno tveganj, ki jih je prevzela ta podružnica in dejavnosti, ki jih je opravljala, ter torej njenega prispevka k prometu družbe ASI. Iz istih razlogov je menila, da kazalnik Berry, kazalnik ravni dobička, ki temelji na razmerju med bruto dobičkom in stroški poslovanja, uporabljenim v *ad hoc* poročilih, ne omogoča določitve plačila v skladu z neodvisnim tržnim načelom za funkcije, ki jih je opravljala navedena podružnica. Po mnenju Komisije naj bi bili prihodki od prodaje družbe ASI primernejši kazalnik. Pravilnost te ugotovitve je Splošno sodišče zavrnilo v točkah od 359 do 407 izpodbijane sodbe.

119. Na prvem mestu, Komisija trdi, da Splošno sodišče ni upoštevalo funkcijske analize iz izpodbijanega sklepa, ko je v točki 360 izpodbijane sodbe navedlo, da je svoje ugotovitve glede neprimernosti stroškov poslovanja, da odražajo funkcije, ki jih je opravljala irska podružnica družbe ASI, oprlo na pristop z izključitvijo. V zvezi s tem napotujem na razpravo v okviru preučitve prvega dela prvega pritožbenega razloga. Ista napaka vpliva tudi na točko 365 izpodbijane sodbe, v kateri je Splošno sodišče ugotovilo, da Komisija samo navaja, da bi bili prihodki od prodaje družbe ASI primeren kazalnik ravni dobička. Strinjam se namreč s Komisijo, da je Splošno sodišče v tej točki izpodbijani sklep razlagalo razdrobljeno, ne da bi upoštevalo analizo iz drugih delov tega sklepa, zlasti iz točk od 294 do 305 obrazložitve, v katerih so naštete funkcije in tveganja, za katere je Komisija štela, da jih je prevzela zlasti irska podružnica družbe ASI.

120. Na drugem mestu, Komisija izpodbija točke od 366 do 372 izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče grajalo zavrnitev, v točki 340 obrazložitve izpodbijanega sklepa, kazalnika Berry kot finančnega kazalnika za oceno plačila v skladu z neodvisnim tržnim načelom v obravnavanem primeru. Komisija najprej trdi, da so se družbi ASI in AOE ter Irska v svojih tožbah v zvezi s tem omejile zgolj na sklicevanja na vsebino *ad hoc* poročil. Preučitev spisa Splošnega sodišča, vključno z odgovori na pisna vprašanja Splošnega sodišča, potrjuje to trditev v zvezi z Irsko. Družbi ASI in AOE sta se tem vprašanjem posvetili bolj dosledno, pri čemer pa sta svojo analizo omejili le na enega od pogojev, ki se zahtevajo za uporabo navedenega kazalnika. Komisija se torej ne moti, ko trdi, da je preučitev količnika Berry, ki jo je opravilo Splošno sodišče, v precejšnji meri nepovezana s trditvami, ki so jih navedle tožeče stranke in o katerih se je razpravljalo na prvi stopnji.

121. Komisija nato navaja več trditev, s katerimi želi dokazati, da je Splošno sodišče pri presoji iz točk od 366 do 372 izpodbijane sodbe napačno uporabilo pravo. V bistvu trdi, da ugotovitev Splošnega sodišča temelji na napačni opredelitvi irske podružnice družbe ASI kot distributerja, ki zagotavlja preproste logistične storitve, ne da bi prevzela tveganja. Družbi ASI in AOI ter Irska odgovarjajo, da take opredelitve v fazi pritožbe ni mogoče izpodbijati. Ta ugovor je po mojem mnenju treba zavrniti. Ker je namreč od navedene opredelitve odvisna pravilna uporaba načel, določenih v Smernicah OECD za določanje transfernih cen, na katere sta se skupina Apple in Irska oprli za naknadno utemeljitev davčnih stališč, in ustreznost stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička podružnice družbe ASI, trditve Komisije ne posegajo v omejitev v zvezi s ponovno preučitvijo dejanskega stanja, ki jo Sodišče opravi v fazi pritožbe. V zvezi s tem napotujem na to, kar je bilo navedeno v točki 39 teh sklepnih predlogov.

122. Utemeljenost trditev Komisije zoper presojo Splošnega sodišča v zvezi z kazalnikom Berry je treba obravnavati skupaj z očitki zoper točke od 375 do 407 izpodbijane sodbe. V teh točkah je Splošno sodišče, potem ko je preučilo tveganja, ki bi jih bilo treba po mnenju Komisije razporediti k irski podružnici družbe ASI in ki so upravičevala kazalnik ravni dobička te podružnice, ki temelji na prihodkih od prodaje, in ne na stroških poslovanja, ugotovilo, da navedena podružnica dejansko ni prevzela nobenega od teh tveganj. Če bi se namreč izkazalo, da so ti očitki utemeljeni, naj bi dokazovali, da se je Splošno sodišče oprlo na napačno opredelitev podružnice družbe ASI kot „distributerja z majhnim tveganjem“ za namene uporabe Smernic OECD za določanje transfernih cen. Res je, da se iz točke 374 izpodbijane sodbe zdi, da je analiza iz naslednjih točk od 375 do 407 glede na razlago točke 2.87 Smernic OECD za določanje transfernih cen, ki jo je Splošno sodišče podalo v točki 357 te sodbe, odveč [61]. Vendar očitki Komisije zgolj iz tega razloga niso neupoštevni. Splošno sodišče namreč v sami točki 357 in v točki 364 izpodbijane sodbe priznava, da je v skladu z zgoraj navedeno točko 2.87 zmožnost izbranega kazalnika dobička, da pravilno odraža vrednost funkcij, ki jih opravlja testna stranka, odvisna, med drugim, od tveganj, ki jih je prevzela.

123. Komisija zaporedoma izpodbija točke od 375 do 390 izpodbijane sodbe, ki se nanašajo na tveganje v zvezi s prometom (točka 337 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v kateri je to tveganje opredeljeno kot „tveganje v zvezi z zalogami“), točke od 391 do 400 te sodbe, ki se nanašajo na tveganje v zvezi z jamstvi za izdelke znamke Apple (točka 338 obrazložitve izpodbijanega sklepa), in točke od 401 do 407 iste sodbe, ki se nanašajo na tveganje v zvezi z odnosi s tretjimi pogodbeniki (točka 339 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Komisija tako kot v okviru prvega pritožbenega razloga v bistvu trdi, da je Splošno sodišče uporabilo napačno pravno merilo, ki je v nasprotju z neodvisnim tržnim načelom, s tem, da je irsko podružnico družbe ASI opredelilo kot „distributerja z majhnim tveganjem“, ker je tveganja, ki jih je prevzela ta podružnica, primerjalo s politikami tveganja družbe Apple Inc.

124. Analiza obrazložitve izpodbijane sodbe pa potrjuje pristop, ki ga Komisija izpodbija. Najprej, v zvezi s tveganjem v zvezi s prometom, se, prvič, dokazi, ki jih je Splošno sodišče navedlo v točkah 381, 382 in 383 izpodbijane sodbe, nanašajo na to, da je družba Apple Inc. na centralizirani ravni sklenila okvirne sporazume z OEM in z glavnimi kupci izdelkov Apple ter prav tako na centralizirani ravni določila mednarodno oblikovanje cen izdelkov Apple. Drugič, Splošno sodišče v točkah 385 in 386 izpodbijane sodbe na podlagi vseh predloženih dokazov, vključno z *ad hoc* poročili, ugotovilo, da tveganj, povezanih z izdelki, ki ostanejo neprodani, ali upadom povpraševanja ni mogoče razporediti k irski podružnici družbe ASI, saj se tako ponudba kot povpraševanje „določata centralizirano, zunaj navedene podružnice“ (točka 386). V zvezi s tveganjem v zvezi z jamstvi za izdelke, ugotovitev, do katere je Splošno sodišče prišlo v točki 400 izpodbijane sodbe in v skladu s katero iz tega, da je irska podružnica družbe ASI upravljala storitev AppleCare, ni mogoče sklepati, da je ta podružnica prevzela tveganja v zvezi z jamstvi za izdelke znamke Apple, temelji na ugotovitvi, da so funkcije, ki jih opravlja ta podružnica, pomožne, pri čemer ta ugotovitev, kot sem že pojasnil v točki 52 teh sklepnih predlogov, izhaja iz povezovanja funkcij, ki jih je opravljala ta podružnica, s funkcijami, ki jih je opravljala družba Apple Inc., in ne s funkcijami, ki sta jih opravljala sedeža. Nazadnje, v zvezi s tveganji v zvezi z dejavnostmi nepovezanih pogodbenikov, ugotavljam, da se je Splošno sodišče v bistvu omejilo na napotitev na preudarke iz točk od 376 do 390 izpodbijane sodbe v zvezi s tveganjem, povezanim z možnostjo upada povpraševanja in morebitnimi neprodanimi izdelki,

[61] V točki 357 izpodbijane sodbe Splošno sodišče ugotavlja, da iz točke 2.87 Smernic za določanje transfernih cen izhaja, da „izbira kazalnika ravni dobička za nobeno vrsto funkcij ni ustaljena, če ta kazalnik odraža vrednost zadevnih funkcij“ in da so zato „primeren kazalnik ravni dobička lahko tako prihodki od prodaje kot stroški poslovanja“ (glej točko 363 izpodbijane sodbe, ki se sklicuje na točko 357 te sodbe).

s katerimi je izenačeno tveganje v zvezi s proizvodi, ki se ne upravljajo na Irskem, ker so bili dani v zunanje izvajanje zunaj te države članice. V razpravi o prvem pritožbenem razlogu, na katerega napotujem, sem ugotovil, da mora biti razporeditev dobička k družbi nerezidentki na podlagi člena 25 TCA 97 in neodvisnega tržnega načela, ki ga ta vključuje, omejena na upoštevanje položaja različnih delov, ki sestavljajo to družbo, v njihovem medsebojnem razmerju. Komisija pa je v izpodbijanem sklepu, čeprav ni zanikala politik v zvezi s centraliziranim upravljanjem tveganj, ki jih je izvajala družba Apple Inc., dokazala – ne da bi Splošno sodišče temu nasprotovalo in ne da bi se, kot je že navedeno, omejila na pristop z izključitvijo – da je irska podružnica družbe ASI v primerjavi s sedežema prevzela določeno raven tveganj. Nasprotno pa se je Splošno sodišče, kot sem že navedel, da bi izključilo, da je irska podružnica družbe ASI prevzela tveganja, navedena v točkah 337, 338 in 339 obrazložitve izpodbijanega sklepa, in da bi to podružnico opredelilo kot „distributerja z majhnim tveganjem“, katerega dobiček bi se lahko pravilno odražal s kazalnikom, ki temelji na stroških poslovanja, oprlo na funkcije, ki jih je opravljala družba Apple Inc., in na centralizirano upravljanje vseh obravnavanih tveganj s strani zadnjenavedene, ter tako ponovno uporabilo napačno pravno merilo.

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

125. Komisija izpodbija točke od 408 do 412 izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče ugotovilo, da ni uspela dokazati, da je kazalnik ravni dobička, ki temelji na skupnih stroških, kot je navedeno v točkah od 343 do 345 obrazložitve izpodbijanega sklepa, primernejši za določitev dobička irske podružnice družbe AOE, ki bi bil ustvarjen pod običajnimi tržnimi pogoji.

126. Komisija najprej trdi, da niti družbi ASI in AOE niti Irska niso navedle očitkov zoper navedene točke obrazložitve izpodbijanega sklepa. Poleg tega, da se ta okoliščina ne izpodbija, je ta okoliščina potrjena v spisu Splošnega sodišča in je poleg tega skladna z dejstvom, da je bil v samih *ad hoc* poročilih, kot je razvidno zlasti iz točk 167 in 343 obrazložitve izpodbijanega sklepa, predlagan kazalnik, ki temelji na skupnih stroških podružnice družbe AOE. V teh okoliščinah je Splošno sodišče po mojem mnenju prekoračilo meje svojega nadzora s tem, da je po uradni dolžnosti preizkusilo in sprejelo očitke, ki jih tožeče stranke niso navedle in ki so se nanašali na točke izpodbijanega sklepa, ki so jih – vsaj implicitno – potrdile. Opozoriti je treba tudi, da v skladu z ustaljeno sodno prakso sodišče Unije v okviru nadzora, ki ga izvaja nad zapletenimi gospodarskimi presojami, ki jih Komisija opravlja na področju državnih pomoči – kakor so presoje v zvezi z opredelitvijo najprimernejšega kazalnika dobička v okviru uporabe TNMM – ne sme nadomestiti gospodarske presoje Komisije s svojo[62]. Nadzor, ki ga izvaja to sodišče je namreč omejen, in sicer nujno omejen na preverjanje spoštovanja postopkovnih pravil in obrazložitve, pravilnosti dejanskega stanja ter morebitnega obstoja očitnih napak v presoji in zlorabe pooblastil[63]. V obravnavani zadevi ugotavljam, da je Splošno sodišče v točkah 409 in 410 izpodbijane sodbe ugotovilo, da se v Smernicah OECD za določanje transfernih cen, na katere se je Komisija sklicevala v točkah 343 in 344 izpodbijanega sklepa, „ne priporoča uporaba […] [posebnega kazalnika ravni dobička], kot so skupni stroški, in se ne nasprotuje uporabi stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička […]“. Ne da bi se bilo treba opredeliti do razlage Splošnega sodišča v zvezi z zgoraj navedenimi smernicami, ki je Komisija ne izpodbija izrecno, naj navedem le, da tudi če bi bila ta razlaga pravilna, zgolj okoliščina, da „načeloma ni izključeno,

[62] Glej v tem smislu sodbo z dne 29. junija 2023, TUIfly/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, točka 76 in navedena sodna praksa).

[63] Glej sodbo z dne 7. maja 2020, BTB Holding Investments in Duferco Participations Holding/Komisija (C-148/19 P, EU:C:2020:354, točka 56 in navedena sodna praksa).

da so stroški poslovanja lahko primeren kazalnik ravni dobička“ (točka 410 izpodbijane sodbe), sama po sebi ni element, na katerega bi se Splošno sodišče lahko oprlo, ne da bi polje proste presoje Komisije nadomestilo s svojim poljem proste presoje, trditve strank pa s svojimi trditvami.

127. Res je, da mora v skladu z zgoraj navedeno sodno prakso sodišče Unije pri nadzoru, ki ga izvaja nad zapletenimi gospodarskimi presojami Komisije, preveriti ne le vsebinsko pravilnost, zanesljivost in doslednost navedenih dokazov, ampak tudi, ali ti dokazi vsebujejo vse upoštevne podatke, ki jih je treba upoštevati pri presoji zapletenega položaja, ter ali je na njihovi podlagi mogoče utemeljiti iz njih izpeljane sklepe. V obravnavani zadevi pa Splošno sodišče po svoji preučitvi ni ugotovilo napake pri presoji, temveč je ugotovilo, da ni dovolj dokazov, s katerimi bi bilo mogoče podpreti trditev Komisije. Vendar zgolj ta opredelitev po mojem mnenju ne more dovoliti preseganja vsebine razlogovanja Splošnega sodišča, ki v bistvu trdi, da je eden od kazalnikov, ki jih po njegovem mnenju priznavajo Smernice OECD za določanje transfernih cen, primernejši od kazalnikov, ki jih je določila Komisija.

128. Res je tudi, da je Sodišče v točki 95 sodbe Fiat Chrysler razsodilo, da je ob neobstoju harmonizacije glede tega vprašanja morebitna določitev metod in meril, na podlagi katerih je mogoče določiti izid „v skladu z običajnimi tržnimi pogoji“, predmet proste presoje držav članic. Vendar se obravnavana zadeva, kot sem že navedel v točki 21 teh sklepnih predlogov, razlikuje od zadeve, v kateri je bila izdana ta sodba. Vsekakor je treba ugotoviti, da Splošno sodišče, kakor trdi Komisija, ni upoštevalo trditve, ki jo je navedla v izpodbijanem sklepu in na prvi stopnji, da ob upoštevanju funkcij in tveganj, ki jih je irska podružnica družbe AOE dejansko prevzela, zlasti če se primerjajo s funkcijami in tveganji, ki jih je prevzel sedež te družbe, okoliščina, na katero se je oprlo Splošno sodišče v točki 411 izpodbijane sodbe, da navedena podružnica ni imela v lasti materialov ter nedokončanih in dokončanih proizvodov, ni sama po sebi omogočila, da se skupnih stroškov ne more uporabiti kot kazalnika dobička, in da vsekakor ni omogočila, da se šteje, da je uporaba takega kazalnika očitno napačna, saj so ga poleg tega sprejeli tudi sami svetovalci skupine Apple in Irske.

3) Predlog glede drugega očitka

129. Na podlagi vsega navedenega menim, da je tudi drugi očitek tretjega dela drugega pritožbenega razloga utemeljen.

c) Tretji očitek

130. Komisija z zadnjim očitkom tretjega dela drugega pritožbenega razloga izpodbija točke od 418 do 478 izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče zavrnilo utemeljitev, na podlagi katerega je v točkah od 346 do 359 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugovarjala stopnji donosa irskih podružnic družb ASI in AOE, ki sta bili sprejeti v davčnih stališčih.

131. Komisija je v zvezi z davčnim stališčem iz leta 1991 trdila, prvič, da sprejeti ravni donosa nista bili utemeljeni in drugič, da je prag, določen za družbo AOE, nad katerim njen obdavčljivi dobiček ni več ustrezal 65 % stroškov poslovanja irske podružnice te družbe, pomenil davčno olajšavo, priznano na podlagi meril, ki niso povezana z davčnim sistemom, kot so zaposlitveni preudarki (točka 347 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Splošno sodišče je te presoje v bistvu zavrnilo iz dveh razlogov. Na prvem mestu, Splošno sodišče je v točkah 440 in 441 izpodbijane sodbe – na podlagi lastne presoje dokazov, ki je v fazi pritožbe ni mogoče izpodbijati in ki je Komisija sicer ne izpodbija – menilo, da okoliščina, da so irski organi zgoraj navedeni prag 65 %

sprejeli na podlagi preudarkov, povezanih z zaposlovanjem, ni dokazana. V točki 444 izpodbijane sodbe je navedlo tudi, da to, da navedeni prag ni bil nikoli dosežen, in se torej mehanizem zgornje meje, določen v davčnem stališču iz leta 1991, ni nikoli izvajal, izključuje obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU.

132. Komisija trdi, da je Splošno sodišče s to trditvijo napačno uporabilo pravo, ker je zamešalo pogoj v zvezi z obstojem prednosti v smislu te določbe in količinsko opredelitev zneskov, ki jih je treba vrniti, ki je lahko prav tako enaka nič. V oporo svoji trditvi se sklicuje na sodbo z dne 13. februarja 2014, Mediaset [64]. V zvezi s tem ugotavljam, da se dejansko stanje v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, v kateri je šlo za opredelitev upravičencev do sheme davčnih pomoči in za določitev zneska, ki ga je treba vrniti, za vsakega od njih, razlikuje od dejanskega stanja v obravnavanem postopku, v katerem pa je treba ugotoviti, ali lahko določitev posamične metode izračuna, ki ni bila nikoli dejansko uporabljena, v davčnem stališču pomeni prednost v smislu člena 107(1) PDEU. Vsaj v delu, v katerem prednost, ki jo je Komisija ugotovila v izpodbijanem sklepu, ustreza obsegu davčne olajšave, ki bi izhajala iz uporabe zgoraj navedenega praga, pa se zdijo okoliščine obravnavane zadeve bolj primerljive s položajem, v katerem je bila pomoč odobrena, vendar ni bila izplačana. Zato menim, da je treba trditev Komisije zavrniti.

133. Na drugem mestu, Splošno sodišče je v točkah od 445 do 447 izpodbijane sodbe v bistvu trdilo, da Komisija v delu, v katerem izpodbija stopnji donosa, ki so ju irski davčni organi sprejeli, kot prenizki za funkcije, ki sta jih opravljali irski podružnici, ob upoštevanju sredstev in tveganj, povezanih s temi funkcijami, ni dokazala, da sta podružnici opravljali funkcije, ki so lahko poplačane z višjimi stopnjami donosa. Splošno sodišče se v zvezi s tem sklicuje na ugotovitve iz točk 348 in 407 izpodbijane sodbe. V zvezi s tem torej napotujem na preudarke, navedene že v analizi prvega in drugega očitka tretjega dela drugega pritožbenega razloga.

134. V zvezi z ravnmi donosa, ki sta bili sprejeti v davčnem stališču iz leta 2007, je Komisija najprej podvomila o zanesljivosti študij primerljivosti, na katerih so temeljila *ad hoc* poročila, saj družbe, izbrane za te študije, po njenem mnenju niso bile primerljive z družbama ASI in AOE. Splošno sodišče je v točkah od 450 do 464 izpodbijane sodbe, ki se ne izpodbijajo, ugotovilo, da Komisija ni uspela dokazati zatrjevanih napak. Komisija je nato izvedla popravljeno analizo primerljivosti, navedeno v točki 72 teh sklepnih predlogov, pri čemer je uporabila družbe, izbrane v navedenih *ad hoc* poročilih, in kot kazalnik ravni dobička za družbo ASI upoštevala prihodke od prodaje, za družbo AOE pa skupne stroške. Čeprav je Splošno sodišče priznalo, da bi taka analiza Komisiji omogočila, da dokaže obstoj selektivne prednosti (točka 468 izpodbijane sodbe), je kljub temu zavrnilo njeno pravilnost iz treh razlogov, ki jih Komisija vse izpodbija. Na prvem mestu, Splošno sodišče je ob sklicevanju na točke od 402 do 412 izpodbijane sodbe navedlo, da Komisija ni dokazala, da je bila uporaba stroškov poslovanja kot kazalnika ravni dobička v obravnavanem primeru neprimerna (točka 470 izpodbijane sodbe). V zvezi s tem napotujem na to, kar je bilo že navedeno v okviru preučitve drugega očitka tretjega dela drugega pritožbenega razloga. Na drugem mestu, Splošno sodišče je ob sklicevanju na točke od 348 do 407 izpodbijane sodbe spomnilo, da je analiza, ki jo je Komisija izvedla v okviru podrednega sklepanja, temeljila na predpostavki, v skladu s katero je irska podružnica družbe ASI opravljala zapletene funkcije in prevzela precejšnja tveganja, vendar ta predpostavka ni bila dokazana.

135. Komisija trdi, da je Splošno sodišče napačno razlagalo izpodbijani sklep in da je popravljena analiza primerljivosti temeljila na predpostavki, da družbe ASI ni mogoče šteti za ponudnika preprostih logističnih storitev, kar je upravičevalo upoštevanje prihodkov od prodaje kot

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, točki 36 in 37. Glej v istem smislu in v podobnih okoliščinah sodbo z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 41).

kazalnika ravni dobička, vendar ne na predpostavki, da je zadnjenavedena opravljala „zapletene in odločilne [funkcije] za uspeh znamke Apple“ (točka 471 izpodbijane sodbe). V zvezi s tem je nesporno, da je bila popravljena analiza primerljivosti opravljena tako, da se je kot predpostavka upoštevala primerljivost položaja družbe ASI s položajem družb, izbranih v *ad hoc* poročilih, saj je temeljila na podatkih teh družb (točka 354 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Čeprav je res, da so očitki Komisije v zvezi s to primerljivostjo v točki 351 izpodbijanega sklepa temeljili zlasti na „nezanemarljivosti“ ali celo „pomembnosti“ tveganj, ki jih je prevzela družba ASI v primerjavi z navedenimi družbami, je treba priznati, da se v popravljenem poročilu o primerljivosti, v katerem se uporabljajo podatki zadnjenavedenih družb, ne upošteva teh graj. Komisija poleg tega v točki 353 obrazložitve izpodbijanega sklepa izrecno navaja, da je popravljena analiza primerljivosti izvedena „[k]ljub […] splošnim in posebnim pomislekom o študijah primerljivosti iz *ad hoc* poročil“. Zato Splošno sodišče, ne glede na vse druge preudarke, izpodbijanega sklepa po mojem mnenju ne razlaga pravilno v delu, v katerem je v točki 471 izpodbijane sodbe mogoče razbrati, da ta primerljivost temelji na nedokazani predpostavki, da je družba ASI opravljala „funkcije […] zapletene in odločilne za uspeh znamke Apple“. Nazadnje, Splošno sodišče je v točkah 473 in 474 izpodbijane sodbe opozorilo na že navedene razloge za zavrnitev razlogovanja Komisije o neprimernosti izbire prihodkov od prodaje kot kazalnika ravni dobička družbe ASI. V zvezi s tem se torej zgolj sklicujem na to, kar je bilo že navedeno v okviru analize drugega očitka tretjega dela drugega pritožbenega razloga.

136. Na podlagi vseh zgoraj navedenih preudarkov menim, da je treba ob upoštevanju zgoraj navedenih omejitev sprejeti tudi ta očitek.

3. Predlog glede drugega pritožbenega razloga

137. Iz skupne analize drugega in tretjega dela drugega pritožbenega razloga izhaja, da je Splošno sodišče storilo napako pri opredelitvi dokaznega standarda, ki ga nosi Komisija. Poleg tega je očitno, da je pri analizi, na podlagi katere je ugotovilo, da Komisija ni dokazala metodoloških napak, ki jih je ugotovila v okviru podrednega sklepanja, večkrat napačno uporabilo pravo. V teh okoliščinah je treba po mojem mnenju drugi pritožbeni razlog v celoti šteti za utemeljen.

D. Vrnitev zadeve v razsojanje Splošnemu sodišču

138. Sodišče v skladu s členom 61 Statuta Sodišča Evropske unije odločitev Splošnega sodišča razveljavi, če je pritožba utemeljena. Če stanje postopka to dovoljuje, lahko samo dokončno odloči o zadevi ali pa jo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču. Iz navedenega izhaja, da je pritožba utemeljena in da je treba izpodbijano sodbo razveljaviti v celoti. Očitke, ki so jih Irska ter družbi ASI in AOE navedle na prvi stopnji in ki se nanašajo na domnevni pristop „z izključitvijo“, je treba dokončno zavrniti. Glede preostalega menim, da Sodišče glede na napačno uporabo prava, na katerih temeljijo presoje, ki jih je Splošno sodišče opravilo v zvezi s sklepanjem tako na primarni kot na podredni ravni, nima elementov, ki bi mu omogočili, da dokončno odloči o tožbah na prvi stopnji, in da je treba zadevi vrniti Splošnemu sodišču, da opravi novo analizo in odloči o razlogih, ki niso bili obravnavani, ter pridržati odločitev o stroških.

VI. Predlog

139. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj izpodbijano sodbo razveljavi, zadevi vrne v razsojanje Splošnemu sodišču in pridrži odločitev o stroških.