Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GIOVANNI PITRUZZELLA
της 9ης Νοεμβρίου 2023 [1]

Υπόθεση C-465/20 P

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά
Ιρλανδίας,
Apple Sales International,
Apple Operations International, νυν Apple Operations Europe,
Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου,
Δημοκρατία της Πολωνίας,

Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (tax ruling) – Επιλεκτικά φορολογικά πλεονεκτήματα»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση υπόθεση εντάσσεται σε μια μακρά σειρά υποθέσεων που αφορούν την εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ στις «φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης» (tax ruling). Ως γνωστόν, η πρακτική του «tax ruling» επιτρέπει στις εταιρίες να ζητούν από τη φορολογική διοίκηση την έκδοση μιας «φορολογικής απόφασης προέγκρισης» σχετικά με τον φόρο στον οποίο θα υπόκεινται και, ως εκ τούτου, να λαμβάνουν από τις εν λόγω αρχές επίσημη θέση σχετικά με την εφαρμογή των εθνικών φορολογικών κανόνων και εγγυήσεις όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση της οποίας θα τύχουν. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη μιας συγκεκαλυμμένης φορολογικής εναρμόνισης, η οποία δημιουργεί πολιτικά εμπόδια, ή για την καταπολέμηση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού. Η αξιοποίηση των πλεονεκτημάτων των διαφορών μεταξύ των φορολογικών συστημάτων δεν συνεπάγεται τη χορήγηση ενισχύσεων και ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών δεν απαγορεύεται αφ' εαυτού. Η Επιτροπή πρέπει, ωστόσο, να είναι σε θέση να εξακριβώσει αν, μέσω φορολογικού μέτρου, όπως μια φορολογική απόφαση προέγκρισης, ένα κράτος μέλος παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε συγκεκριμένη επιχείρηση. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι επιχειρήσεις που διαθέτουν ήδη από μόνες τους σημαντική ισχύ στην αγορά, όπως η Apple, σε σχέση και με τη δυναμική των ψηφιακών αγορών, οι οποίες τείνουν να συγκεντρώνουν την εν λόγω ισχύ, μπορούν να βρεθούν σε πλεονεκτική θέση έναντι των ανταγωνιστών τους, υπονομεύοντας τους ισότιμους όρους

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Για να αποφευχθούν αυτές οι συνέπειες, επιζήμιες για τον ανταγωνισμό και αρνητικές για την καινοτομία και τους καταναλωτές, απαιτούνται κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις.

2. Η Επιτροπή ζητεί την αναίρεση της αποφάσεως της 15ης Ιουλίου 2020, Ιρλανδία κ.λπ. κατά Επιτροπής (στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση)[2], με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016[3] (στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση), με αντικείμενο δύο φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης τις οποίες εξέδωσαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές σε σχέση με την Apple Sales International (ASI) και την Apple Operations Europe (AOE), δύο εταιρίες του ομίλου Apple (στο εξής, από κοινού: φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης).

II. Τα πραγματικά περιστατικά και το ιστορικό της διαφοράς

3. Ο όμιλος Apple, ο οποίος ιδρύθηκε το 1976 και έχει έδρα το Cupertino της Καλιφόρνιας (Ηνωμένες Πολιτείες), αποτελείται από την Apple Inc. και όλες τις εταιρίες που ελέγχονται από αυτήν. Η παγκόσμια δραστηριότητά του διαρθρώνεται με άξονα ορισμένους βασικούς λειτουργικούς τομείς, η διαχείριση και διεύθυνση των οποίων εκτελείται σε κεντρικό επίπεδο από τις Ηνωμένες Πολιτείες (σκέψη 1 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Η Apple Operations International (AOI) είναι κατά 100 % θυγατρική της Apple Inc. Η AOI κατέχει κατά 100 % τη θυγατρική AOE, η οποία με τη σειρά της κατέχει κατά 100 % τη θυγατρική ASI. Η ASI και η AOE έχουν συσταθεί αμφότερες ως εταιρίες ιρλανδικού δικαίου, αλλά δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία (σκέψη 3 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως)[4]. Η ASI και η AOE ίδρυσαν ιρλανδικά υποκαταστήματα (στο εξής, από κοινού: ιρλανδικά υποκαταστήματα). Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι υπεύθυνο, μεταξύ άλλων, για την άσκηση των δραστηριοτήτων προμήθειας, πωλήσεων και διανομής που συνδέονται με την πώληση προϊόντων του σήματος Apple σε σχετιζόμενα μέρη και σε τρίτους πελάτες στις περιφέρειες της Ευρώπης, Μέσης Ανατολής, Ινδίας και Αφρικής (EMAIA) καθώς και της Ασίας-Ειρηνικού. Στις βασικές λειτουργίες του υποκαταστήματος αυτού περιλαμβάνονται η προμήθεια τελικών προϊόντων σήματος Apple από τρίτους και από σχετιζόμενους κατασκευαστές, οι δραστηριότητες διανομής οι οποίες συνδέονται με την πώληση προϊόντων σε σχετιζόμενα μέρη στις περιφέρειες EMAIA και Ασίας-Ειρηνικού καθώς και με την πώληση προϊόντων σε τρίτους πελάτες στην περιφέρεια EMAIA, οι ηλεκτρονικές πωλήσεις, οι δραστηριότητες εφοδιαστικής και η λειτουργία της υπηρεσίας υποστήριξης πελατών μετά την πώληση. Το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE είναι υπεύθυνο για την κατασκευή και συναρμολόγηση εξειδικευμένου φάσματος προϊόντων πληροφορικής στην Ιρλανδία, όπως οι επιτραπέζιοι υπολογιστές iMac, οι φορητοί υπολογιστές MacBook και άλλα περιφερειακά υπολογιστών, τα οποία προμηθεύει σε σχετιζόμενα μέρη για την περιφέρεια EMAIA. Στις βασικές λειτουργίες του υποκαταστήματος αυτού περιλαμβάνονται ο προγραμματισμός και το χρονοδιάγραμμα παραγωγής, η μηχανική διεργασιών, η παραγωγή και οι εργασίες, η διασφάλιση και ο έλεγχος ποιότητας και οι εργασίες επισκευής (σκέψεις 9 και 10 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

[2] Απόφαση T-778/16 και T-892/16 (EU:T:2020:338).

[3] Σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple (ΕΕ 2017, L 187, σ. 1).

[4] Στις αιτιολογικές σκέψεις 49 έως 52 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή εξέθεσε ότι, σύμφωνα με το ιρλανδικό δίκαιο που ίσχυε κατά την κρίσιμη περίοδο, η ASI και η AOE, μολονότι είχαν συσταθεί στην Ιρλανδία και ασκούσαν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ιρλανδία, δεν θεωρούνταν ότι είχαν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, δεδομένου ότι ελέγχονταν άμεσα ή έμμεσα από εταιρία με φορολογική κατοικία στις Ηνωμένες Πολιτείες (Apple Inc.). Δεδομένου, ωστόσο, ότι, πέραν των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, η ASI και η AOE δεν είχαν φορολογική παρουσία ούτε στις Ηνωμένες Πολιτείες ούτε αλλού, η Επιτροπή συνήγαγε εξ αυτού ότι ήταν «χωρίς εθνικότητα […] σε φορολογικό επίπεδο».

4. Κατά το χρονικό διάστημα το οποίο αφορά η προσβαλλόμενη απόφαση, ήτοι από το 1991 έως το 2014 (στο εξής: κρίσιμη περίοδος), η Apple Inc., αφενός, και οι ASI και AOE, αφετέρου, δεσμεύονταν από συμφωνία επιμερισμού του κόστους (στο εξής: συμφωνία επιμερισμού κόστους). Το επιμεριζόμενο κόστος αφορούσε, μεταξύ άλλων, την έρευνα και την ανάπτυξη (E&A) σχετικά με τις τεχνολογίες που ενσωματώνονται στα προϊόντα του ομίλου Apple. Βάσει της συμφωνίας αυτής, αφενός, τα μέρη δέχθηκαν να μοιραστούν το κόστος και τους κινδύνους της E&A όσον αφορά την άυλη περιουσία που προέκυπτε από τις αναπτυξιακές δραστηριότητες σχετικά με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες του ομίλου Apple. Αφετέρου, τα μέρη συμφώνησαν ότι η Apple Inc. παρέμενε κύριος της άυλης περιουσίας επιμεριζόμενου κόστους, συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας (στο εξής: ΔΙ). Επιπλέον, η Apple Inc. εκχώρησε στις ASI και AOE άδεια χρήσης άνευ ανταλλάγματος, βάσει της οποίας επιτρεπόταν στις τελευταίες, μεταξύ άλλων, να κατασκευάζουν και να πωλούν τα οικεία προϊόντα Apple στην ορισθείσα για αυτές επικράτεια, δηλαδή σε όλο τον κόσμο πλην της αμερικανικής ηπείρου (στο εξής: άδειες ΔΙ)[5]. Τα μέρη της συμφωνίας υποχρεούνταν να αναλαμβάνουν τους απορρέοντες από τη συμφωνία αυτή κινδύνους. Ο κυριότερος κίνδυνος ήταν η υποχρέωση καταβολής του κόστους για την ανάπτυξη των δικαιωμάτων ΔΙ. Κατά την κρίσιμη περίοδο, η συμφωνία επιμερισμού κόστους υπέστη διάφορες τροποποιήσεις προκειμένου, μεταξύ άλλων, να ληφθούν υπόψη οι μεταβολές της εφαρμοστέας νομοθεσίας (σκέψεις 5 και 6 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

5. Το 2008 η ASI συνήψε με την Apple Inc. συμφωνία παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ (στο εξής: συμφωνία παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ), στο πλαίσιο της οποίας η Apple Inc. ανέλαβε την υποχρέωση να παρέχει στην ASI υπηρεσίες μάρκετινγκ, οι οποίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τη δημιουργία, ανάπτυξη και εφαρμογή στρατηγικών μάρκετινγκ, προγραμμάτων και εκστρατειών προώθησης. Η ASI ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλλει στην Apple Inc. αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές, η οποία αντιστοιχούσε σε ποσοστό του «εύλογου κόστους που προέκυπτε» για την Apple Inc. για τις εν λόγω υπηρεσίες, προσαυξημένο κατά ορισμένο περιθώριο κέρδους (σκέψη 7 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

A. Επί των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης

6. Με επιστολή της 12ης Οκτωβρίου 1990 προς τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές, οι φορολογικοί σύμβουλοι του ομίλου Apple περιέγραψαν τις δραστηριότητες της Apple Computer Ltd (ACL), προκατόχου της AOE, στην Ιρλανδία, αναφέροντας τις λειτουργίες τις οποίες ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της εν λόγω εταιρίας στο Κορκ (Ιρλανδία). Διευκρίνισαν δε ότι το υποκατάστημα αυτό είχε την κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού που σχετίζονταν με τις δραστηριότητες κατασκευής, αλλά ότι η AOE διατηρούσε την κυριότητα των χρησιμοποιούμενων υλών, των ημιτελών προϊόντων και των τελικών προϊόντων. Με επιστολή της 2ας Ιανουαρίου 1991, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές ενημερώθηκαν για την ύπαρξη μιας νέας εταιρίας, της Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), προκατόχου της ASI, το υποκατάστημα της οποίας στην Ιρλανδία περιγραφόταν ως υπεύθυνο για την προμήθεια, από Ιρλανδούς παραγωγούς, των προϊόντων που προορίζονταν για εξαγωγή. Με επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 1991 (στο εξής: φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991), οι φορολογικές αρχές της Ιρλανδίας επιβεβαίωσαν τους όρους που πρότεινε ο όμιλος Apple σχετικά με τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους των ACL και ACAL στην Ιρλανδία. Το φορολογητέο κέρδος της ACL υπολογιζόταν βάσει ποσοστού των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού

[5] Στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο χαρακτηρίζει αυτές τις άδειες ως «άδειες ΔΙ της Apple». Ο χαρακτηρισμός αυτός, τον οποίο θα διατηρήσω αμετάβλητο στις παραθέσεις χωρίων της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, αμφισβητείται από την Επιτροπή, η οποία τον θεωρεί ασαφή, καθόσον δεν αντικατοπτρίζει το γεγονός ότι πρόκειται για εδαφικώς περιορισμένες άδειες που χορηγήθηκαν στην ASI και την AOE.

υποκαταστήματός της, το οποίο είχε οριστεί στο 65 % των δαπανών αυτών για ποσό έως [*εμπιστευτικό*] κατ' έτος και στο 20 % πλέον του ποσού [*εμπιστευτικό*]. Αν το συνολικό κέρδος ήταν μικρότερο από το αριθμητικό αποτέλεσμα που προέκυπτε βάσει του ανωτέρω τύπου, ο μικρότερος αυτός αριθμός θα χρησιμοποιούνταν για τον καθορισμό του καθαρού κέρδους. Οι λειτουργικές δαπάνες που λαμβάνονταν υπόψη για τον υπολογισμό αυτόν ήταν όλες οι λειτουργικές δαπάνες, εξαιρουμένων των προς μεταπώληση υλών και του μεριδίου κόστους για άυλα στοιχεία το οποίο οι συνδεδεμένες εταιρίες τιμολογούσαν στον όμιλο Apple. Το φορολογητέο κέρδος της ACAL υπολογιζόταν βάσει περιθωρίου κέρδους 12,5 % επί των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού υποκαταστήματος (εξαιρουμένων των προς μεταπώληση υλών) (σκέψεις 11 έως 16 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

Με επιστολή της 16ης Μαΐου 2007 προς τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές, οι φορολογικοί σύμβουλοι του ομίλου Apple συνόψισαν την πρότασή τους για την αναθεώρηση της μεθόδου καθορισμού της φορολογητέας βάσης των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, προτάθηκε το φορολογητέο κέρδος να αντιστοιχεί σε ποσοστό των λειτουργικών δαπανών, εξαιρώντας κόστη όπως τα ποσά που χρεώνονταν από συνδεδεμένες εταιρίες της Apple και το κόστος των υλών. Στην περίπτωση του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE, προτάθηκε να αθροιστεί ένα ποσό που αντιστοιχούσε στην απόδοση ΔΙ για τη συσσωρευμένη από το υποκατάστημα αυτό τεχνολογία διεργασιών κατασκευής, ίσο με ένα ποσοστό του κύκλου εργασιών του. Η συμφωνία προτάθηκε να τεθεί σε ισχύ από 1ης Οκτωβρίου 2007 για αμφότερα τα υποκαταστήματα, να εφαρμοστεί για πέντε έτη, στη συνέχεια να ανανεώνεται σε ετήσια βάση και να εφαρμόζεται και σε νέες οντότητες που θα ιδρύονταν ή θα μετασχηματίζονταν εντός του ομίλου Apple, εφόσον οι δραστηριότητές τους αντιστοιχούσαν σε αυτές τις οποίες ασκούσαν η AOE και η ASI. Με επιστολή της 23ης Μαΐου 2007 (στο εξής: φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007), οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές επιβεβαίωσαν τη συμφωνία τους με όλες τις προτάσεις. Η συμφωνία αυτή εφαρμόστηκε μέχρι το οικονομικό έτος 2014 (σκέψεις 17 έως 21 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

Β. Επί της προσβαλλομένης αποφάσεως

7. Με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, στο μέτρο που μείωναν τη φορολογική επιβάρυνση που η ASI και η AOE όφειλαν να επωμιστούν, παρείχαν στις εταιρίες αυτές, κατά την κρίσιμη περίοδο, ενισχύσεις λειτουργίας από τις οποίες επωφελήθηκε ο όμιλος Apple στο σύνολό του (αιτιολογικές σκέψεις 417 και 418). Έκρινε ότι οι ενισχύσεις αυτές είναι παράνομες και ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 3, στοιχείο γ', ΣΛΕΕ (άρθρο 1 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και διέταξε την ανάκτησή τους (άρθρο 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

8. Στην ενότητα 8.2 της εν λόγω αποφάσεως, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή ακολούθησε την ανάλυση τριών σταδίων η οποία έχει προκύψει από τη νομολογία [6].

9. Όσον αφορά το πρώτο στάδιο, σχετικά με τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς, έκρινε ότι το σύστημα αυτό συνίστατο στο κοινό ιρλανδικό καθεστώς φορολογίας εταιρικών κερδών, σκοπός του οποίου ήταν η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που είναι υποκείμενες σε

[6] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2022, Fiat Chrysler Finance Europe κατά Επιτροπής (C-885/19 P και C-898/19 P, στο εξής: απόφαση Fiat Chrysler, EU:C:2022:859, σκέψη 68).

φόρο στην Ιρλανδία. Υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού, η Επιτροπή έκρινε ότι όλες οι εταιρίες που ήταν υποκείμενες σε φόρο στην Ιρλανδία, ημεδαπές ή αλλοδαπές, καθετοποιημένες ή μη, βρίσκονταν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Ως εκ τούτου, έκρινε ότι οι διατάξεις του άρθρου 25 του Taxes Consolidation Act 1997 (Ενοποιημένου Νόμου του 1997 περί Φορολογίας, στο εξής: TCA 97), σχετικά με τη φορολόγηση των αλλοδαπών εταιριών, αποτελούσε αναπόσπαστο μέρος του συστήματος αναφοράς και όχι χωριστό σύστημα αναφοράς (αιτιολογικές σκέψεις 227 έως 243 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Με βάση το ως άνω άρθρο, μια εταιρία που δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών, εκτός αν ασκεί εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας Στην περίπτωση αυτή, η εν λόγω εταιρία φορολογείται «επί του συνόλου των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, επί των εισοδημάτων από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας […]» (βλ. σκέψη 158 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

10. Όσον αφορά το δεύτερο στάδιο, σκοπός του οποίου είναι να εκτιμηθεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος απορρέοντος από παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, η Επιτροπή επισήμανε, κατ' αρχάς, ότι, λαμβανομένων υπόψη του γράμματος και του σκοπού του, το άρθρο 25 του TCA 97 έπρεπε να εφαρμοστεί σε συνδυασμό με μια μέθοδο επιμερισμού των κερδών που καθιστά δυνατή την επίτευξη φορολογητέου κέρδους σύμφωνα με «αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» (αιτιολογική σκέψη 253). Η αρχή αυτή, που αποσκοπεί στο να «διασφαλίζει ότι οι συναλλαγές μεταξύ των καθετοποιημένων εταιρειών ενός ομίλου αντιμετωπίζονται για φορολογικούς σκοπούς με κριτήριο αναφοράς το ύψος του κέρδους που θα είχε προκύψει εάν οι ίδιες συναλλαγές είχαν διενεργηθεί από ανεξάρτητες εταιρείες» εφαρμόζεται όντως «στις εσωτερικές συναλλαγές των διαφόρων μερών της ίδιας καθετοποιημένης εταιρείας, όπως είναι ένα υποκατάστημα που συναλλάσσεται με άλλα μέρη της εταιρείας στην οποία ανήκει» (αιτιολογικές σκέψεις 252 και 253). Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή διευκρίνισε επίσης ότι δεν εφάρμοζε απευθείας τις αρχές που αναπτύχθηκαν στο πλαίσιο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), όπως αποτυπώνονταν ιδίως στο άρθρο 7, παράγραφος 2, και το άρθρο 9 του Υποδείγματος Φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ ή στην έκθεση του 2010 σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις, η οποία εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 22 Ιουλίου 2010 και στην οποία περιγράφεται η εγκεκριμένη προσέγγιση του ΟΟΣΑ όσον αφορά την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως ορίζεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις[7] στο πλαίσιο της κατανομής των κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση (στο εξής: εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση)[8], αλλά θα τις λάμβανε υπόψη ως χρήσιμες κατευθύνσεις σχετικά με το πώς μπορεί να διασφαλιστεί ότι οι μηχανισμοί

[7] Ιούλιος 2010, Εκδόσεις ΟΟΣΑ, Παρίσι, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (στο εξής: κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση).

[8] Στις αιτιολογικές σκέψεις 87 έως 89 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση συνίσταται σε μια ανάλυση δύο σταδίων βάσει της οποίας γίνεται ο επιμερισμός των εισοδημάτων σε μια μόνιμη εγκατάσταση. Το πρώτο στάδιο συνίσταται στην παραδοχή ότι η μόνιμη εγκατάσταση αποτελεί διακριτή και ανεξάρτητη επιχείρηση «η οποία ασκεί τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τις ασκούμενες λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η επιχείρηση μέσω της μόνιμης εγκατάστασης και μέσω των άλλων μερών της επιχείρησης». Σε αυτό το πλαίσιο εισάγεται η έννοια των «σημαντικών, ασκούμενων από πρόσωπα, λειτουργιών». Στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου, η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση επιμερίζει στη μόνιμη εγκατάσταση την οικονομική κυριότητα στοιχείων ενεργητικού για τα οποία οι σημαντικές λειτουργίες που σχετίζονται με την οικονομική κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού ασκούνται από πρόσωπα εντός της μόνιμης εγκατάστασης. Στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση εφαρμόζονται κατ' αναλογίαν στις συναλλαγές της μόνιμης εγκατάστασης με άλλα μέρη της εταιρίας, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι η άσκηση όλων των λειτουργιών της σε σχέση με τις εν λόγω συναλλαγές αμείβεται στη βάση συνθηκών πλήρους ανταγωνισμού.

επιμερισμού κερδών και ενδοομιλικής τιμολόγησης παράγουν αποτελέσματα που είναι σύμφωνα με τους όρους της αγοράς (αιτιολογική σκέψη 255). Εν συνεχεία, η Επιτροπή διεξήγαγε την ανάλυσή της στηριζόμενη σε τρεις διαφορετικούς συλλογισμούς, καθένας από τους οποίους επέτρεπε να συναχθεί η ύπαρξη, εν προκειμένω, επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Για τους σκοπούς της υπό κρίση υποθέσεως, μόνον οι δύο πρώτοι συλλογισμοί ασκούν επιρροή, κυρίως και επικουρικώς. Με βάση την *κύρια συλλογιστική* (αιτιολογικές σκέψεις 265 έως 321 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Επιτροπή έκρινε ότι το γεγονός ότι, στις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές είχαν δεχθεί την αβάσιμη παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ έπρεπε να επιμεριστούν εξ ολοκλήρου εκτός της Ιρλανδίας –και, ως εκ τούτου, στις εταιρικές έδρες της ASI και της AOE (στο εξής: εταιρικές έδρες) και όχι στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους– είχε αποφέρει ετήσια φορολογητέα κέρδη των εν λόγω εταιριών τα οποία απέκλιναν από μια αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος που καθορίζεται σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού. Με βάση την *επικουρική συλλογιστική* (αιτιολογικές σκέψεις 325 έως 360 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Επιτροπή έκρινε ότι, ακόμη και αν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές είχαν ορθώς αποδεχθεί την παραδοχή αυτή, το αποτέλεσμα θα ήταν το ίδιο, δεδομένου ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που είχαν εγκριθεί στις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης βασίζονταν σε ακατάλληλες μεθοδολογικές επιλογές, οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογικής υποχρέωσης της ASI και της AOE σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρίες, τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντικατόπτριζαν τιμές που καθορίζονταν σε συνθήκες αγοράς με όρους πλήρους ανταγωνισμού.

11. Τέλος, στο πλαίσιο του τρίτου σταδίου της ανάλυσής της, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι ούτε η Ιρλανδία ούτε η Apple είχαν προβάλει επιχειρήματα σχετικά με την αιτιολόγηση του επιλεκτικού πλεονεκτήματος που παρείχαν οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (αιτιολογικές σκέψεις 404 έως 411 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

III. Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

12. Η Ιρλανδία (υπόθεση T-778/16) και οι ASI και AOE (υπόθεση T-892/16) άσκησαν προσφυγή κατά της προσβαλλομένης αποφάσεως. Στην υπόθεση T-778/16, επετράπη στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να παρέμβει υπέρ της Ιρλανδίας και στη Δημοκρατία της Πολωνίας να παρέμβει υπέρ της Επιτροπής. Στην υπόθεση T-892/16, επετράπη στην Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ να παρέμβει υπέρ της Επιτροπής και στην Ιρλανδία να παρέμβει υπέρ των ASI και AOE. Οι υποθέσεις συνεκδικάστηκαν προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας. Προς στήριξη των προσφυγών τους, η Ιρλανδία, αφενός, και οι ASI και AOE, αφετέρου, προέβαλαν, αντιστοίχως, εννέα και δεκατέσσερις λόγους ακυρώσεως, οι οποίοι κατά το μεγαλύτερο μέρος τους συμπίπτουν και τους οποίους το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε από κοινού.

13. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά το μέρος που ενδιαφέρει εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε κατ' αρχάς τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν η Ιρλανδία, καθώς και οι ASI και AOE, οι οποίοι αφορούν την υπέρβαση, εκ μέρους της Επιτροπής, των αρμοδιοτήτων της και την παραβίαση της αρχής της φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών (σκέψεις 103 έως 124). Δεύτερον, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε τους λόγους ακυρώσεως που αφορούν τα σφάλματα της *κύριας συλλογιστικής* της Επιτροπής. Στο πλαίσιο αυτό, απέρριψε, κατ' αρχάς, την αιτίαση της Ιρλανδίας σχετικά με την από κοινού εξέταση των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας. Εν συνεχεία, εξέτασε τις αιτιάσεις που αντλούνται από σφάλματα κατά τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς και της επιβολής τακτικού φόρου βάσει του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου. Κατόπιν της εξετάσεως αυτής, το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η κύρια συλλογιστική της Επιτροπής στηρίχθηκε σε «εσφαλμένες εκτιμήσεις

σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του εφαρμοστέου εν προκειμένω ιρλανδικού δικαίου» (σκέψη 249 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε «για λόγους πληρότητας» τις αιτιάσεις που στρέφονταν κατά των πραγματικών εκτιμήσεων της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple, κρίνοντας ότι η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών τις οποίες ασκούσαν πράγματι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE και, αφετέρου, των στρατηγικών αποφάσεων οι οποίες λαμβάνονταν και ετίθεντο σε εφαρμογή εκτός των υποκαταστημάτων αυτών, οι άδειες ΔΙ έπρεπε να επιμεριστούν στα εν λόγω ιρλανδικά υποκαταστήματα, για τους σκοπούς του καθορισμού των ετησίων φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία (σκέψη 310 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε τους λόγους που αφορούσαν τις εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της *επικουρικής συλλογιστικής* της. Κατά το πέρας της αναλύσεώς του, μολονότι αναγνώρισε ότι οι «πλημμέλειες στις μεθόδους υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE καταδεικνύουν τις ελλείψεις και, ενίοτε, τις ανακολουθίες των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης» (σκέψη 479 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), έκρινε ότι οι πλημμέλειες αυτές δεν αρκούσαν για να αποδειχθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

14. Ως εκ τούτου, το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την προσβαλλόμενη απόφαση στο σύνολό της, χωρίς να εξετάσει τους λοιπούς λόγους ακυρώσεως που είχαν προβάλει η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, καταδίκασε την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι προσφεύγουσες στις υποθέσεις T-778/16 και T-892/16 και έκρινε ότι η Ιρλανδία στην υπόθεση T-892/16, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η Πολωνική Δημοκρατία και η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ θα έφεραν τα δικαστικά έξοδά τους.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων

15. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 25 Σεπτεμβρίου 2020, η Επιτροπή ζήτησε την αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Η Ιρλανδία, οι ASI και AOE, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Με επιστολή της 4ης Απριλίου 2023, οι δικηγόροι της ASI και της AOE ενημέρωσαν το Δικαστήριο ότι, κατόπιν συγχωνεύσεως κατά το ιρλανδικό δίκαιο, η AOE απορροφήθηκε, από τις 2 Απριλίου 2023, από την AOI. Επομένως, η επωνυμία της AOE αντικαταστάθηκε από την επωνυμία της AOI ως διαδίκου στην υπό κρίση υπόθεση. Οι διάδικοι ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 23ης Μαΐου 2023. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, να απορρίψει τον πρώτο, τον δεύτερο, τον τρίτο, τον τέταρτο και τον όγδοο λόγο ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16, καθώς και τον πρώτο, τον δεύτερο, τον τρίτο, τον τέταρτο, τον πέμπτο, τον όγδοο και τον δέκατο τέταρτο λόγο ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16, να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο για να εξετάσει τους λοιπούς λόγους ακυρώσεως και να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και του Δικαστηρίου. Η ASI και η AOI ζητούν από το Δικαστήριο να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα. Η Ιρλανδία ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα. Η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ ζητεί από το Δικαστήριο να κάνει δεκτή την αίτηση αναιρέσεως στο σύνολό της, να αναπέμψει την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο για να εξετάσει τους λοιπούς λόγους ακυρώσεως και να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα ενώπιον του Γενικού

Δικαστηρίου και του Δικαστηρίου. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως στο σύνολό της και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

V. Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

16. Η Επιτροπή προβάλλει δύο λόγους προς στήριξη της αιτήσεώς της αναιρέσεως, ο καθένας από τους οποίους υποδιαιρείται σε πλείονα σκέλη. Ο πρώτος λόγος αναιρέσεως βάλλει κατά των σκέψεων της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο επέκρινε την κύρια συλλογιστική. Ο δεύτερος λόγος στρέφεται κατά του τμήματος της αποφάσεως αυτής με το οποίο το Γενικό Δικαστήριο αναίρεσε την επικουρική συλλογιστική.

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

17. Όπως προεκτέθηκε, βάσει της συμφωνίας επιμερισμού του κόστους, η ASI και η AOE κατείχαν, κατά την κρίσιμη περίοδο, τις άδειες ΔΙ και κατέβαλλαν στην Apple Inc. ένα ποσό για τη χρηματοδότηση της δραστηριότητας Ε&Α του ομίλου. Οι συμφωνίες επιμερισμού κόστους ανταποκρίνονται στη λογική της αποφυγής του ενδεχομένου, λόγω της αβεβαιότητας των αποτελεσμάτων της επένδυσης στην Ε&Α, να μην είναι δυνατή η ανάκτηση τυχόν ζημιών που υπέστη η εταιρία που πραγματοποίησε την επένδυση. Οι δαπάνες Ε&Α κατανέμονται μεταξύ των εταιριών του ομίλου και οι ενδεχόμενες αποδόσεις κατανέμονται ως ποσοστό το οποίο αντιστοιχεί στο ποσοστό των δαπανών που επιμερίζονται στην εταιρία. Αυτή είναι η δικαιολογητική βάση της συμφωνίας, αλλά πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι, στην πρακτική των πολυεθνικών εταιριών, μια ενδοομιλική συμφωνία επιμερισμού κόστους μπορεί να επιτρέπει τον επιμερισμό του κόστους και των σχετικών κερδών σε δικαιοδοσίες όπου η φορολογία είναι χαμηλότερη. Εν προκειμένω, αποσυνδέοντας τον επιμερισμό μέρους του κόστους και των κερδών που σχετίζονται με τη ΔΙ της Apple από τον τόπο στον οποίο ασκούνταν κατά κύριο λόγο οι δραστηριότητες Ε&Α του ομίλου, ήτοι την Καλιφόρνια, έδρα της Apple Inc., τα εν λόγω κόστη και κέρδη μεταφέρθηκαν στην ASI και στην AOE. Όπως προαναφέρθηκε, μολονότι είχαν συσταθεί στην Ιρλανδία, οι εταιρίες αυτές, κατά την κρίσιμη περίοδο, δεν είχαν φορολογική κατοικία ούτε στην Ιρλανδία ούτε σε άλλες περιοχές φορολογικής δικαιοδοσίας. Στην Ιρλανδία, η φορολογική τους ευθύνη περιοριζόταν, βάσει του άρθρου 25 του TCA 1997, στα κέρδη που καταλογίζονταν στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους, οπότε τα κέρδη που δεν επιμερίζονταν στα υποκαταστήματα αυτά δεν φορολογούνταν, κατ' ουσίαν, πουθενά[9]. Επομένως, ο πυρήνας του ερωτήματος είναι η μέθοδος με την οποία, δεδομένης της σιωπής του άρθρου 25 του TCA 97, έπρεπε να προσδιοριστούν τα αναλογούντα στα ιρλανδικά υποκαταστήματα κέρδη. Δεδομένου ότι το μεγαλύτερο μέρος των κερδών της ASI και της AOE προερχόταν από τις άδειες ΔΙ, τέθηκε, για τους σκοπούς του προσδιορισμού αυτού, κατ' αρχάς το ζήτημα του τρόπου με τον οποίο οι άδειες αυτές έπρεπε να επιμεριστούν εντός των εν λόγω εταιριών, λαμβανομένων υπόψη των διαφορετικών δομών τους, ήτοι των εταιρικών εδρών, αφενός, και των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, αφετέρου. Ως προς τα σημεία αυτά, υφίσταται, κατ' ουσίαν, η διάσταση μεταξύ της Ιρλανδίας και της Επιτροπής. Με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχε εγκριθεί η μέθοδος καθορισμού της φορολογικής βάσης της ASI και της AOE που πρότεινε η Apple, η οποία αφορούσε, στην πραγματικότητα, τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ και του μεγαλύτερου μέρους των κερδών των εταιριών αυτών εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων.

[9] Ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, η Επιτροπή εκτίμησε τους φόρους που πράγματι καταβλήθηκαν επί των κερδών που παρήγαγαν η ASI και η AOE σε 1 % το 2003 και σε 0,005 % το 2004. Η ASI και η AOI υποστηρίζουν ότι τα κέρδη των εταιριών αυτών υπέκειντο, κατά την κρίσιμη περίοδο, σε αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος αλλοδαπής προελεύσεως στις Ηνωμένες Πολιτείες.

Κατά την Επιτροπή, ένας τέτοιος επιμερισμός κερδών, μειώνοντας τη φορολογική οφειλή της ASI και της AOE, τους παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και συνεπαγόταν φορολογική ενίσχυση υπέρ του ομίλου Apple στο σύνολό του.

Β. Επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως

18. Ο πρώτος λόγος αναιρέσεως υποδιαιρείται σε τρία σκέλη.

1. Επί του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως

19. Με το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως την προσβαλλόμενη απόφαση, υπέπεσε σε διαδικαστική πλημμέλεια και παρέθεσε αντιφατική αιτιολογία, καθόσον, στις σκέψεις 125, 183 έως 187, 228, 242 και 243 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, έκρινε ότι η Επιτροπή, διά της εκτιμήσεώς της ότι οι άδειες ΔΙ έπρεπε να επιμεριστούν για φορολογικούς σκοπούς στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, δεδομένου ότι οι έδρες της ASI και της AOE δεν είχαν υπαλλήλους ούτε φυσική παρουσία για τη διασφάλιση του ελέγχου και της διαχείρισής τους, προέβη σε επιμερισμό κερδών «κατ' αποκλεισμόν», ο οποίος δεν συνάδει με το άρθρο 25 του TCA 97, την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση. Οι ASI και AOI, η Ιρλανδία και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζουν ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής είναι απαράδεκτες, αλυσιτελείς και, εν πάση περιπτώσει, αβάσιμες.

α) Νομική εκτίμηση

1) Επί του παραδεκτού

20. Υπενθυμίζω ότι, κατά το άρθρο 256, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και το άρθρο 58, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η αναίρεση περιορίζεται σε νομικά ζητήματα. Μόνον το Γενικό Δικαστήριο είναι αρμόδιο να διαπιστώσει τα πραγματικά περιστατικά, εκτός αν η ανακρίβεια των διαπιστώσεών του προκύπτει από τα έγγραφα της δικογραφίας που του υποβλήθηκαν, καθώς και να εκτιμήσει τα αποδεικτικά στοιχεία που λαμβάνει υπόψη [10]. Επομένως, η διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών και η εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων δεν συνιστά, υπό την επιφύλαξη της ενδεχόμενης παραμορφώσεώς τους, νομικό ζήτημα υποκείμενο, αυτό καθεαυτό, στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου [11].

21. Η ASI και η AOI υποστηρίζουν ότι ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης ερμηνείας της προσβαλλομένης πράξεως ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου δεν συνιστά επίκληση πλάνης περί το δίκαιο, πλην της περιπτώσεως παραμορφώσεως της εν λόγω πράξεως λόγω προδήλως εσφαλμένης ερμηνείας της από το Γενικό Δικαστήριο. Προς στήριξη της ένστασής τους, επικαλούνται τις αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, DIR International Film κ.λπ. κατά Επιτροπής [12] και της 30ής Νοεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Γαλλίας και Orange [13]. Με την πρώτη

[10] Βλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo κατά Επιτροπής (C-492/21 P, EU:C:2023:354, σκέψη 106).

[11] Βλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Gmina Miasto Gdynia και Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo κατά Επιτροπής (C-163/22 P, EU:C:2023:515, σκέψη 99).

[12] Απόφαση C-164/98 P (στο εξής: απόφαση DIR International. EU:C:2000:48).

[13] Απόφαση C-486/15 P (στο εξής: απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας και Orange, EU:C:2016:912).

από τις αποφάσεις αυτές, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, μολονότι, στο πλαίσιο μιας προσφυγής ακυρώσεως, το Γενικό Δικαστήριο είναι δυνατό να ωθηθεί στο να ερμηνεύσει την αιτιολογία της προσβαλλομένης πράξεως κατά τρόπο διαφορετικό από αυτόν του εκδότη της, και δη, σε ορισμένες περιπτώσεις, να απορρίψει την παρατεθείσα απ' αυτόν ρητή αιτιολογία, δεν μπορεί να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο όταν κάτι τέτοιο δεν δικαιολογείται από κανένα ουσιαστικό στοιχείο, διότι στην περίπτωση αυτή θα υποκαθιστούσε με τη δική του αιτιολογία αυτή του εκδότη της πράξεως, υποπίπτοντας σε πλάνη περί το δίκαιο υποκείμενη στον έλεγχο του Δικαστηρίου[14]. Μολονότι αληθεύει ότι, στην εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι υπήρξε αλλοίωση του περιεχομένου της επίδικης αποφάσεως[15], από το γεγονός αυτό δεν μπορεί να συναχθεί, όπως θα επιθυμούσαν η ASI και η AOI, το συμπέρασμα ότι *μόνον* η προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία της προσβαλλομένης πράξεως από το Γενικό Δικαστήριο μπορεί να προβληθεί κατ' αναίρεση. Το συμπέρασμα αυτό αντιβαίνει επίσης στην εφαρμογή αυτού του νομολογιακού προηγούμενου από το Δικαστήριο προς την αντίθετη κατεύθυνση[16]. Όσον αφορά την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας και Orange, αρκεί η επισήμανση ότι, στη σκέψη 102 της αποφάσεως αυτής, στην οποία στηρίζονται οι ASI και AOI, το Δικαστήριο περιορίστηκε στη διαπίστωση ότι η Επιτροπή δεν προέβαλε επιχειρήματα προς στήριξη του ισχυρισμού της περί παραμορφώσεως της προσβαλλομένης ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσεως. Συνεπώς, η εν λόγω σκέψη δεν παρέχει κανένα στοιχείο προς στήριξη της ενστάσεως απαραδέκτου που προέβαλαν η ASI και η AOE. Επισημαίνω, επίσης, ότι το Δικαστήριο απέρριψε ήδη ρητώς ανάλογη ένσταση στην απόφαση της 10ης Μαρτίου 2022, Επιτροπή κατά Freistaat Bayern κ.λπ.[17], με την οποία έκρινε ότι συνιστά νομικό ζήτημα το οποίο παραδεκτώς προβάλλεται κατ' αναίρεση η ορθότητα της εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου ερμηνείας της αποφάσεως της οποίας τη νομιμότητα κλήθηκε να εκτιμήσει στο πλαίσιο προσφυγής ακυρώσεως[18]. Γενικότερα, το ζήτημα της ορθής ερμηνείας αποφάσεως της Επιτροπής εκδοθείσας βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ δεν μπορεί να εκφεύγει του αναιρετικού ελέγχου του Δικαστηρίου με το πρόσχημα ότι συνιστά «πραγματικό ζήτημα». Μολονότι δεν αποκλείω το ενδεχόμενο να υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες η επίκληση εσφαλμένης ερμηνείας μιας τέτοιας πράξεως θα μπορούσε στην πραγματικότητα να οδηγήσει στην επανεξέταση από το Δικαστήριο των εκτιμήσεων των πραγματικών περιστατικών στις οποίες προέβη το Γενικό Δικαστήριο, αυτό δεν συμβαίνει, κατά τη γνώμη μου, προδήλως στην περίπτωση της υπό κρίση αιτιάσεως, η οποία αφορά την ορθή κατανόηση της συλλογιστικής που ακολούθησε η Επιτροπή και του νομικού κριτηρίου που εφάρμοσε. Εν προκειμένω, η Επιτροπή, επικαλούμενη εσφαλμένη ερμηνεία της προσβαλλομένης αποφάσεως, προέβαλε πλάνη περί το δίκαιο υποκείμενη σε αναιρετικό έλεγχο.

22. Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως είναι αλυσιτελές, διότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως την προσβαλλόμενη απόφαση, ο μη επιμερισμός στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των κερδών που προκύπτουν από τις άδειες ΔΙ εξακολουθεί να επιβεβαιώνεται βάσει μόνον των διαπιστώσεων περί πραγματικών περιστατικών σχετικά με τις δραστηριότητες των υποκαταστημάτων αυτών που περιέχονται στην υπόλοιπη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι λόγος αναιρέσεως ο οποίος βάλλει κατά

[14] Βλ. απόφαση DIR International (σκέψη 42).

[15] Βλ. απόφαση DIR International (σκέψη 48).

[16] Βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής, (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψεις 142 έως 144). Βλ., επίσης, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2021 World Duty Free Group και Ισπανία κατά Επιτροπής (C-51/19 P και C-64/19 P, EU:C:2021:793, σκέψεις 70 έως 79).

[17] C-167/19 P και C-171/19 P (EU:C:2022:176, σκέψη 47). Βλ. επίσης απόφαση της 11ης Μαρτίου 2020, Επιτροπή κατά Gmina Miasto Gdynia και Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, σκέψη 121).

[18] Βλ. επίσης, εμμέσως, αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, σκέψεις 35 έως 37), της 14ης Νοεμβρίου 2019, Silec Cable και General Cable κατά Επιτροπής (C-599/18 P, EU:C:2019:966, σκέψη 82), της 31ης Ιανουαρίου 2019, Pandalis κατά EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, σκέψεις 102 έως 109), και διάταξη της 7ης Σεπτεμβρίου 2017, Natural Instinct κατά M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, σκέψη 4).

αιτιολογιών αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως που δεν ασκούν επιρροή στο διατακτικό της είναι αλυσιτελής και πρέπει να απορριφθεί [19]. Στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το Γενικό Δικαστήριο δεν περιορίστηκε στη διαπίστωση ότι η κύρια συλλογιστική στηριζόταν σε εσφαλμένες εκτιμήσεις σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του εφαρμοστέου ιρλανδικού φορολογικού δικαίου, αλλά εξέτασε επίσης και έκανε δεκτές τις αιτιάσεις που προέβαλαν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά των εκτιμήσεων περί των πραγματικών περιστατικών στις οποίες προέβη η Επιτροπή όσον αφορά τις δραστηριότητες του ομίλου Apple. Επομένως, προκειμένου να αμφισβητήσει λυσιτελώς τις διαπιστώσεις του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τις ανεπάρκειες της κύριας συλλογιστικής, διαπιστώσεις οι οποίες στηρίζονταν σε δύο διακριτές και αυτοτελείς κατηγορίες λόγων ακυρώσεως, η Επιτροπή όφειλε να προβάλει αιτιάσεις κατά των δύο αυτών κατηγοριών λόγων. Ο πρώτος λόγος αναιρέσεως είναι ακριβώς δομημένος προς αυτή την κατεύθυνση. Το πρώτο σκέλος του λόγου αυτού βάλλει κατά του συμπεράσματος του Γενικού Δικαστηρίου ότι, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή εφάρμοσε προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν», ενώ το δεύτερο και το τρίτο σκέλος βάλλουν κατά των λόγων με τους οποίους το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τις εν λόγω εκτιμήσεις περί των πραγματικών περιστατικών. Από το γεγονός ότι οι αιτιάσεις που αναπτύχθηκαν στο πλαίσιο καθενός από τα σκέλη αυτά, εξεταζόμενες χωριστά, δεν αρκούν αφ' εαυτών, εφόσον γίνουν δεκτές, για την αναίρεση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, δεν μπορεί να συναχθεί ότι είναι αλυσιτελείς, καθόσον πρέπει να εξεταστούν στο πλαίσιο του πρώτου λόγου αναιρέσεως στο σύνολό του. Επομένως, η ένσταση της Ιρλανδίας πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να απορριφθεί.

2) Επί της ουσίας

i) Επί της πρώτης αιτιάσεως: εσφαλμένη ερμηνεία της προσβαλλομένης αποφάσεως

23. Θα πρέπει να τονιστεί προκαταρκτικώς ότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί την ασυμβατότητα μιας συλλογιστικής «κατ' αποκλεισμόν» προς το άρθρο 25 του ΤCA 97, προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ή προς την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση. Η Επιτροπή ισχυρίζεται, ωστόσο, ότι δεν εφάρμοσε τη συλλογιστική αυτή. Κατόπιν της διευκρινίσεως αυτής, εκτιμώ ότι είναι αναγκαίο να υπενθυμίσω εν συντομία τα καίρια σημεία της κύριας συλλογιστικής της Επιτροπής. Σύμφωνα με τη δομή της προσβαλλομένης αποφάσεως, η συλλογιστική αυτή περιλαμβάνει τέσσερα σκέλη.

24. Στο πρώτο σκέλος, που περιλαμβάνεται στην ενότητα 8.2.2.1 της εν λόγω αποφάσεως, η Επιτροπή παρέθεσε τις δύο παραδοχές στις οποίες βασίστηκε στη συνέχεια της ανάλυσής της. Υποστήριξε, αφενός, ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του ΤCA 97 απαιτεί τον προηγούμενο καθορισμό μεθόδου επιμερισμού των κερδών, η οποία δεν ορίζεται στη διάταξη αυτή, και, αφετέρου, ότι η μέθοδος αυτή πρέπει να καταλήγει σε αποτέλεσμα σύμφωνο με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Η ορθότητα των δύο αυτών παραδοχών αναγνωρίσθηκε ρητώς από το Γενικό Δικαστήριο –η πρώτη με τη σκέψη 113 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και η δεύτερη με τις σκέψεις 211 και 212– και δεν αμφισβητήθηκε ούτε στο πλαίσιο αυτοτελούς αιτήσεως αναιρέσεως κατά της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ούτε, παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως. Πάρα τη μη αμφισβήτηση των ανωτέρω, πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να επισημανθεί ότι τα συμπεράσματα του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο του άρθρου 25 του ΤCA 97 συνάδουν πλήρως με την απόφαση Fiat Chrysler, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η Επιτροπή μπορεί να επικαλεστεί την αρχή αυτή μόνον εφόσον και στο μέτρο που η εφαρμογή

[19] Βλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-549/21 P, EU:C:2023:340, σκέψη 80 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

της προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους [20]. Πράγματι, αφενός, με τη σκέψη 221 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε ρητώς την άποψη της Επιτροπής ότι από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απορρέει αυτοτελής υποχρέωση των κρατών μελών να εφαρμόζουν την αρχή αυτή. Αφετέρου, ιδίως από τις σκέψεις 210, 211, 218 έως 220 και 247 της αποφάσεως αυτής προκύπτει ότι η εφαρμογή εν προκειμένω της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στηρίζεται στους φορολογικούς κανόνες του ιρλανδικού δικαίου σχετικά με τη φορολογία των εταιριών και δικαιολογείται από το πλαίσιο αναφοράς που προσδιόρισε η Επιτροπή και επικύρωσε το Γενικό Δικαστήριο. Επιπλέον, δεν προκύπτει ότι έχουν καθοριστεί στη διοικητική πρακτική των ιρλανδικών φορολογικών αρχών μέθοδοι ή κριτήρια για την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού τα οποία η Επιτροπή παρέβλεψε προκειμένου να εφαρμόσει παραμέτρους και κανόνες εκτός του εθνικού φορολογικού συστήματος. Αντιθέτως, στη σκέψη 239 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, όπως περιγράφεται από την Ιρλανδία, και η λειτουργική και πραγματική ανάλυση στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου της αναλύσεως που προτείνεται με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση συμπίπτουν [21]. Τέλος, όπως διαπίστωσε το Γενικό Δικαστήριο, ιδίως στη σκέψη 433 της εν λόγω αποφάσεως, η Ιρλανδία δεν εξήγησε επαρκώς ποια ήταν η ακριβής δικαιολόγηση των δεικτών και των αριθμητικών στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη στις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους της ASI και της AOE.

25. Στο δεύτερο σκέλος της κύριας συλλογιστικής της, το οποίο περιλαμβάνεται στην ενότητα 8.2.2.2, στοιχείο α′, της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διευκρίνισε τη μέθοδο επιμερισμού των κερδών η οποία στηρίζεται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και την οποία, κατά την άποψή της, έπρεπε να ακολουθήσουν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές δυνάμει του άρθρου 25 του TCA 97. Στην αιτιολογική σκέψη 272 της εν λόγω αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι τα κέρδη που καταλογίζονται στο υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας κατ' εφαρμογήν του προαναφερθέντος άρθρου είναι τα κέρδη «που αναμένεται ότι θα είχε το υποκατάστημα, ιδίως στις συναλλαγές του με τα άλλα μέρη της επιχείρησης, εάν ήταν χωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση με τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τις ασκούμενες λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η εταιρεία μέσω του υποκαταστήματός της και μέσω των άλλων μερών της επιχείρησης». Εντούτοις, κατά την Επιτροπή, εν προκειμένω, οι ιρλανδικές αρχές, προτού εγκρίνουν τη μέθοδο που πρότεινε η Apple για τον επιμερισμό των κερδών, όφειλαν να εξακριβώσουν αν, όπως υποστηρίζει η Apple, οι άδειες ΔΙ και τα σχετικά κέρδη έπρεπε να επιμεριστούν εκτός Ιρλανδίας και, προς τούτο, όφειλαν να συγκρίνουν τις λειτουργίες που ασκούν, τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούν και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν η ASI και η AOE μέσω, αντιστοίχως, των εταιρικών εδρών τους και των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους (αιτιολογική σκέψη 273).

26. Στο τρίτο σκέλος της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή προέβη η ίδια στην επαλήθευση αυτή, ακολουθώντας το σχέδιο που αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 275 της εν λόγω αποφάσεως, το οποίο συνεπαγόταν την ανάλυση των δύο διαφορετικών σεναρίων που επικαλέστηκαν η Ιρλανδία και η Apple για να δικαιολογήσουν τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ εκτός Ιρλανδίας. Τα σενάρια αυτά, τα οποία στηρίζονται, πρώτον, στις λειτουργίες των εταιρικών εδρών και, δεύτερον, στις λειτουργίες που ασκούσε η Apple Inc. εξετάστηκαν, αντιστοίχως, στην ενότητα 8.2.2.2, στοιχείο β′ (αιτιολογικές σκέψεις 276 έως 307) και στην ενότητα 8.2.2.2, στοιχείο γ′, της προσβαλλομένης αποφάσεως (αιτιολογικές σκέψεις 308

[20] Βλ., ιδίως, σκέψεις 73 και 74 και 96 έως 105 της αποφάσεως Fiat Chrysler.

[21] Σύμφωνα με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, η ανάλυση στο πρώτο στάδιο αποσκοπεί στον προσδιορισμό των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων που πρέπει να επιμεριστούν στη μόνιμη εγκατάσταση μιας εταιρίας.

έως 318). Ακριβώς στο πλαίσιο της εξετάσεως του πρώτου από τα σενάρια αυτά, η Επιτροπή ακολούθησε την επικρινόμενη από το Γενικό Δικαστήριο προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν». Επομένως, πρέπει να εκτεθούν εν συντομία τα δύο διακριτά στάδια της εξετάσεως αυτής. Στο πρώτο στάδιο, στις αιτιολογικές σκέψεις 281 έως 293, η Επιτροπή εξέτασε την κατάσταση των εταιρικών εδρών. Κατ' αρχάς, επισήμανε ότι, κατά την κρίσιμη περίοδο, οι εταιρικές έδρες υπήρχαν μόνο «στα χαρτιά», καθώς η ASI και η AOE δεν είχαν φυσική παρουσία ούτε διέθεταν υπαλλήλους εκτός της Ιρλανδίας και τις λειτουργίες των εταιρικών εδρών μπορούσαν να ασκήσουν μόνον τα μέλη των αντίστοιχων διοικητικών συμβουλίων τους (αιτιολογική σκέψη 281). Ωστόσο, ισχυρίστηκε ότι τα μόνα αποδεικτικά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή της σχετικά με τις δραστηριότητες που ασκούσαν τα εν λόγω συμβούλια δεν παρείχαν καμία ένδειξη για δραστηριότητες σχετικές με τις άδειες ΔΙ ή για οποιαδήποτε συζήτηση ή απόφαση σχετικά με τη σύναψη ή την τροποποίηση της συμφωνίας επιμερισμού κόστους, τουλάχιστον μέχρι το τέλος του 2014 (αιτιολογικές σκέψεις 282 έως 285). Στο πλαίσιο αυτό, απέρριψε ως αόριστο και αναπόδεικτο τον ισχυρισμό της Apple ότι οι δραστηριότητες των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE ασκούνταν με «χιλιάδες τρόπους», σημειώνοντας ότι, κατά τα λοιπά, εάν αυτές οι δραστηριότητες ήταν σημαντικές, η ASI και η AOE θα θεωρούνταν ότι διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στις ΗΠΑ, με δεδομένο ότι η πλειοψηφία των μελών των συμβουλίων τους είχαν τη βάση τους εκεί (αιτιολογική σκέψη 287). Εν συνεχεία, στις αιτιολογικές σκέψεις 288 και 289, στις οποίες στηρίζεται ιδίως το Γενικό Δικαστήριο, η Επιτροπή επισήμανε, αφενός, ότι όχι μόνον δεν υπήρχαν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τις δραστηριότητες που ασκούσαν οι εταιρικές έδρες όσον αφορά τη διαχείριση των αδειών ΔΙ, αλλά και ότι δεν είχαν ούτε την ικανότητα να ασκήσουν λειτουργίες ενεργού διαχείρισης στο πλαίσιο αυτό και, αφετέρου, ότι, καθόσον οι εταιρικές έδρες δεν απασχολούσαν προσωπικό, οι λειτουργίες αυτές, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που ανατέθηκαν στην ASI και στην AOE με τη συμφωνία επιμερισμού κόστους, μπορούσαν να ασκηθούν μόνο από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα [22]. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή, με την αιτιολογική σκέψη 293 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εταιρικές έδρες «δεν ασκούσαν τον έλεγχο ή τη διαχείριση, ούτε ήταν σε θέση να ασκήσουν τον έλεγχο ή τη διαχείριση, των αδειών ΔΙ […] κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παράγεται το είδος εισοδημάτων που κατέγραφαν οι εν λόγω εταιρίες». Στο δεύτερο στάδιο, η Επιτροπή εξέτασε την κατάσταση των ιρλανδικών υποκαταστημάτων προκειμένου να αποδείξει ότι μια ανάλυση που θα λάμβανε υπόψη μόνον τις λειτουργίες που ασκούσαν, τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούσαν και τους κινδύνους που ανέλαβαν τα εν λόγω υποκαταστήματα θα οδηγούσε στο ίδιο αποτέλεσμα. Στις αιτιολογικές σκέψεις 296 έως 303 της προσβαλλομένης αποφάσεως, απαρίθμησε τις λειτουργίες που ασκούσαν τα εν λόγω υποκαταστήματα, οι οποίες, κατά την άποψή της, θα έπρεπε να οδηγήσουν τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές να μην δεχθούν, χωρίς περαιτέρω ελέγχους, τον αβάσιμο ισχυρισμό της Apple ότι οι άδειες ΔΙ και τα κέρδη τους έπρεπε να επιμεριστούν στο σύνολό τους εκτός Ιρλανδίας. Στην αιτιολογική σκέψη 305 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα, αφενός, ότι ένας τέτοιος επιμερισμός κερδών δεν αντικατόπτριζε μια κατανομή που θα γινόταν δεκτή από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, αν ήταν διακριτές και αυτοτελείς επιχειρήσεις λειτουργούσες υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, και, αφετέρου, ότι, με δεδομένη την απουσία λειτουργιών οι οποίες ασκούνταν από τις εταιρικές έδρες και/ή με δεδομένες τις λειτουργίες που ασκούνταν από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, οι άδειες ΔΙ της Apple έπρεπε να έχουν επιμεριστεί στα ιρλανδικά υποκαταστήματα για φορολογικούς σκοπούς.

[22] Παρόμοια επιχειρηματολογία περιέχεται στις αιτιολογικές σκέψεις 290 και 323 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ενώ σε πολλές αιτιολογικές σκέψεις, καθώς και στον τίτλο της ενότητας 8.2.2.2, στοιχείο β', της εν λόγω αποφάσεως, γίνεται γενικότερη αναφορά στο γεγονός ότι οι εταιρικές έδρες δεν διέθεταν φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους.

27. Τέλος, στο τέταρτο μέρος της κύριας συλλογιστικής της, που παρατίθεται στην ενότητα 8.2.2.2, στοιχείο γ′, η Επιτροπή ολοκληρώνει την προηγούμενη ανάλυσή της, διαπιστώνοντας ότι, δεδομένης της μεθόδου που χρησιμοποίησαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές για τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ και των σχετικών κερδών τους, οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν οδηγήσει σε σημαντική μείωση των φορολογητέων στην Ιρλανδία κερδών της ASI και της AOE και, ως εκ τούτου, είχαν χορηγήσει στις εν λόγω εταιρίες επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

28. Από τα ανωτέρω μπορούν να συναχθούν τα ακόλουθα συμπεράσματα όσον αφορά την προσέγγιση που ακολούθησε η Επιτροπή στην κύρια συλλογιστική της. Πρώτον, έκρινε εφαρμοστέο –δυνάμει του άρθρου 25 του TCA 97 και προκειμένου να διασφαλιστεί, σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού– ένα νομικό κριτήριο το οποίο συνίσταται στη *σύγκριση* των λειτουργιών που ασκούν, αντιστοίχως, οι εταιρικές έδρες και τα ιρλανδικά υποκαταστήματα σε σχέση με τις άδειες ΔΙ. Δεύτερον, κατ' εφαρμογήν του κριτηρίου αυτού, η Επιτροπή προέβη σε *χωριστή εξέταση* του ρόλου που ανέλαβε καθεμιά από τις οντότητες αυτές όσον αφορά τις εν λόγω άδειες. Τρίτον, μετά το πέρας της εξετάσεως αυτής, διαπίστωσε, αφενός, πλήρη *απουσία λειτουργιών* σε σχέση με τις άδειες ΔΙ όσον αφορά τις εταιρικές έδρες και, αφετέρου, έναν *ενεργό ρόλο*, ο οποίος προκύπτει από την ανάληψη σειράς λειτουργιών –ορισμένες από τις οποίες θεωρούνται «κρίσιμες»– και των κινδύνων που συνδέονται με τη διαχείριση και την εκμετάλλευση των εν λόγω αδειών όσον αφορά τα ιρλανδικά υποκαταστήματα. Τέταρτον, η διαπίστωση ότι οι εταιρικές έδρες δεν ασκούσαν κρίσιμες λειτουργίες στηρίζεται στην έλλειψη αποδείξεων περί του αντιθέτου εκ μέρους της Apple, σε συνδυασμό με τη διαπίστωση της έλλειψης πραγματικής ικανότητας των εδρών αυτών να εκτελέσουν τις εν λόγω λειτουργίες. Πέμπτον, η συλλογιστική της Επιτροπής δεν στηρίζεται ούτε αποκλειστικά ούτε κατά κύριο λόγο στη διαπίστωση ότι *οι εταιρικές έδρες δεν διέθεταν φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους*, μολονότι η διαπίστωση αυτή επαναλαμβάνεται στις αιτιολογικές σκέψεις της προσβαλλομένης αποφάσεως, αλλά μάλλον στην απουσία *λειτουργιών* ασκούμενων από τις εταιρικές έδρες όσον αφορά τις άδειες ΔΙ.

29. Ως εκ τούτου, αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στις επικρινόμενες σκέψεις της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι άδειες ΔΙ και τα σχετικά κέρδη έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα όχι με βάση τη διαπίστωση αυτή καθεαυτήν του γεγονότος ότι οι εταιρικές έδρες δεν είχαν ούτε υπαλλήλους ούτε φυσική παρουσία, αλλά μάλλον με βάση τη συσχέτιση δύο χωριστών διαπιστώσεων –ήτοι, αφενός, της παντελούς απουσίας ανάληψης λειτουργιών και κινδύνων από τις εταιρικές έδρες και, αφετέρου, της πολλαπλότητας και του κεντρικού χαρακτήρα εκείνων που είχαν αναλάβει τα υποκαταστήματα– η οποία έγινε στο πλαίσιο της εφαρμογής του νομικού κριτηρίου που εκτίθεται στην αιτιολογική σκέψη 272 της προσβαλλομένης αποφάσεως, το οποίο απαιτούσε ακριβώς τη σύγκριση μεταξύ των ασκούμενων λειτουργιών, των χρησιμοποιούμενων στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων που αναλάμβαναν τα διάφορα μέρη που αποτελούσαν την ASI και την AOE.

30. Βάσει του συνόλου των προεκτεθέντων, φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο καθώς έκρινε, ερμηνεύοντας εσφαλμένως την προσβαλλόμενη απόφαση, ότι η Επιτροπή, με την κύρια συλλογιστική της, υιοθέτησε προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν». Η πλάνη αυτή αφορά όχι μόνον τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 187 και 188 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως σε σχέση με το άρθρο 25 του TCA 97, αλλά και το σκεπτικό της αποφάσεως αυτής με το οποίο το Γενικό Δικαστήριο επέκρινε τις λοιπές εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με την κανονική φορολόγηση των κερδών βάσει του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου, οι οποίες αφορούσαν, αντιστοίχως, την αρχή του πλήρους

ανταγωνισμού (σκέψεις 228 και 229) και την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση (σκέψεις 243 και 244). Συγκεκριμένα, στηριζόμενο στην ίδια εσφαλμένη ερμηνεία, το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η μέθοδος που ακολούθησε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση δεν ήταν σύμφωνη ούτε με την εν λόγω αρχή αυτή ούτε με την εν λόγω προσέγγιση.

ii) Επί της δεύτερης αιτιάσεως: διαδικαστική πλημμέλεια

31. Στο πλαίσιο της δεύτερης αιτιάσεως του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως, παραπέμποντας στην απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Land Burgenland κ.λπ. κατά Επιτροπής[23], η Επιτροπή υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε διαδικαστική πλημμέλεια αγνοώντας την ανάλυση των λειτουργιών που ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, η οποία περιλαμβάνεται στις αιτιολογικές σκέψεις 296 έως 303 της προσβαλλομένης αποφάσεως, καθώς και τις παρατηρήσεις που υπέβαλε πρωτοδίκως, στις οποίες εξηγούσε λεπτομερέστερα τις λειτουργίες αυτές.

32. Η αιτίαση αυτή δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτή. Δεν χρειάζεται να σταθεί κανείς περισσότερο στην ελάχιστη συνάφεια του νομολογιακού προηγουμένου που επικαλείται η Επιτροπή –στο οποίο το Δικαστήριο επισήμανε ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν εξέτασε τα επιχειρήματα που περιέχονταν στο εισαγωγικό δικόγραφο και τα οποία αναπτύχθηκαν μεταγενέστερα από τον προσφεύγοντα κατά τη διάρκεια της διαδικασίας– καθόσον αρκεί η επισήμανση ότι η Επιτροπή επιδιώκει, κατ' ουσίαν, να επικρίνει ως διαδικαστική πλημμέλεια το γεγονός ότι το Γενικό Δικαστήριο υιοθέτησε διαφορετική ερμηνεία της προσβαλλομένης αποφάσεως από εκείνη που υποστήριξε η Επιτροπή. Όπως υπομνήσθηκε στο σημείο 18 των παρουσών προτάσεων, το Γενικό Δικαστήριο όφειλε όχι μόνο να ερμηνεύσει την απόφαση αυτή, αλλά και να αποκλίνει από την ερμηνεία που υποστήριξε κατά τη διάρκεια της δίκης η Επιτροπή, εφόσον τούτο ήταν δικαιολογημένο. Εν προκειμένω, από την ανάγνωση του συνόλου της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή στηρίχθηκε σε προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν», δεν παρέλειψε να λάβει υπόψη κανένα από τα στοιχεία της προσβαλλομένης αποφάσεως, συμπεριλαμβανομένης της αναλύσεως των λειτουργιών που ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, αλλά απλώς ερμήνευσε διαφορετικά από την Επιτροπή τη βαρύτητα των διακριτών αυτών στοιχείων και τη διάρθρωσή τους στην οικονομία της αποφάσεως αυτής. Υπό τις συνθήκες αυτές, η αιτίαση της Επιτροπής στερείται αυτοτέλειας και συγχέεται με την επίκληση εσφαλμένης ερμηνείας.

iii) Επί της τρίτης αιτιάσεως: αντιφατική και ανεπαρκής αιτιολογία

33. Με την τρίτη αιτίαση του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο διττή έλλειψη αιτιολογίας.

34. Πρώτον, στηριζόμενη στα ίδια επιχειρήματα με εκείνα που προβλήθηκαν προς στήριξη της μόλις εξετασθείσας αιτιάσεως περί διαδικαστικής πλημμέλειας, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη, καθόσον καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η κύρια συλλογιστική στηρίζεται σε προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν», δεδομένου ότι δεν εκτίθενται οι λόγοι για τους οποίους το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη την ανάλυση της Επιτροπής σχετικά με τις λειτουργίες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων. Συναφώς, φρονώ, κατ' ουσίαν για τους ίδιους λόγους με εκείνους που εκτίθενται στο σημείο 28 των παρουσών προτάσεων, ότι η αιτίαση της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

[23] Απόφαση C-214/12 P, C-215/12 P και C-223/12 P (EU:C:2013:682, σκέψη 112).

35. Δεύτερον, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως είναι αντιφατική. Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι υφίσταται σαφής αντίφαση μεταξύ, αφενός, των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 186, 228 και 243 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, κατά τα οποία η Επιτροπή δεν επιχείρησε να αποδείξει ότι ο επιμερισμός των αδειών ΔΙ στα ιρλανδικά υποκαταστήματα απέρρεε από τις δραστηριότητες που αυτά πράγματι ασκούσαν και, αφετέρου, των σκέψεων 283, 284 και 295 της αποφάσεως αυτής, με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, αντιθέτως, ότι η Επιτροπή είχε προσδιορίσει τις ασκούμενες από τα εν λόγω υποκαταστήματα λειτουργίες οι οποίες, κατά την άποψή της, δικαιολογούσαν τον ως άνω επιμερισμό. Μια τέτοια αντίφαση δεν εξηγείται, όπως προτείνουν οι ASI και AOI, ερμηνεύοντας την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση υπό την έννοια ότι το Γενικό Δικαστήριο προσήψε στην πραγματικότητα στην Επιτροπή ότι δεν εφάρμοσε προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν» αλλά «μικτή» προσέγγιση. Πράγματι, σε μια τέτοια ερμηνεία, πέραν του σαφούς γράμματος της εν λόγω αποφάσεως, αντιτίθεται η σχέση μεταξύ των διαφόρων τμημάτων της αποφάσεως αυτής, στα οποία περιλαμβάνονται οι σκέψεις από τις οποίες απορρέει η επικαλούμενη από την Επιτροπή αντιφατική αιτιολογία. Συγκεκριμένα, οι σκέψεις 255 έως 295 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως εντάσσονται στο τρίτο σκέλος των λόγων αναιρέσεως που αφορούν την ανάλυση της κύριας συλλογιστικής. Από τη σκέψη 250 της αποφάσεως αυτής προκύπτει ότι οι εκτιμήσεις που περιλαμβάνονται στο τμήμα αυτό πραγματοποιούνται «για λόγους πληρότητας» («for the sake of completeness»), δεδομένου ότι το Γενικό Δικαστήριο έχει ήδη καταλήξει, κατά το πέρας του δεύτερου μέρους της αναλύσεώς του, στο συμπέρασμα ότι η κύρια συλλογιστική της Επιτροπής «στηρίχθηκε σε εσφαλμένες εκτιμήσεις σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του εφαρμοστέου εν προκειμένω ιρλανδικού δικαίου». Με άλλα λόγια, οι σκέψεις 255 έως 295 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως έχουν, στο πλαίσιο της οικονομίας της συλλογιστικής του Γενικού Δικαστηρίου, επάλληλο χαρακτήρα. Το συμπέρασμα που περιέχεται στην προαναφερθείσα σκέψη 249 δεν φαίνεται, πράγματι, να έχει ενδιάμεσο χαρακτήρα, ούτε να απαιτεί την επιπλέον ανάλυση που περιλαμβάνεται στις σκέψεις 255 έως 295 της αποφάσεως αυτής, την οποία πραγματοποιεί το Γενικό Δικαστήριο για λόγους πληρότητας και μόνον. Επομένως, η τρίτη αιτίαση του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως, καθόσον με αυτή προβάλλεται αντιφατική αιτιολογία, πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτή.

β) Πρόταση επί του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως

36. Βάσει του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να κάνει δεκτό το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως.

2. Επί του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως

37. Το δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως βάλλει κατά των σκέψεων 251 έως 311 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, στις οποίες το Γενικό Δικαστήριο έλεγξε τις εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple, εξετάζοντας διαδοχικά τις δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI (σκέψεις 255 έως 284), τις δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE (σκέψεις 285 έως 295) και τις δραστηριότητες εκτός των υποκαταστημάτων αυτών (σκέψεις 296 έως 309). Η Επιτροπή αμφισβητεί τη σιωπηρή αποδοχή από το Γενικό Δικαστήριο της κρισιμότητας των λειτουργιών που ασκούσε η Apple Inc. για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία. Υποστηρίζει ότι, στο μέτρο που η Apple Inc. αποτελεί διακριτή οντότητα σε σχέση με την ASI και την AOE, οι λειτουργίες που ασκεί όσον αφορά τη ΔΙ του ομίλου Apple υπό την ιδιότητά της ως μητρικής εταιρίας ή κατ' εφαρμογήν ενδοομιλικών συμφωνιών, είτε «προς όφελος» του ομίλου στο σύνολό του ή ειδικά προς όφελος των εταιριών αυτών, ή «για

λογαριασμό» τους, ουδεμία επιρροή ασκούν στο ζήτημα σε ποιον, μεταξύ των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ή των εταιρικών εδρών, έπρεπε να επιμεριστούν για φορολογικούς σκοπούς οι εδαφικώς περιορισμένες άδειες που κατέχουν οι εν λόγω εταιρίες. Η Επιτροπή προβάλλει δύο χωριστές αιτιάσεις. Η πρώτη αφορά διαδικαστική πλημμέλεια και ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, η δεύτερη παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, παραμόρφωση του ιρλανδικού δικαίου και διαδικαστική πλημμέλεια. Με επιχειρήματα που συμπίπτουν σε μεγάλο βαθμό, οι ASI και AOE, καθώς και η Ιρλανδία και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργο υποστηρίζουν ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής είναι εν μέρει απαράδεκτες και αλυσιτελείς και, εν πάση περιπτώσει, αβάσιμες. Αντιστρέφοντας τη σειρά παρουσιάσεως που ακολούθησε η Επιτροπή, θα αρχίσω με την εξέταση της δεύτερης αιτιάσεως.

α) Επί της δεύτερης αιτιάσεως

38. Η Επιτροπή υποστηρίζει, πρωτίστως, ότι το Γενικό Δικαστήριο, στηριζόμενο στις λειτουργίες της Apple Inc., παραβίασε την προσέγγιση της διακριτής οντότητας και την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στην οποία στηρίζεται το άρθρο 25 του TCA 97. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με την απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) κατά Επιτροπής (στο εξής: απόφαση Andres)[24], η εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του εθνικού δικαίου συνιστά εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το Γενικό Δικαστήριο παρέβη επίσης τη διάταξη αυτή. Ειδικότερα, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς ερμήνευσε το ιρλανδικό δίκαιο, αποφαινόμενο, στη σκέψη 248 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ότι «για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97, για τον επιμερισμό των κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής». Εντούτοις, στις σκέψεις 255 έως 302 της αποφάσεως αυτής, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε ένα διαφορετικό και εσφαλμένο «νομικό κριτήριο», καθόσον συνέκρινε τις λειτουργίες που ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα με εκείνες που ασκούσε η Apple Inc. αντί για τις λειτουργίες που ασκούσαν οι εταιρικές έδρες. Επικουρικώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η παραβίαση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού και της προσεγγίσεως της διακριτής οντότητας συνιστά πρόδηλη παραμόρφωση του εθνικού δικαίου. Τέλος, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο διαδικαστική πλημμέλεια συνιστάμενη στο ότι στηρίχθηκε σε απαράδεκτα αποδεικτικά στοιχεία.

1) Επί του παραδεκτού

39. Οι ASI και AOI, καθώς και η Ιρλανδία και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργο, υποστηρίζουν ότι η υπό κρίση αιτίαση είναι απαράδεκτη καθόσον βάλλει κατά της εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων.

40. Είχα ήδη την ευκαιρία να υπενθυμίσω ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να εξακριβώνει τα πραγματικά περιστατικά ούτε, κατ' αρχήν, να εξετάζει τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία έκανε δεκτά το Γενικό Δικαστήριο σε σχέση με τα περιστατικά αυτά, υπό την επιφύλαξη των εκ μέρους του εσφαλμένων διαπιστώσεων περί τα πραγματικά περιστατικά καθώς και της παραμόρφωσης των προσκομισθέντων ενώπιόν του αποδεικτικών στοιχείων[25]. Το Δικαστήριο έχει, ωστόσο, διευκρινίσει ότι, όταν το Γενικό Δικαστήριο έχει διαπιστώσει ή εκτιμήσει τα πραγματικά

[24] Απόφαση C-203/16 P, EU:C:2018:505 (σκέψεις 77 έως 81).

[25] Πρβλ, απόφαση της 8ης Ιουνίου 2023, Severstal και NLMK κατά Επιτροπής (C-747/21 P και C-748/21 P, EU:C:2023:459, σκέψεις 45 και 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

περιστατικά, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει, δυνάμει του άρθρου 256 ΣΛΕΕ, τη νομική υπαγωγή των εν λόγω πραγματικών περιστατικών και τις εξ αυτής αντληθείσες έννομες συνέπειες. Η εξουσία ελέγχου του Δικαστηρίου εκτείνεται, μεταξύ άλλων, στο ζήτημα εάν τηρήθηκαν οι κανόνες περί του βάρους αποδείξεως και της διεξαγωγής των αποδείξεων, καθώς και στο ζήτημα εάν το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε ορθά νομικά κριτήρια κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων[26]. Εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη τις λειτουργίες της Apple Inc., υπέπεσε σε πλάνη που καθιστά πλημμελή την ανάλυση των πραγματικών περιστατικών στην οποία προέβη στις σκέψεις 251 έως 311 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και τα αποτελέσματα στα οποία καταλήγει η ανάλυση αυτή, με συνέπεια την εσφαλμένη εφαρμογή του εθνικού δικαίου και την παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ως εκ τούτου, τα επιχειρήματα της Επιτροπής αφορούν τη συμβατότητα με το ιρλανδικό δίκαιο του κριτηρίου βάσει του οποίου το Γενικό Δικαστήριο χαρακτήρισε τα πραγματικά περιστατικά (του «νομικού κριτηρίου» που εφάρμοσε το Γενικό Δικαστήριο) και τις έννομες συνέπειες που απορρέουν από αυτά. Υπό αυτές τις συνθήκες, είναι σαφές ότι η υπό κρίση αιτίαση δεν αποσκοπεί στο σύνολό της στην αμφισβήτηση της διαπιστώσεως των πραγματικών περιστατικών ή της εκτιμήσεως των αποδεικτικών στοιχείων από το Γενικό Δικαστήριο. Τούτο δεν αποκλείει ότι ορισμένες από τις επικρίσεις που διατυπώνει η Επιτροπή κατά μεμονωμένων στοιχείων της αναλύσεως των πραγματικών περιστατικών στην οποία προέβη το Γενικό Δικαστήριο μπορούν, εξεταζόμενες χωριστά, να αποδειχθούν απαράδεκτες για τον λόγο αυτόν. Το ενδεχόμενο αυτό θα εξεταστεί κατά την ανάλυση.

41. Οι ASI και AOI καθώς και η Ιρλανδία και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργο υποστηρίζουν, επίσης, ότι η υπό κρίση αιτίαση είναι απαράδεκτη στο μέτρο που βάλλει κατά των εκτιμήσεων του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με το ιρλανδικό δίκαιο, χωρίς να προβάλλεται παραμόρφωσή του. Ειδικότερα, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της αποφάσεως Andres ισχυριζόμενη, κατ' ουσίαν, ότι κάθε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του εθνικού δικαίου συνιστά εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

42. Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, «όσον αφορά τον αναιρετικό έλεγχο των σχετικών με το εθνικό δίκαιο εκτιμήσεων του Γενικού Δικαστηρίου, οι οποίες, στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, αποτελούν εκτιμήσεις αφορώσες πραγματικά περιστατικά, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει αποκλειστικώς και μόνον αν υπήρξε παραμόρφωση του δικαίου αυτού». Αντιθέτως, «δεδομένου ότι η εξέταση, κατ' αναίρεση, του νομικού χαρακτηρισμού υπό το πρίσμα μιας διατάξεως του δικαίου της Ένωσης ο οποίος αποδόθηκε στο εν λόγω εθνικό δίκαιο από το Γενικό Δικαστήριο αποτελεί νομικό ζήτημα, η εν λόγω εξέταση εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου»[27]. Με τις σκέψεις 79 έως 81 της αποφάσεως Andres, τις οποίες επικαλείται η Επιτροπή, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, μολονότι «το περιεχόμενο ή [η] έκταση εφαρμογής του εθνικού δικαίου» όπως αυτά διαπιστώθηκαν από το Γενικό Δικαστήριο, δεν μπορούν, κατ' αρχήν και με την επιφύλαξη της παραμορφώσεως του δικαίου αυτού, να αποτελέσουν αντικείμενο αναιρετικού ελέγχου, εντούτοις ο χαρακτηρισμός των κανόνων του εν λόγω δικαίου ως «πλαισίου αναφοράς» και, επομένως, η ορθή οριοθέτηση από το Γενικό Δικαστήριο του κρίσιμου συστήματος αναφοράς υπόκειται, αντιθέτως, σε αναιρετικό έλεγχο. Με την απόφαση Fiat Chrysler, το Δικαστήριο διευκρίνισε περαιτέρω ότι το ζήτημα αν το Γενικό Δικαστήριο, κατά την

[26] Βλ. απόφαση της 2ας Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Ιταλίας κ.λπ. (C-425/19, EU:C:2021:154, σκέψη 53).

[27] Βλ. απόφαση Andres (σκέψη 78).

οριοθέτηση αυτή, εφάρμοσε ορθώς ένα νομικό κριτήριο, όπως την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, αποτελεί «κατ' επέκταση» νομικό ζήτημα που υπόκειται στον αναιρετικό έλεγχο του Δικαστηρίου[28].

43. Υπό το πρίσμα των αρχών αυτών και στο παρόν στάδιο εξελίξεως της νομολογίας, η προτεινόμενη από την Επιτροπή ερμηνεία της αποφάσεως Andres επιδέχεται κριτική. Ο αυτοματισμός στον οποίο βασίζεται αναιρεί εκ των πραγμάτων τη διάκριση, η οποία επιβεβαιώθηκε με την απόφαση Fiat Chrysler, μεταξύ, αφενός, των διαπιστώσεων του Γενικού Δικαστηρίου που αποσκοπούν στη διευκρίνιση του *περιεχομένου και της εκτάσεως* του εθνικού δικαίου καθώς και της *εφαρμογής του* εν προκειμένω και, αφετέρου, των διαπιστώσεων σχετικά με το δίκαιο αυτό από τις οποίες εξαρτάται η ορθή οριοθέτηση του συστήματος αναφοράς για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, επομένως, ο προσδιορισμός των διατάξεων του εθνικού δικαίου που εμπίπτουν στο εν λόγω σύστημα αναφοράς[29].

44. Στην πραγματικότητα, η συζήτηση μεταξύ των διαδίκων εγείρει το λεπτό ζήτημα του ορίου μεταξύ της διαπιστώσεως των πραγματικών περιστατικών και του νομικού χαρακτηρισμού τους υπό το πρίσμα των εκτιμήσεων του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με το εθνικό δίκαιο περί κρατικών ενισχύσεων. Ο νομικός χαρακτηρισμός συνίσταται, ως γνωστόν, στην υπαγωγή των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών που έχουν προηγουμένως αποδειχθεί σε ορισμένη νομική κατηγορία ή έννοια, εξ αυτής δε προκύπτει ο προσδιορισμός των εφαρμοστέων εν προκειμένω κανόνων δικαίου. Δεδομένου ότι πρόκειται για μια ουσιωδώς γνωσιακή διαδικασία, διακρίνεται από την απλή διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών και, λαμβανομένης υπόψη της πρωταρχικής σημασίας που έχει στο πλαίσιο του νομικού συλλογισμού, είναι δυνατό, όπως προεκτέθηκε, να αναθεωρηθεί στο πλαίσιο αιτήσεως αναιρέσεως. Πάντως, αν γίνει δεκτό ότι η πλάνη ως προς τον ορισμό της έννοιας και του περιεχομένου διατάξεως του εθνικού δικαίου ή της εφαρμογής της, η οποία προβάλλεται στο πλαίσιο αιτήσεως αναιρέσεως, είναι ικανή, στο μέτρο που επηρεάζει την οριοθέτηση ή την εφαρμογή του συστήματος αναφοράς, να επηρεάσει τη σύνδεση της συγκεκριμένης περιπτώσεως με την έννοια του επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η πλάνη αυτή θα πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να μπορεί να ελεγχθεί από το Δικαστήριο, ως πλάνη ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό του εθνικού δικαίου βάσει διατάξεως του δικαίου της Ένωσης[30].

45. Εν πάση περιπτώσει, απομένει να διευκρινιστεί από το Δικαστήριο το πραγματικό πεδίο εφαρμογής των αρχών που εκτίθενται στο σημείο 37 των παρουσών προτάσεων, το δε όριο μεταξύ των ενστάσεων που παραδεκτώς προβάλλονται κατ' αναίρεση και των απαράδεκτων ενστάσεων, όσον αφορά την εκτίμηση του εθνικού δικαίου από το Γενικό Δικαστήριο, παραμένει ρευστό.

46. Ωστόσο, τα ανωτέρω δεν επηρεάζουν, κατά τη γνώμη μου, το παραδεκτό των επιχειρημάτων που αναπτύσσει η Επιτροπή με την υπό κρίση αιτίαση. Πράγματι, αφενός, η Επιτροπή συμφωνεί ανεπιφύλακτα με το νομικό κριτήριο το οποίο, κατά την άποψή της, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε εφαρμοστέο εν προκειμένω δυνάμει του ιρλανδικού δικαίου για την ανάλυση της υπάρξεως πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Αφετέρου, η Επιτροπή

[28] Απόφαση Fiat Chrysler (σκέψη 85).

[29] Κατά πάγια νομολογία, ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς πρέπει να απορρέει από αντικειμενική εξέταση «του περιεχομένου, της διάρθρωσης και των πρακτικών αποτελεσμάτων των εφαρμοστέων βάσει του εθνικού δικαίου του εν λόγω κράτους κανόνων» (βλ. απόφαση Fiat Chrysler, σκέψη 72 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[30] Επ' αυτού, βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου κ.λπ. (C-457/21, EU:C:2023:466, σημείο 88).

προβάλλει εσφαλμένη εφαρμογή του εθνικού δικαίου στις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως μόνο στο μέτρο που, κατά το θεσμικό αυτό όργανο, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε, στην πράξη, νομικό κριτήριο διαφορετικό από εκείνο που ορθώς προσδιορίστηκε. Επομένως, φρονώ ότι η αιτίαση που διατυπώνει η Επιτροπή καταλέγεται μεταξύ εκείνων τις οποίες, με τη σκέψη 85 της αποφάσεως Fiat Chrysler, το Δικαστήριο έκρινε παραδεκτές «κατ' επέκταση», δεδομένου ότι θέτουν εν τέλει υπό αμφισβήτηση την επιλογή του συστήματος αναφοράς στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου της αναλύσεως της υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

47. Εν πάση περιπτώσει, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν οι ASI και AOI καθώς και η Ιρλανδία, η Επιτροπή επικαλείται επίσης ρητώς παραμόρφωση του ιρλανδικού δικαίου, πράγμα που πρέπει κατ' ανάγκην να οδηγήσει το Δικαστήριο να εκτιμήσει επί της ουσίας την επιχειρηματολογία της Επιτροπής, τουλάχιστον προκειμένου να εξακριβώσει αν μια τέτοια παραμόρφωση αποδεικνύεται επαρκώς.

48. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι οι λόγοι απαραδέκτου που προέβαλαν η Ιρλανδία και οι ASI και AOI, οι οποίοι στηρίζονται στην προβαλλόμενη αμφισβήτηση εκ μέρους της Επιτροπής των εκτιμήσεων που αφορούν το ιρλανδικό δίκαιο, πρέπει επίσης να απορριφθούν.

2) Επί της ουσίας

i) Επί της συνεκτιμήσεως απαράδεκτων αποδεικτικών στοιχείων

49. Θεωρώ αναγκαίο να εξετάσω κατά προτεραιότητα την αιτίαση που αφορά διαδικαστική πλημμέλεια απορρέουσα από τη συνεκτίμηση απαράδεκτων αποδεικτικών στοιχείων, καθόσον επηρεάζει το κύρος της αποδεικτικής βάσεως στην οποία στηρίχθηκε το Γενικό Δικαστήριο. Η Επιτροπή αμφισβητεί το παραδεκτό των στοιχείων που μνημονεύονται στη σκέψη 301 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, από τα οποία προέκυπτε, κατά το Γενικό Δικαστήριο, ότι οι συμβάσεις με τους τρίτους παραγωγούς (Original Equipment Manufacturers ή «OEM»), υπεύθυνους για την κατασκευή μεγάλου μέρους των προϊόντων που πωλούσε η ASI, και οι συμβάσεις με πελάτες, όπως οι πάροχοι τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, είχαν αποτελέσει αντικείμενο διαπραγματεύσεων από διευθυντικά στελέχη του ομίλου Apple και είχαν υπογραφεί από την Apple Inc. και από την ASI, μέσω των αντίστοιχων διευθυντών τους, απευθείας ή κατ' εξουσιοδότηση. Κατά την Επιτροπή, τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνίστανται, αφενός, σε ανταλλαγή ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ μελών των διοικητικών συμβουλίων της Apple Inc. σχετικά με τις επαφές με τους OEM και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών και, αφετέρου, σε τέσσερις εξουσιοδοτήσεις που χορήγησε η ASI σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου της Apple Inc. (στο εξής: εξουσιοδοτήσεις σχετικά με την υπογραφή των συμβάσεων με τους OEM και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών[31]), δεν μπορούσαν να ληφθούν υπόψη από το Γενικό Δικαστήριο, διότι δεν είχαν προσκομισθεί κατά τη διοικητική διαδικασία και, όσον αφορά τρεις από τις εξουσιοδοτήσεις αυτές, επίσης επειδή προσκομίσθηκαν εκπροθέσμως ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και μόνον κατά το στάδιο του υπομνήματος απαντήσεως. Η ASI και η AOI δεν αμφισβητούν το γεγονός ότι τα ανωτέρω αποδεικτικά στοιχεία προσκομίστηκαν το πρώτον ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου. Υποστηρίζουν, ωστόσο, ότι η Επιτροπή ήταν ενήμερη για τις δραστηριότητες των διευθυντικών στελεχών της ASI και της AOE που ήταν εγκατεστημένα στις Ηνωμένες Πολιτείες, καθώς και για την ύπαρξη και τη σημασία των ανωτέρω εξουσιοδοτήσεων και ότι, εάν η Επιτροπή είχε διεξαγάγει κατάλληλη έρευνα, θα είχε μπορέσει να λάβει όλα τα κρίσιμα αποδεικτικά στοιχεία.

[31] Από τη δικογραφία προκύπτει ότι πρόκειται, μεταξύ άλλων, για εξουσιοδοτήσεις που χορηγήθηκαν στον Διευθύνοντα Σύμβουλο και στον αντιπρόεδρο της Apple Inc.

50. Συναφώς, επισημαίνω ότι, κατά πάγια νομολογία, η νομιμότητα αποφάσεως στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων πρέπει να εκτιμάται από τον δικαστή της Ένωσης βάσει των πληροφοριακών στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η Επιτροπή όταν έλαβε τη σχετική απόφαση [32]. Με την απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Frucona Košice [33], το Δικαστήριο έκρινε ότι τα πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία «μπορούσε να έχει στη διάθεσή της» η Επιτροπή περιλαμβάνουν τα στοιχεία αυτά που είναι κρίσιμα για την εκτίμηση στην οποία πρέπει να προβεί η Επιτροπή και τα οποία θα μπορούσαν, κατόπιν αιτήματός της, να της προσκομισθούν κατά τη διοικητική διαδικασία [34]. Εν προκειμένω, όσον αφορά, πρώτον, την ανταλλαγή ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου της Apple Inc. σχετικά με επαφές με τους ΟΕΜ και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, επισημαίνω ότι, από τη δικογραφία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, προκύπτει ότι η αλληλογραφία αυτή αφορά, σχεδόν στο σύνολό της, απλώς δραστηριότητες που ασκούσαν υπάλληλοι της Apple Inc. στο πλαίσιο της συμφωνίας επιμερισμού κόστους και ότι δεν περιέχει καμία ρητή ή σιωπηρή αναφορά στην ASI. Επομένως, πρόκειται για έγγραφα τα οποία η Επιτροπή θεωρούσε ξένα προς το αντικείμενο της διοικητικής διαδικασίας, στο μέτρο που αφορούσαν δραστηριότητες διακριτής από την ASI οντότητας και ενδοομιλικές σχέσεις ξένες προς το αντικείμενο των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να υποστηριχθεί ότι, ακόμη και αν μπορούσε να υποθέσει την ύπαρξή τους, ήταν υποχρεωμένη να ζητήσει την προσκόμιση των αποδεικτικών αυτών στοιχείων κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας. Αντιθέτως, εναπέκειτο στην Apple, ιδίως υπό το πρίσμα της θέσεως που έλαβε η Επιτροπή, να προσκομίσει όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της προκειμένου να αποδείξει ότι οι εν λόγω διαπραγματεύσεις διεξάγονταν στην πραγματικότητα για λογαριασμό των εταιρικών εδρών της ASI και όχι του ομίλου Apple στο σύνολό του. Όσον αφορά, δεύτερον, τις εξουσιοδοτήσεις υπογραφής των συμβάσεων με τους ΟΕΜ και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, επισημαίνω εκ προοιμίου ότι δεν αμφισβητείται ότι επρόκειτο για κύρια, αν όχι τα μοναδικά, αποδεικτικά στοιχεία επί των οποίων στηρίχθηκε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 301 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι ο πλήρης κατάλογος των εξουσιοδοτήσεων που χορηγούσαν οι διευθυντές της ASI και της AOE προσκομίσθηκε μόνον ως παράρτημα στο δικόγραφο της προσφυγής τους πρωτοδίκως και ότι το κείμενο των τριών από τις εν λόγω εξουσιοδοτήσεις προσκομίσθηκε μόλις κατά το στάδιο του υπομνήματος απαντήσεως, ενώ η τέταρτη, όπως ισχυρίστηκε η Επιτροπή χωρίς να την αντικρούσουν οι ASI και AOI, ουδέποτε προσκομίσθηκε [35]. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι στα πρακτικά των συνεδριάσεων των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE, τα οποία προσκομίσθηκαν κατά τη διοικητική διαδικασία (στο εξής: εξετασθέντα από την Επιτροπή πρακτικά) δεν μνημονεύονταν οι εξουσιοδοτήσεις σχετικά με την υπογραφή των συμβάσεων με τους ΟΕΜ, αλλά μόνον η εξουσιοδότηση που αφορούσε την υπογραφή των συμβάσεων με τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, η οποία όμως, όπως προαναφέρθηκε, δεν προσκομίσθηκε. Όσον αφορά τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της Επιτροπής κατά τη διοικητική διαδικασία, επισημαίνω ότι οι παρατηρήσεις της Apple της 7ης Σεπτεμβρίου 2015, οι οποίες προσκομίσθηκαν ως παράρτημα στο δικόγραφο της προσφυγής της ASI και της AOE ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, κάνουν λόγο για την ύπαρξη συστήματος εξουσιοδοτήσεων χορηγούμενων από τα διοικητικά συμβούλια της ASI και της AOE, μεταξύ άλλων, με σκοπό τη διαπραγμάτευση και την υπογραφή των συμβάσεων με τους ΟΕΜ και τους παρόχους

[32] Βλ. απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, σκέψη 91 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[33] Απόφαση C-300/16 P (στο εξής: απόφαση Επιτροπή κατά Frucona Košice, EU:C:2017:706, σκέψη 71).

[34] Βλ. επίσης απόφαση της 29ης Ιουνίου 2023, TUIfly κατά Επιτροπής (C-763/21 P, EU:C:2023:528, σκέψη 47).

[35] Οι ASI και AOI απλώς ισχυρίζονται ότι προσκόμισαν στην Επιτροπή τα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου της ASI της 27ης Ιουλίου 2011 στα οποία γίνεται μνεία της επίμαχης εξουσιοδοτήσεως, αλλά δεν λαμβάνουν θέση επί του ισχυρισμού της Επιτροπής ότι ουδέποτε προσκομίσθηκε το κείμενο της εξουσιοδοτήσεως αυτής (το οποίο περιλαμβάνεται στα εν λόγω πρακτικά υπό μορφή παραρτήματος).

τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών. Οι παρατηρήσεις αυτές περιορίζονται, ωστόσο, σε μια αόριστη και μη εμπεριστατωμένη αναφορά [36]. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι δεν απέκτησε τις επίμαχες εξουσιοδοτήσεις κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, ιδίως διότι είχε ζητήσει και εξετάσει όλα τα πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου της ASI και της AOE κατά την κρίσιμη περίοδο, χωρίς να εντοπίσει σχεδόν κανένα ίχνος των εν λόγω εξουσιοδοτήσεων. Αντιθέτως, κατά τη γνώμη μου, η Apple όφειλε, προκειμένου να τεκμηριώσει την εκ μέρους της έκθεση των πραγματικών περιστατικών, να προσκομίσει τις εν λόγω εξουσιοδοτήσεις το συντομότερο δυνατόν, χωρίς να αναμείνει την τελευταία ευκαιρία που είχε στη διάθεσή της στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.

51. Επομένως, τα επιχειρήματα της Επιτροπής που αφορούν διαδικαστική πλημμέλεια απορρέουσα από τη συνεκτίμηση απαράδεκτων αποδεικτικών στοιχείων πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να γίνουν δεκτά.

ii) Επί του εφαρμοστέου βάσει του ιρλανδικού δικαίου νομικού κριτηρίου

52. Η Επιτροπή διατείνεται ότι το νομικό κριτήριο που είναι εφαρμοστέο κατά το ιρλανδικό δίκαιο για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών αλλοδαπής εταιρίας στην Ιρλανδία προσδιορίστηκε ορθώς από το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 248 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και πρέπει να λαμβάνει υπόψη την «κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής». Αντιθέτως, η Ιρλανδία διατείνεται ότι η σχετική ανάλυση για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 πρέπει να αφορά, όπως έκρινε το Γενικό Δικαστήριο, ιδίως στη σκέψη 227 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, και επιβεβαίωσε σε πολλές άλλες σκέψεις της αποφάσεως αυτής, τις «πραγματικές δραστηριότητες [των ιρλανδικών υποκαταστημάτων αλλοδαπής εταιρίας] και την αγοραία αξία» των δραστηριοτήτων αυτών. Από την πλευρά τους, η ASI και η AOI υποστηρίζουν ότι, στις σκέψεις 182 έως 186 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο εξήγησε ότι, δυνάμει του ιρλανδικού δικαίου, τα κέρδη που απορρέουν από τη ΔΙ μπορούν να επιμεριστούν στο ιρλανδικό υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας μόνον εφόσον η ΔΙ που τα παράγει ελέγχεται από το υποκατάστημα. Όπως και η Ιρλανδία, η ASI και η AOI διατείνονται ότι οι δραστηριότητες που ασκούνται από τις εταιρικές έδρες είναι άνευ σημασίας για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97. Τέλος, τόσο η Ιρλανδία όσο και η ASI και η AOI υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι η σκέψη 248 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, την οποία επικαλείται η Επιτροπή, αφορά την εφαρμογή της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως και όχι του άρθρου 25 του TCA 97 και, εν πάση περιπτώσει, ότι, όπως προκύπτει ιδίως από τη σκέψη 242 της αποφάσεως αυτής, η εν λόγω προσέγγιση δεν επιβεβαιώνει τη συγκριτική ανάλυση στην οποία στηρίζεται η Επιτροπή, ανάλυση η οποία είναι αντίθετη προς το ιρλανδικό δίκαιο.

[36] Στις παρατηρήσεις της 14ης Απριλίου 2015, στις οποίες επίσης παρέπεμψαν η ASI και η AOI, αναφέρεται απλώς ότι οι όροι των συμβάσεων με τους OEM και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών καθορίζονται κεντρικά από διευθυντικά στελέχη στο Cupertino και ότι πριν από το 2013 τα διευθυντικά στελέχη στις Ηνωμένες Πολιτείες υπέγραφαν τέτοιου είδους συμβάσεις εξ ονόματος της ASI βάσει εξουσιοδοτήσεων. Διευκρινίζουν επίσης ότι, μετά την τυπική σύναψή τους, οι συμβάσεις αυτές εκτελέστηκαν από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI με την έκδοση εντολών αγοράς. Ομοίως, στις παρατηρήσεις της Ιρλανδίας της 29ης Ιανουαρίου 2016 αναφέρεται απλώς ότι οι συμβάσεις με τους OEM υπογράφονται και εκτελούνται από διευθυντικά στελέχη της ASI. Ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, η ASI και η AOE προσκόμισαν έγγραφο στο οποίο εξηγούσαν τον τρόπο διαπραγματεύσεως και από κοινού υπογραφής (Apple Inc. και ASI) των συμβάσεων με τους OEM. Προσκόμισαν επίσης μία από τις συμβάσεις αυτές, η οποία έφερε, για την ASI, την υπογραφή υπαλλήλου της Apple Inc., ο οποίος είχε διορισθεί διευθυντής της ASI κατά το κρίσιμο οικονομικό έτος.

53. Η συνοπτική παρουσίαση των κυριότερων επιχειρημάτων των διαδίκων ανωτέρω καθιστά δυνατή τη διατύπωση δύο προκαταρκτικών εκτιμήσεων. Η πρώτη είναι ότι, όλα τα προεκτεθέντα επιχειρήματα αποκλείουν την κρισιμότητα, για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97, των λειτουργιών που ασκεί μια οντότητα διακριτή από την αλλοδαπή εταιρία της οποίας τα φορολογητέα κέρδη στην Ιρλανδία πρέπει να εκτιμηθούν, έστω και αν συνδέονται με αυτήν, όπως, εν προκειμένω, η Apple Inc. Ένα κριτήριο επιμερισμού κερδών όπως αυτό που προτείνουν η Ιρλανδία και οι ASI και AOI, το οποίο λαμβάνει υπόψη αποκλειστικά τις δραστηριότητες που όντως ασκούν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, οδηγεί κατ' ανάγκην και λογικά στο αποτέλεσμα του αποκλεισμού των λειτουργιών που ασκεί η Apple Inc. από τη σχετική ανάλυση βάσει του εν λόγω άρθρου. Η δεύτερη εκτίμηση είναι ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση στερείται σαφήνειας όσον αφορά τον ορισμό της μεθόδου επιμερισμού των κερδών στην οποία στηρίζεται η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97. Εντούτοις, αυτό αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για την ανάλυση που πρέπει να πραγματοποιηθεί βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι επηρεάζει τον ορισμό των «κοινών» κανόνων φορολογίας του ιρλανδικού δικαίου, βάσει των οποίων πρέπει να εκτιμάται η ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Στηριζόμενοι σε πλείονες σκέψεις της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, οι διάδικοι προσδιόρισαν τρία κριτήρια επιμερισμού των κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας, εκ των οποίων το πρώτο απαιτεί την απόδειξη ότι το υποκατάστημα ελέγχει το στοιχείο του ενεργητικού από το οποίο προέρχονται τα κέρδη που πρέπει να επιμεριστούν («κριτήριο ελέγχου», σκέψεις 182 έως 185 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), το δεύτερο στηρίζεται στις πραγματικές δραστηριότητες του οικείου ιρλανδικού υποκαταστήματος και τον καθορισμό της αγοραίας αξίας τους («κριτήριο των πραγματικών δραστηριοτήτων», κατ' ουσίαν σκέψεις 179, 218, 219 και 227 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), ενώ το τρίτο αφορά την κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής («κριτήριο της κατανομής λειτουργιών εντός της εταιρίας», σκέψεις 240, 242 και 248 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

54. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να αναζητηθεί, στο μέτρο του δυνατού, συνεπής ερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επί του σημείου αυτού, με αφετηρία τη μη αμφισβητούμενη παραδοχή στην οποία στηρίζεται η εν λόγω απόφαση, δηλαδή ότι, για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών αλλοδαπής εταιρίας στην Ιρλανδία, πρέπει να διενεργηθεί «λειτουργική ανάλυση» προκειμένου να προσδιοριστούν οι ασκούμενες δραστηριότητες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει το υποκατάστημά της στην Ιρλανδία. Η ανάλυση αυτή απαιτείται τόσο από το άρθρο 25 του TCA 97 όσο και από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, καθώς και από την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση [37]. Οι αντίθετες απόψεις των διαδίκων διαφέρουν όσον αφορά το *αντικείμενο* της αναλύσεως αυτής εν προκειμένω.

55. Φρονώ ότι από τη συνεκτική ερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως δεν μπορεί να συναχθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε εφαρμοστέο, βάσει του ιρλανδικού δικαίου, ένα κριτήριο το οποίο επικεντρώνεται *αποκλειστικώς* στις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων. Βεβαίως, όπως αναφέρθηκε στη σκέψη 177 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το άρθρο 25 του TCA 97 «αφορά αποκλειστικά τα κέρδη που προκύπτουν από τις δραστηριότητες τις οποίες ασκούν τα ίδια τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, αποκλειομένων των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες τις οποίες ασκούν άλλα μέρη της οικείας αλλοδαπής εταιρίας». Εντούτοις, η Επιτροπή δεν έσφαλε κρίνοντας ότι ο ισχυρισμός αυτός περιορίζεται κατ' ουσίαν στην υπόμνηση της αρχής της εδαφικότητας του φόρου και δεν συνιστά

[37] Στο σημείο 1.42 των κατευθυντήριων γραμμών για την ενδοομιλική τιμολόγηση ορίζεται ότι σκοπός της λειτουργικής ανάλυσης είναι «ο προσδιορισμός και η σύγκριση των οικονομικά σημαντικών δραστηριοτήτων και ευθυνών που αναλαμβάνονται, των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιούνται και των κινδύνων που αναλαμβάνονται από τα μέρη της συναλλαγής».

αφ' εαυτού τη θέσπιση μιας μεθόδου επιμερισμού των κερδών κατά την έννοια του άρθρου 25 του TCA 97 –και ακόμη λιγότερο μιας μεθόδου επιμερισμού του στοιχείου του ενεργητικού που αποφέρει κέρδη– η οποία αποκλείει τη συνεκτίμηση των λειτουργιών που ασκούν τα άλλα μέρη της αλλοδαπής εταιρίας. Συναφώς, συντάσσομαι με την άποψη της Επιτροπής ότι από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ουδόλως προκύπτει ένας τέτοιος αποκλεισμός. Ειδικότερα, ο αποκλεισμός αυτός δεν μπορεί να συναχθεί, όπως υποστηρίζουν η Ιρλανδία και οι ASI και AOI, από τις σκέψεις 179 έως 184 της αποφάσεως αυτής, στις οποίες το Γενικό Δικαστήριο παρέπεμψε στην απόφαση του High Court (ανώτερου δικαστηρίου, Ιρλανδία) στην υπόθεση S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd.[38]. Συγκεκριμένα, στην απόφαση εκείνη, το High Court ανέλυσε ενδελεχώς τις λειτουργίες που ασκούσαν, αντιστοίχως, το ιρλανδικό υποκατάστημα της εδρεύουσας στις Κάτω Χώρες εταιρίας Dataproducts και τα διευθυντικά στελέχη της εκτός Ιρλανδίας, και συνέκρινε τις λειτουργίες αυτές και τους κινδύνους που αναλάμβανε η εταιρία αυτή μέσω των διαφόρων τμημάτων της, προτού καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το επίμαχο στοιχείο ενεργητικού, ένας ελβετικός λογαριασμός του οποίου οι τόκοι είχαν εν μέρει τεθεί στη διάθεση του ιρλανδικού υποκαταστήματος, δεν ελεγχόταν από το υποκατάστημα αυτό, αλλά από το ολλανδικό κεντρικό κατάστημα της Dataproducts και ότι, ως εκ τούτου, τα επίδικα ποσά δεν μπορούσαν να αποτελέσουν φορολογητέα κέρδη στην Ιρλανδία. Επομένως, η απόφαση αυτή αποτελεί μάλλον παράδειγμα μεθόδου επιμερισμού κερδών όπως αυτή που επικαλέστηκε η Επιτροπή.

56. Κατόπιν των προεκτεθέντων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Γενικό Δικαστήριο, αφενός, δέχθηκε ρητώς, με τη σκέψη 240 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι, για να καθοριστεί ποιες είναι οι λειτουργίες τις οποίες πράγματι ανέλαβε το ιρλανδικό υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη «η κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής». Αφετέρου, έκρινε, με τη σκέψη 242 της αποφάσεως αυτής, ότι η ανάλυση που αποσκοπεί στον προσδιορισμό των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων που πρέπει να επιμεριστούν στη μόνιμη εγκατάσταση μιας εταιρίας, με βάση τις δραστηριότητες που πράγματι ασκεί η εγκατάσταση αυτή, δεν μπορούσε «να γίνει κατά τρόπο αφηρημένο, αγνοώντας τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες που ασκούνται εντός της εταιρίας στο σύνολό της».

57. Εξάλλου, το ίδιο το γράμμα του άρθρου 25 του TCA 97 συνηγορεί υπέρ της απόψεως αυτής, στο μέτρο που απαιτεί να προσδιορίζονται τα «αποτελέσματα εκμετάλλευσης που παράγονται άμεσα ή έμμεσα» από το υποκατάστημα και από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα «που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή για λογαριασμό του». Πράγματι, δεν αντιλαμβάνομαι πώς θα ήταν δυνατή η διενέργεια μιας τέτοιας πράξεως, η οποία συνίσταται, μεταξύ άλλων, στον προσδιορισμό της οικονομικής κυριότητας των στοιχείων ενεργητικού που κατέχει η εν λόγω εταιρία, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη, μέσω συγκρίσεώς τους, οι δραστηριότητες που ασκούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά τα διάφορα μέρη της εταιρίας αυτής. Η σύγκριση αυτή καθιστά δυνατό να εξακριβωθεί αν η κατανομή των κερδών εντός της αλλοδαπής εταιρίας, την οποία δέχθηκαν οι φορολογικές αρχές ως βάση για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών στην Ιρλανδία, συνάδει με την πραγματική κατανομή των λειτουργιών, των στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων μεταξύ των διαφόρων μερών της εταιρίας αυτής.

[38] [1988] I.R. 10, σημείωση 4507 (στο εξής: απόφαση Dataproducts).

58. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι η Επιτροπή ερμηνεύει ορθώς την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση όταν διαπιστώνει ότι το κριτήριο καθορισμού των κερδών αλλοδαπής εταιρίας, το οποίο κρίθηκε εφαρμοστέο από το Γενικό Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 25 του TCA 97, απαιτεί να λαμβάνεται υπόψη η κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής και αποκλείει τη συνεκτίμηση του ρόλου που διαδραματίζουν διακριτές οντότητες.

59. Προσθέτω ότι, εν προκειμένω, η ανάγκη περιορισμού της αναλύσεως στις σχέσεις μεταξύ των εταιρικών εδρών και των ιρλανδικών υποκαταστημάτων απορρέει από την επιλογή της Apple Inc., στο πλαίσιο της επιχειρηματικής αυτονομίας της, να μεταφέρει, με τη συμφωνία επιμερισμού κόστους, μέρος των κερδών της στην ASI και στην AOE. Επομένως, πρόκειται για τον επιμερισμό των κερδών αυτών μεταξύ των διαφόρων τμημάτων των εν λόγω εταιριών, με τα οποία η Apple Inc. δεν έχει καμία σχέση. Η εφαρμογή διαφορετικού κριτηρίου, όπως ορθώς υπογραμμίζει η Επιτροπή, έχει ως συνέπεια να μη λαμβάνεται υπόψη η πραγματικότητα της εν λόγω συμφωνίας και η φορολογική δομή του ομίλου Apple, στοιχεία τα οποία οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές δεν μπορούσαν να αγνοήσουν στο πλαίσιο συνολικής εκτιμήσεως της προτεινόμενης από τον όμιλο μεθόδου καθορισμού του φορολογητέου κέρδους της ASI και της AOE. Αν γινόταν δεκτό το αντίθετο, θα προέκυπτε το παράδοξο αποτέλεσμα τα στοιχεία ενεργητικού που νομίμως μετακινήθηκαν από την Apple Inc. εκτός των Ηνωμένων Πολιτειών, καθώς και τα σχετικά κέρδη, όταν πρόκειται για τον καθορισμό του φόρου που οφείλεται στην Ιρλανδία, να επιστρέψουν, αλλά μόνο εικονικά, στις Ηνωμένες Πολιτείες, με περαιτέρω μείωση της φορολογικής ευθύνης του ομίλου.

iii) Επί της συνεκτιμήσεως των λειτουργιών της Apple Inc. από το Γενικό Δικαστήριο

60. Στο σημείο αυτό, πρέπει να εξακριβωθεί αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στις λειτουργίες που ασκούσε η Apple Inc. όσον αφορά τη ΔΙ του ομίλου Apple ή αν, όπως ισχυρίζονται η Ιρλανδία, η ASI και η AOI, η επιχειρηματολογία της Επιτροπής παραμορφώνει επί του σημείου αυτού το σκεπτικό της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

61. Πρώτον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο αναφέρθηκε στις λειτουργίες που ασκούσε η Apple Inc. στις σκέψεις 259 έως 267 και 288 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, όταν εξέτασε τις αιτιολογικές σκέψεις 289 έως 295 της προσβαλλομένης αποφάσεως, σύμφωνα με τις οποίες στα ιρλανδικά υποκαταστήματα είχε ανατεθεί η άσκηση λειτουργιών ελέγχου ποιότητας, διαχειρίσεως των υποδομών E&A και διαχειρίσεως των επιχειρηματικών κινδύνων. Συναφώς, επισημαίνω ότι, στις σκέψεις 260 έως 267 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο αναφέρθηκε γενικώς σε όλες τις λειτουργίες και τους κινδύνους που απαριθμούνται στο παράρτημα Β της συμφωνίας επιμερισμού κόστους και αφορούν τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο της εν λόγω συμφωνίας[39], «δηλαδή, κατ' ουσίαν, το σύνολο της ΔΙ του ομίλου Apple» (σκέψη 261), που η ASI και η AOE εξουσιοδοτήθηκαν να ασκήσουν ή μπορούσαν να κληθούν να αναλάβουν δυνάμει της εν λόγω συμφωνίας. Με τις σκέψεις 263 και 264 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η Επιτροπή δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι οι λειτουργίες αυτές ασκούνταν πράγματι από τις ASI και AOE, ακόμη δε λιγότερο από τα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους, ή ότι το προσωπικό των εν λόγω

[39] Το Παράρτημα Β της Συμφωνίας Επιμερισμού Κόστους, όπως τροποποιήθηκε το 2009, περιλάμβανε δύο πίνακες σχετικά με τις κρίσιμες λειτουργίες οι οποίες αφορούν τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο της εν λόγω συμφωνίας καθώς και τους σχετικούς κινδύνους. Καθεμιά από αυτές τις λειτουργίες και τους κινδύνους επιμεριζόταν με ένα «Χ», αντιστοίχως, στην Apple Inc. (η οποία αναφέρεται ως «Apple») και στις ASI και AOE (καλούμενες από κοινού «Διεθνείς συμμετέχουσες»), με εξαίρεση την κατοχύρωση και προστασία ΔΙ, η οποία επιμεριζόταν αποκλειστικά στην Apple Inc. (βλ. σκέψη 260 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

υποκαταστημάτων πράγματι διαχειριζόταν τους κινδύνους αυτούς. Στη σκέψη 266 της αποφάσεως αυτής, το Γενικό Δικαστήριο επανέλαβε ότι η Επιτροπή δεν επιδίωξε να αποδείξει ότι «τα διευθυντικά όργανα των ιρλανδικών υποκαταστημάτων […] ασκούσαν πράγματι την ενεργό καθημερινή διαχείριση του συνόλου των λειτουργιών και των κινδύνων σχετικά με τη ΔΙ του ομίλου Apple που απαριθμούνται στο παράρτημα Β της συμφωνίας επιμερισμού κόστους». Όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, οι λειτουργίες και οι κίνδυνοι που απαριθμούνται στις σκέψεις 261 και 262 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ανατίθενται συνήθως, σε μια πολυεθνική εταιρία, στην εταιρία χαρτοφυλακίου του ομίλου. Επιπλέον, όπως επισήμανε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 267 της εν λόγω αποφάσεως, η υπό κρίση υπόθεση αφορά, κατ' ουσίαν, «το σύνολο των λειτουργιών που βρίσκονται στον πυρήνα του οικονομικού μοντέλου […] του ομίλου Apple, το οποίο επικεντρώνεται στην ανάπτυξη προϊόντων τεχνολογίας» και τους κινδύνους που θεωρούνται ως «βασικοί κίνδυνοι, εγγενείς στο εν λόγω οικονομικό μοντέλο». Εξάλλου, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Γενικό Δικαστήριο και από την προσβαλλομένη απόφαση προκύπτει ότι η Επιτροπή, η Ιρλανδία, η ASI και η AOE συμφώνησαν ότι τις εν λόγω λειτουργίες και κινδύνους, *που αφορούν το σύνολο της ΔΙ του ομίλου Apple, την ανάπτυξη και τη διαχείρισή της*, είχε αναλάβει σε μεγάλο βαθμό η Apple Inc., ως εταιρία χαρτοφυλακίου του ομίλου ή στο πλαίσιο της συμφωνίας επιμερισμού κόστους και ασκούσε τη διαχείρισή τους συγκεντρωτικά στο Cupertino. Επομένως, η Επιτροπή ορθώς υποστηρίζει ότι, στις σκέψεις της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως που μόλις εξετάστηκαν, το Γενικό Δικαστήριο συμπεριέλαβε, κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, τις λειτουργίες και τους κινδύνους που ανέλαβε η Apple Inc.

62. Δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένως επικαλέστηκε τις λειτουργίες της Apple Inc. στις σκέψεις 268 έως 295 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Στις σκέψεις αυτές, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες που απαριθμούνται στις αιτιολογικές σκέψεις 296 έως 300 της προσβαλλομένης αποφάσεως ως ασκούμενες πράγματι από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω δραστηριότητες και λειτουργίες, χωριστά ή στο σύνολό τους, δεν δικαιολογούσαν τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ στο υποκατάστημα αυτό. Οι δραστηριότητες και οι λειτουργίες που εξέτασε το Γενικό Δικαστήριο περιλάμβαναν τον ποιοτικό έλεγχο, ορισμένες δραστηριότητες Ε&Α και τη διαχείριση του κόστους μάρκετινγκ σε τοπικό επίπεδο.

63. Συναφώς, όσον αφορά τον έλεγχο ποιότητας, επισημαίνω ότι η λειτουργία αυτή συγκαταλεγόταν μεταξύ εκείνων που απαριθμούνται στη συμφωνία επιμερισμού κόστους και συνδέονται τόσο με την Apple Inc. όσο και με τις ASI και AOE. Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όταν, στη σκέψη 269 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επικαλείται τον ισχυρισμό της ASI και της AOE ότι «στη λειτουργία του ελέγχου ποιότητας απασχολούνταν χιλιάδες άτομα σε όλο τον κόσμο, ενώ στην Ιρλανδία απασχολούνταν μόνον ένα άτομο στη λειτουργία αυτή», αναφέρεται σε δραστηριότητες ασκούμενες από διαφορετικές οντότητες της εταιρίας αυτής και, ιδίως, σε δραστηριότητες ασκούμενες από την Apple Inc.[40]. Το ίδιο ισχύει, κατά τη γνώμη μου, και στη σκέψη 274 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, στην οποία το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι το υποκατάστημα της ASI αναλάμβανε το κόστος μάρκετινγκ σε τοπικό επίπεδο «δεν σημαίνει ότι το υποκατάστημα αυτό ήταν υπεύθυνο για τον ίδιο τον σχεδιασμό της στρατηγικής μάρκετινγκ». Βάσει της συμφωνίας παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ, υπεύθυνη για την ανάπτυξη αυτής της στρατηγικής είναι η Apple Inc.

[40] Στη σκέψη 269 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επισημαίνεται βεβαίως ότι ο έλεγχος ποιότητας μπορούσε να ανατεθεί και σε εξωτερικούς αναδόχους στο πλαίσιο συμφωνιών με τρίτους κατασκευαστές, πλην όμως, στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν υπάρχουν ενδείξεις σχετικά με την ύπαρξη τέτοιου είδους συμφωνιών μεταξύ ASI και AOE.

64. Όσον αφορά τις σκέψεις 273 και 275 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, καθόσον δέχεται ότι οι λειτουργίες E&A και οι δραστηριότητες συλλογής και αναλύσεως των περιφερειακών δεδομένων που ασκούν οι υπάλληλοι του υποκαταστήματος της ASI είναι «επικουρικής» φύσεως, το Γενικό Δικαστήριο συγκρίνει εκ νέου τις δραστηριότητες αυτές με εκείνες που ασκούνται σε παγκόσμιο επίπεδο από οντότητες εκτός της ASI. Ρητή αναφορά στις πολιτικές και στρατηγικές του ομίλου που ανέπτυξε η Apple Inc. περιλαμβάνεται, τέλος, στη σκέψη 277 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, όσον αφορά τις δραστηριότητες της ASI σχετικά με την υπηρεσία AppleCare, η οποία χαρακτηρίζεται ως «εκτελεστική» δραστηριότητα «σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές και τη στρατηγική διοίκηση που καθορίζονταν στις Ηνωμένες Πολιτείες», καθώς και στις σκέψεις 281 και 283 της ως άνω αποφάσεως, οι οποίες περιλαμβάνουν συνολική εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου όσον αφορά τον «επικουρικό» και «εκτελεστικό» χαρακτήρα των δραστηριοτήτων του εν λόγω υποκαταστήματος.

65. Τρίτον, η Επιτροπή διατείνεται ότι το Γενικό Δικαστήριο αναφέρθηκε στις δραστηριότητες της Apple Inc. κατά την εξέταση των λειτουργιών που ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, οι οποίες προσδιορίζονται στην αιτιολογική σκέψη 301 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Με τη σκέψη 290 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο δέχεται, όσον αφορά τις ειδικές διεργασίες και την κατασκευαστική εμπειρογνωμοσύνη που ανέπτυξε το εν λόγω υποκατάστημα στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων κατασκευής τις οποίες ασκούσε, ότι, ακόμη και αν τα στοιχεία αυτά μπορούσαν να τύχουν προστασίας βάσει ορισμένων δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας, «πρόκειται για τομέα περιορισμένο και ειδικά συνδεδεμένο με τις δραστηριότητες του εν λόγω ιρλανδικού υποκαταστήματος» και, συνεπώς δεν δικαιολογεί τον επιμερισμό του συνόλου των αδειών ΔΙ στο υποκατάστημα αυτό. Κατά τη γνώμη μου, είναι σαφές ότι μια τέτοια «ποσοτική» εκτίμηση είναι δυνατή μόνο στο μέτρο που οι αρμοδιότητες που αναπτύσσει το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE συγκρίνονται, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, με το σύνολο των λειτουργιών E&A που σχετίζονται με τη ΔΙ του ομίλου Apple. Αντιθέτως, στο μέτρο που βάλλει κατά της εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών από το Γενικό Δικαστήριο, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Επιτροπής που στρέφεται κατά των σκέψεων 291 έως 294 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, κατά το οποίο η ΔΙ που ανέπτυξε το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE αντιπροσώπευε μοναδική και πολύτιμη συνεισφορά, η οποία δεν συμβιβάζεται με περιορισμένη αμοιβή, όπως αυτή που προβλέπουν οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης.

66. Τέλος, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το Γενικό Δικαστήριο έλαβε υπόψη τις λειτουργίες που ασκούσε η Apple Inc. στις σκέψεις 298 έως 302 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως κατά την εξέταση των δραστηριοτήτων που ασκούνταν εκτός των υποκαταστημάτων της ASI και της AOE. Συναφώς, δεν χωρεί αμφιβολία ότι, ιδίως στις σκέψεις 299 και 300 της εν λόγω αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο αναφέρθηκε στις λειτουργίες της Apple Inc. και στον ρόλο της ως μητρικής εταιρίας, όταν, αφενός, διαπίστωσε γενικώς «τη συγκεντρωτική λήψη των στρατηγικών αποφάσεων εντός του ομίλου Apple, οι οποίες λαμβάνονταν από διευθυντικά στελέχη στο Cupertino» και, αφετέρου, όσον αφορά τις αποφάσεις στον τομέα E&A, από τον οποίο προερχόταν ιδίως η ΔΙ του ομίλου Apple, υπενθύμισε το γεγονός ότι «οι αποφάσεις σχετικά με τα προς ανάπτυξη προϊόντα […] και τη […] στρατηγική E&A λαμβάνονταν και ετίθεντο σε εφαρμογή από διευθυντικά στελέχη του ομίλου εγκατεστημένα στο Cupertino». Ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε ότι «οι στρατηγικές διάθεσης των νέων προϊόντων στην αγορά και, μεταξύ άλλων, η διοργάνωση της διανομής στις ευρωπαϊκές αγορές […] διαμορφώνονταν στο επίπεδο του ομίλου Apple, ιδίως από τα διευθυντικά στελέχη του ομίλου (Executive Team)

υπό τη διεύθυνση του γενικού διευθυντή του ομίλου, στο Cupertino» [41].

67. Από την προεκτεθείσα ανάλυση προκύπτει ότι, σε όλες τις σκέψεις της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως κατά των οποίων βάλλει η Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε κατά τρόπο κατά το μάλλον ή ήττον έμμεσο αλλά, εν πάση περιπτώσει σαφή, στις λειτουργίες που ασκούσε η Apple Inc. σε σχέση με τη ΔΙ του ομίλου Apple στο πλαίσιο της συμφωνίας επιμερισμού κόστους ή της συμφωνίας παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ ή στο πλαίσιο του ρόλου της ως μητρικής εταιρίας, συγκρίνοντας με τις εν λόγω λειτουργίες εκείνες που ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα σε σχέση με τις άδειες ΔΙ. Ως εκ τούτου, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν η Ιρλανδία και οι ASI και AOI, η υπό κρίση αιτίαση δεν στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, πολλώ δε μάλλον σε παραμόρφωση του περιεχομένου της.

iv) Συνέπειες της συνεκτιμήσεως των δραστηριοτήτων της Apple Inc. όσον αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών

68. Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOI υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι η υπό κρίση αιτίαση είναι, εν πάση περιπτώσει, αλυσιτελής, δεδομένου ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο έλαβε υπόψη τις λειτουργίες της Apple Inc., τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε κατά το πέρας της εξετάσεως των πραγματικών περιστατικών στηρίζονται σε ανάλυση της δραστηριότητας των ιρλανδικών υποκαταστημάτων και των εταιρικών εδρών και στη διαπίστωση του «καθημερινού» χαρακτήρα των λειτουργιών που ασκούν τα εν λόγω υποκαταστήματα, η οποία, κατά το Γενικό Δικαστήριο, δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ και των σχετικών κερδών σε αυτά.

69. Συναφώς, επισημαίνω ότι, από το σύνολο των διαπιστώσεων του Γενικού Δικαστηρίου ως προς τα πραγματικά περιστατικά, όπως συνοψίζονται στη σκέψη 310 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, προκύπτει ότι το συμπέρασμα που διατυπώνεται στη σκέψη αυτή, δηλαδή ότι η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, ενόψει του καθορισμού των ετησίων φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία, στηρίζεται, αφενός, στην εκτίμηση των δραστηριοτήτων που πράγματι ασκούσαν τα υποκαταστήματα αυτά και, αφετέρου, στις «στρατηγικ[ές] αποφάσε[ις] οι οποίες λαμβάνονταν και ετίθεντο σε εφαρμογή εκτός των υποκαταστημάτων αυτών».

70. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι το τελευταίο αυτό στοιχείο περιλαμβάνει αναφορά στις λειτουργίες που ασκούν οι εταιρικές έδρες, πρέπει να αναλυθούν προσεκτικότερα οι εκτιμήσεις που περιέχονται στις σκέψεις 298 έως 309 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, όπου το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε τα επιχειρήματα της Ιρλανδίας καθώς και της ASI και της AOE, σύμφωνα με τα οποία οι τελευταίες, μέσω των διευθυντικών οργάνων τους, είχαν *θέσει σε εφαρμογή* τις στρατηγικές αποφάσεις όσον αφορά τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη των προϊόντων του ομίλου Apple, οι οποίες λαμβάνονταν συγκεντρωτικά για το σύνολο του ομίλου στο Cupertino.

71. Στις σκέψεις αυτές, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε, κατ' αρχάς, ότι η ASI και η AOE είχαν προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη συγκεντρωτική λήψη των αποφάσεων αυτών και, όσον αφορά ειδικότερα τις αποφάσεις στον τομέα E&A, στοιχεία από τα οποία προέκυπτε, αφενός, ότι οι αποφάσεις σχετικά με τα προς ανάπτυξη προϊόντα και τη στρατηγική E&A λαμβάνονταν και ετίθεντο σε εφαρμογή από διευθυντικά στελέχη του ομίλου εγκατεστημένα στο Cupertino και, αφετέρου, ότι οι στρατηγικές διάθεσης των νέων προϊόντων στην αγορά και η

[41] Η Επιτροπή επισήμανε, χωρίς η ASI και η AOI να την αντικρούσουν επί του σημείου αυτού, ότι η «Executive Team» και ο διευθύνων σύμβουλος του ομίλου στους οποίους αναφέρεται το Γενικό Δικαστήριο είναι αντιστοίχως τα διευθυντικά στελέχη και ο διευθύνων σύμβουλος της Apple Inc.

διοργάνωση της διανομής στις ευρωπαϊκές αγορές διαμορφώνονταν στο επίπεδο του ομίλου Apple, ιδίως από τα διευθυντικά στελέχη του ομίλου υπό τη διεύθυνση του γενικού διευθυντή του ομίλου, στο Cupertino (σκέψεις 298 έως 301). Επισημαίνω ότι, στο μέρος αυτό των εκτιμήσεών του –εξαιρουμένης της σκέψεως 301, για την οποία έγινε λόγος στα σημεία 42 έως 43 των παρουσών προτάσεων– το Γενικό Δικαστήριο ουδόλως έκανε λόγο για άμεση ή έμμεση συμμετοχή των εταιρικών εδρών στη λήψη των αποφάσεων σχετικά με την E&A και στον σχεδιασμό των προαναφερθεισών στρατηγικών μάρκετινγκ και διανομής στο επίπεδο του ομίλου Apple.

72. Ακολούθως, το Γενικό Δικαστήριο εξέτασε τον ρόλο των εταιρικών εδρών όσον αφορά τη λήψη αποφάσεων. Το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε κατ' αρχάς, όσον αφορά τη δυνατότητα της ASI και της AOE να λαμβάνουν, μέσω των διευθυντικών οργάνων τους, αποφάσεις που επηρεάζουν τις ουσιώδεις λειτουργίες τους, ότι η ίδια η Επιτροπή είχε σημειώσει την ύπαρξη των διοικητικών συμβουλίων και τις τακτικές συνεδριάσεις τους κατά την κρίσιμη περίοδο, παρουσιάζοντας, σε πίνακες που περιλαμβάνονταν στην προσβαλλόμενη απόφαση, αποσπάσματα πρακτικών των εν λόγω συνεδριάσεων. Εν συνεχεία, το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «οι αποφάσεις των διοικητικών συμβουλίων, οι οποίες είναι καταχωρισμένες στα πρακτικά αυτά, αφορούσαν συνήθως (και πολλάκις εντός του έτους), μεταξύ άλλων, την καταβολή μερισμάτων, την έγκριση των εκθέσεων των διευθυντών καθώς και τον διορισμό και την παραίτηση διευθυντών» και, περιστασιακά, αφορούσαν «τη χορήγηση εξουσιοδοτήσεων σε διευθυντές για την εκτέλεση διαφόρων δραστηριοτήτων όπως η διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών, οι σχέσεις με τις κυβερνήσεις και τους δημοσίους φορείς, οι λογιστικοί έλεγχοι, η σύναψη συμβάσεων ασφαλιστικής κάλυψης, οι μισθώσεις, η αγορά και πώληση στοιχείων ενεργητικού, η παραλαβή εμπορευμάτων και οι εμπορικές συμβάσεις». Το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι από τα πρακτικά αυτά προέκυπτε ότι «ιδιαιτέρως ευρείες εξουσίες διαχειρίσεως ανατίθεντο σε επιμέρους μέλη του διοικητικού συμβουλίου» (σκέψη 306) και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή εσφαλμένως δέχθηκε ότι η ASI και η AOE δεν είχαν τη δυνατότητα να ασκούν, μέσω των διευθυντικών οργάνων τους, και ιδίως των διοικητικών συμβουλίων τους, τις ουσιώδεις λειτουργίες των εν λόγω εταιριών, μεταβιβάζοντας κατά περίπτωση τις εξουσίες τους σε μεμονωμένα διευθυντικά στελέχη, εκτός του προσωπικού των ιρλανδικών υποκαταστημάτων (σκέψη 309). Συναφώς, επισημαίνω ότι ούτε το συμπέρασμα αυτό ούτε τα στοιχεία που αντλούνται από τα εξετασθέντα από την Επιτροπή πρακτικά στα οποία γίνεται μνεία στις σκέψεις 305 και 306 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως παρέχουν ενδείξεις περί της πραγματικής αναμείξεως των διοικητικών συμβουλίων των εδρών στη λήψη αποφάσεων σχετικών με τη διαχείριση των αδειών ΔΙ. Εν προκειμένω, με τη σκέψη 304 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε απλώς ότι το γεγονός ότι από τα πρακτικά αυτά «δεν προκύπτουν λεπτομέρειες ούτε σχετικά με τις αποφάσεις που αφορούν τη διαχείριση των αδειών ΔΙ […] ούτε σχετικά με τη συμφωνία επιμερισμού κόστους ούτε σχετικά με τις σημαντικές εμπορικές αποφάσεις δεν μπορεί να αποκλείσει την ύπαρξη των αποφάσεων αυτών». Θα επανέλθω αργότερα στο σημείο αυτό, το οποίο αμφισβητεί η Επιτροπή στο πλαίσιο του τρίτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως.

73. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, με τις σκέψεις 298 έως 309 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε, αφενός, την ύπαρξη κεντρικού συστήματος λήψεως αποφάσεων εντός του ομίλου Apple, με επικεφαλής την Apple Inc., μεταξύ άλλων όσον αφορά τη διαχείριση και την ανάπτυξη της ΔΙ του ομίλου, και, αφετέρου, την ικανότητα των εταιρικών εδρών να λαμβάνουν, μέσω των αντίστοιχων διοικητικών συμβουλίων τους, τις «κρίσιμες για την εταιρία αποφάσεις, όπως η έγκριση των ετήσιων λογαριασμών», μεταξύ άλλων μέσω ενός συστήματος αναθέσεως εξουσιών σε επιμέρους μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Δεν διαπίστωσε, ωστόσο ούτε τη συμμετοχή των εταιρικών εδρών στη λήψη των στρατηγικών αποφάσεων της Apple Inc. ούτε την ουσιαστική συμμετοχή τους στην εκτέλεση των αποφάσεων

αυτών ή στην ενεργό διαχείριση των αδειών ΔΙ. Η μόνη σχετική διαπίστωση, η οποία περιλαμβάνεται στη σκέψη 307 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η ASI και η AOE είχαν προσκομίσει πληροφορίες από τις οποίες προέκυπτε ότι οι διάφορες εκδοχές της συμφωνίας επιμερισμού κόστους είχαν υπογραφεί από μέλη των διοικητικών συμβουλίων τους στο Cupertino, αμφισβητείται από την Επιτροπή στο πλαίσιο του τρίτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως, στην ανάλυση του οποίου παραπέμπω. Επομένως, η ένσταση της ASI, της AOI και της Ιρλανδίας ότι η υπό κρίση αιτίαση είναι αλυσιτελής πρέπει να απορριφθεί.

3) Πρόταση επί της δεύτερης αιτιάσεως

74. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι ορθώς η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υπήρχαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ στα υποκαταστήματα συγκρίνοντας εσφαλμένως τις λειτουργίες που ασκούσαν τα υποκαταστήματα όσον αφορά τις άδειες αυτές με εκείνες που ασκούσε η Apple Inc. όσον αφορά τη ΔΙ του ομίλου Apple, και όχι με εκείνες που ασκούσαν οι εταιρικές έδρες σε σχέση με τις εν λόγω άδειες. Τούτο προκύπτει κατά μείζονα λόγο από τα ενδιάμεσα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε το Γενικό Δικαστήριο στα διάφορα στάδια της αναλύσεως των πραγματικών περιστατικών και, ειδικότερα, στις σκέψεις 266 και 302 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με τις οποίες έκρινε, αφενός, ότι η Επιτροπή δεν επιδίωξε να αποδείξει ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα ασκούσαν πράγματι την ενεργό καθημερινή διαχείριση «του συνόλου των λειτουργιών και των κινδύνων σχετικά με τη ΔΙ του ομίλου Apple που απαριθμούνται στο παράρτημα Β της συμφωνίας επιμερισμού κόστους» και, αφετέρου, ότι, στο μέτρο που οι στρατηγικές αποφάσεις όσον αφορά την ανάπτυξη των προϊόντων του ομίλου Apple από την οποία προερχόταν η ΔΙ του ομίλου Apple λαμβάνονταν συνολικά για τον όμιλο Apple στο Cupertino, η Επιτροπή εσφαλμένως κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η διαχείριση της εν λόγω ΔΙ ανήκε κατ' ανάγκην στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους. Επομένως, η δεύτερη αιτίαση του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως είναι, κατά τη γνώμη μου, βάσιμη.

β) Επί της πρώτης αιτιάσεως

75. Στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο, μολονότι επικαλέστηκε, στις σκέψεις 255 έως 302 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, διάφορες σημαντικές λειτουργίες που ασκούσαν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή οι υπάλληλοι της Apple Inc. σε σχέση με τη ΔΙ της Apple, δεν έλαβε θέση επί των αιτιολογικών σκέψεων 308 έως 318 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στις οποίες η Επιτροπή εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους έκρινε ότι οι λειτουργίες αυτές δεν ασκούσαν επιρροή στην εκτίμηση των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ομοίως, το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη τα επιχειρήματα που προέβαλε πρωτοδίκως η Επιτροπή σχετικά με την ήσσονα σημασία των λειτουργιών που ασκούσε η Apple Inc. «προς όφελος» της ASI και της AOE ή «για λογαριασμό» των εταιρικών εδρών. Επομένως, η απόφαση είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη.

76. Συναφώς, επισημαίνω, πρώτον, ότι η Επιτροπή υποστήριξε ρητώς και κατ' επανάληψη, τόσο κατά τη διοικητική διαδικασία όσο και ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και του Δικαστηρίου, την ήσσονα σημασία των λειτουργιών που ασκούσε η Apple Inc. σε σχέση με τη ΔΙ του ομίλου Apple για τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία[42]. Σημειώνω, δεύτερον, ότι τόσο από την προσβαλλόμενη απόφαση όσο και από τη δικογραφία

[42] Με την αίτηση αναιρέσεως, η Επιτροπή ισχυρίζεται κατ' αρχάς ότι το ζήτημα που βρίσκεται στο επίκεντρο της αιτήσεως αναιρέσεως αφορά ακριβώς τη νομιμότητα της συνεκτιμήσεως από το Γενικό Δικαστήριο των λειτουργιών που ασκούσε η Apple Inc.

ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκύπτει σαφώς ότι η θέση της ASI και της AOE (και πλέον της ASI και της AOI) καθώς και της Ιρλανδίας στηρίχθηκε, ήδη από τα πρώτα στάδια της διοικητικής διαδικασίας, στον ισχυρισμό ότι η διαχείριση της ΔΙ της Apple, συμπεριλαμβανομένων των αδειών που κατείχαν οι εν λόγω εταιρίες, γινόταν συγκεντρωτικά από τα κεντρικά γραφεία της Apple στο Cupertino. Τρίτον, υπενθυμίζω ότι, στα σημεία 50 έως 55 των παρουσών προτάσεων, διαπίστωσα ότι, κατά την ανάλυση των πραγματικών περιστατικών που πραγματοποιήθηκε στις σκέψεις 255 έως 302 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επανειλημμένως συνέκρινε, ρητώς ή σιωπηρώς, άμεσα ή έμμεσα, τις λειτουργίες που ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα όσον αφορά τις άδειες ΔΙ με εκείνες που ασκούσε η Apple Inc. όσον αφορά τη ΔΙ του ομίλου Apple στο πλαίσιο ενδοομιλικών συμφωνιών ή υπό την ιδιότητά της ως μητρικής εταιρίας. Τέλος, επισημαίνω ότι, παρά τα περί του αντιθέτου επιχειρήματα που προέβαλαν η ASI και η AOI καθώς και η Ιρλανδία, από την ανάγνωση των κρίσιμων σκέψεων της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει σαφώς, κατά τη γνώμη μου, ότι το Γενικό Δικαστήριο ουδόλως έλαβε θέση επί των επιχειρημάτων που προέβαλε η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 308 έως 318 της προσβαλλομένης αποφάσεως ούτε επί των επιχειρημάτων που προέβαλε η Επιτροπή κατά τη διαδικασία σε πρώτο βαθμό όσον αφορά το ενδεχόμενο οι λειτουργίες της Apple Inc. να λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία καθόσον ασκούνται «προς όφελος» ή «για λογαριασμό» των εταιρικών εδρών. Συγκεκριμένα, δεν συνιστούν τοποθέτηση επί των επιχειρημάτων αυτών, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Ιρλανδία, οι σκέψεις 298 έως 309 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Πράγματι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι, με τις εν λόγω σκέψεις, το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε εμμέσως τη συνάφεια, για τους σκοπούς της λειτουργικής και πραγματικής αναλύσεως που πρέπει να διεξάγεται βάσει του άρθρου 25 του TCA 97, των λειτουργιών που ασκούν υπάλληλοι οντοτήτων διαφορετικών από την αλλοδαπή εταιρία «προς όφελος» ή «για λογαριασμό» της εταιρίας αυτής ή μερών της, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ουδόλως δικαιολόγησε τη συνάφεια αυτή ούτε απάντησε στα επιχειρήματα περί του αντιθέτου που προέβαλε η Επιτροπή.

77. Είναι βεβαίως αληθές, όπως υποστηρίζουν τόσο οι ASI και AOI όσο και η Ιρλανδία, ότι, κατά πάγια νομολογία, η υποχρέωση αιτιολογήσεως των αποφάσεων, την οποία υπέχει το Γενικό Δικαστήριο δυνάμει των άρθρων 36 και 53, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν συνεπάγεται ότι οφείλει να παραθέσει αιτιολογία που να ακολουθεί σε όλη τους την έκταση και ένα προς ένα όλα τα επιχειρήματα που διατύπωσαν οι διάδικοι και η αιτιολογία μπορεί ακόμη και να συνάγεται εμμέσως[43]. Εντούτοις, εν προκειμένω, δεδομένου του κεντρικού χαρακτήρα του ζητήματος της σημασίας των λειτουργιών που ασκούσε η Apple Inc. στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της Επιτροπής και στην οικονομία του σκεπτικού βάσει του οποίου το Γενικό Δικαστήριο έκανε δεκτές τις προσφυγές των ASI και AOE και της Ιρλανδίας επί του σημείου αυτού, φρονώ ότι η παράλειψη του Γενικού Δικαστηρίου να διατυπώσει ρητή άποψη επί του ζητήματος αυτού συνεπάγεται έλλειψη αιτιολογίας, η οποία εμποδίζει το Δικαστήριο να κατανοήσει τους λόγους απορρίψεως ενός εκ των θεμελιωδών επιχειρημάτων της αναλύσεως της Επιτροπής στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της και κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και επηρεάζει την άσκηση του ελέγχου στον οποίο το Δικαστήριο καλείται να προβεί στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως.

78. Το σκεπτικό της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως είναι επίσης αντιφατικό, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, στο μέτρο που το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, αφενός, στις σκέψεις 240, 242 και 248 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια φορολογική απόφαση

[43] Βλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2023, Gmina Miasto Gdynia και Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo κατά Επιτροπής (C-163/22 P, EU:C:2023:515, σκέψη 85).

περί επιμερισμού κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας ήταν σύμφωνη με το καθεστώς «κανονικής» φορολογίας στην Ιρλανδία, έπρεπε να ληφθεί υπόψη η κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής και, αφετέρου, στις σκέψεις 255 έως 302 της εν λόγω αποφάσεως, στηρίχθηκε σε μεγάλο βαθμό στις λειτουργίες που ασκούσε οντότητα διακριτή σε σχέση με την ASI και την AOE.

79. Ως εκ τούτου, η πρώτη αιτίαση του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτή.

γ) Πρόταση επί του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως

80. Βάσει του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να κάνει δεκτό το δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως.

3. Επί του τρίτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως

81. Με το τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, το οποίο στρέφεται κατά των σκέψεων 301 και 303 έως 309 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή αμφισβητεί ειδικότερα τις εκτιμήσεις του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με τις δραστηριότητες που ασκούν οι εταιρικές έδρες. Προβάλλει δύο χωριστές αιτιάσεις, οι οποίες πρέπει να εξεταστούν από κοινού. Με την πρώτη αιτίαση, η Επιτροπή προβάλλει διαδικαστική πλημμέλεια συνιστάμενη στο ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη τα επιχειρήματα που προέβαλε προς άμυνά της πρωτοδίκως, ότι υιοθέτησε εσφαλμένη και αντιφατική αιτιολογία και ότι στηρίχθηκε σε απαράδεκτα αποδεικτικά στοιχεία. Με τη δεύτερη αιτίαση, προβάλλει παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και/ή παραμόρφωση του εθνικού δικαίου. Η Ιρλανδία, η ASI και η AOI καθώς και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργο φρονούν ότι οι αιτιάσεις αυτές είναι απαράδεκτες και/ή αλυσιτελείς και, εν πάση περιπτώσει, αβάσιμες.

82. Η Επιτροπή υποστηρίζει, πρώτον, ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν απάντησε στο επιχείρημα που προέβαλε με το υπόμνημα αντικρούσεως ότι τα εξετασθέντα από την Επιτροπή πρακτικά ήταν τα μόνα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισαν η Apple και η Ιρλανδία κατά τη διοικητική διαδικασία προκειμένου να αποδείξουν την ύπαρξη λειτουργιών ασκούμενων από τις εταιρικές έδρες.

83. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία που υπομνήσθηκε στις παρούσες προτάσεις, αφενός, στο πλαίσιο αιτήσεως αναιρέσεως, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να διαπιστώνει τα πραγματικά περιστατικά ούτε, κατ' αρχήν, να εξετάζει τα αποδεικτικά στοιχεία που δέχθηκε το Γενικό Δικαστήριο σε σχέση με τα περιστατικά αυτά και, αφετέρου, η υποχρέωση αιτιολογήσεως των αποφάσεων την οποία υπέχει το Γενικό Δικαστήριο δεν συνεπάγεται ότι οφείλει να παραθέσει αιτιολογία που να ακολουθεί σε όλη τους την έκταση και ένα προς ένα όλα τα επιχειρήματα που διατύπωσαν οι διάδικοι. Εν προκειμένω, με τη σκέψη 305 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατά την άσκηση της αποκλειστικής αρμοδιότητας αξιολογήσεως των αποδεικτικών στοιχείων, ότι, παρά τον συνοπτικό τους χαρακτήρα, τα αποσπάσματα των πρακτικών που εξέτασε η Επιτροπή αρκούσαν για να «γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τον οποίο λαμβάνονταν και καταχωρίζονταν [στα πρακτικά αυτά] οι κρίσιμες για την εταιρία αποφάσεις». Η εκτίμηση αυτή –η οποία παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να κατανοήσει τους λόγους της σημασίας που το Γενικό Δικαστήριο απέδωσε στα εν λόγω πρακτικά, ακόμη και αν επρόκειτο για το μόνο αποδεικτικό στοιχείο που προσκομίστηκε

κατά τη διοικητική διαδικασία σχετικά με τις λειτουργίες των εταιρικών εδρών– δεν υπόκειται στον έλεγχο του Δικαστηρίου, πλην της περιπτώσεως παραμορφώσεως, την οποία δεν επικαλέστηκε συναφώς η Επιτροπή.

84. Δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, στη σκέψη 304 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο της επέβαλε βάρος αποδείξεως το οποίο ήταν αδύνατο να εκπληρώσει. Με τη σκέψη αυτή, όπως ήδη εκτέθηκε, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι «το γεγονός ότι από τα πρακτικά των συνεδριάσεων των διοικητικών συμβουλίων [τα οποία εξέτασε η Επιτροπή] δεν προκύπτουν λεπτομέρειες ούτε σχετικά με τις αποφάσεις που αφορούν τη διαχείριση των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple ούτε σχετικά με τη συμφωνία επιμερισμού κόστους ούτε σχετικά με τις σημαντικές εμπορικές αποφάσεις δεν μπορεί να αποκλείσει την ύπαρξη των αποφάσεων αυτών».

85. Εν προκειμένω, συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής. Δεν αντιλαμβάνομαι, πράγματι, πώς μπορεί, όπως φαίνεται να πράττει το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 305 και 306 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, να συναχθούν από τα πρακτικά του διοικητικού συμβουλίου εταιρίας αποδεικτικά στοιχεία υπέρ της λήψεως αποφάσεων με συγκεκριμένο σκοπό, ελλείψει ρητών ή εμμέσων ενδείξεων προς τούτο. Αντιθέτως, είναι, κατά τη γνώμη μου, δυνατό, όπως έπραξε η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση, να συναχθούν από μια τέτοια έλλειψη ενδείξεων και, *ελλείψει αποδείξεων περί του αντιθέτου*, αποδεικτικά στοιχεία που συνηγορούν υπέρ της ανυπαρξίας τέτοιων αποφάσεων, ιδίως όταν προκύπτει ότι η εταιρία αυτή, τουλάχιστον στην πράξη, αν όχι από νομική υποχρέωση, καταγράφει κατά κανόνα τις σχετικές αποφάσεις που λαμβάνει το διοικητικό της συμβούλιο στα πρακτικά των συνεδριάσεών της. Στο μέτρο που δεν επιτρέπει στην Επιτροπή να στηριχθεί στα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία, εφόσον πρόκειται για την απόδειξη της υπάρξεως αρνητικών πραγματικών περιστατικών τα οποία, ως εκ της φύσεώς τους, δεν μπορούν να αποδειχθούν, αλλά μπορούν να συναχθούν μόνον από τεκμήρια αντλούμενα από αποδεδειγμένα θετικά πραγματικά περιστατικά ή με την απόδειξη θετικού γεγονότος περί του αντιθέτου, φρονώ ότι, με τη σκέψη 304 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, επιβάλλεται στην Επιτροπή αδικαιολόγητα υπέρμετρο βάρος αποδείξεως.

86. Τρίτον, η Επιτροπή βάλλει κατά της σκέψεως 306 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως καθόσον, μεταξύ άλλων, το Γενικό Δικαστήριο διαπιστώνει ότι από τα πρακτικά που εξέτασε «προκύπτει ότι ιδιαιτέρως ευρείες εξουσίες διαχειρίσεως είχαν ανατεθεί σε επιμέρους μέλη του διοικητικού συμβουλίου». Υποστηρίζει ότι, μολονότι τα εν λόγω πρακτικά περιλάμβαναν περιστασιακά την χορήγηση εξουσιοδοτήσεων από το διοικητικό συμβούλιο, εντούτοις μία μόνον από τις εν λόγω εξουσιοδοτήσεις αφορούσε τη σύναψη συμβάσεων με τους ΟΕΜ και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.

87. Συναφώς, στο μέτρο που η Επιτροπή επιδιώκει, με την επιχειρηματολογία αυτή, να αμφισβητήσει την εκτίμηση της αποδεικτικής αξίας της καταχωρίσεως στα πρακτικά της προαναφερθείσας εξουσιοδοτήσεως, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι η εκτίμηση αυτή εμπίπτει κατ' αρχήν στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Γενικού Δικαστηρίου και, αφετέρου, ότι κανένας κανόνας ή αρχή του δικαίου της Ένωσης δεν απαγορεύει στο Γενικό Δικαστήριο να στηρίζεται σε ένα μόνο αποδεικτικό στοιχείο για να διαπιστώσει τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά[44]. Επομένως, η αιτίαση αυτή πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να απορριφθεί. Υπενθυμίζω, ωστόσο, ότι η Επιτροπή αμφισβητεί επίσης το παραδεκτό της επίμαχης εξουσιοδοτήσεως ως αποδεικτικού στοιχείου, για τον λόγο ότι δεν προσκομίστηκε κατά τη διοικητική διαδικασία. Συναφώς, παραπέμπω στην ανάλυση που πραγματοποιήθηκε στα σημεία 42 και 43 των παρουσών προτάσεων. Όπως επισήμανα στο πλαίσιο αυτό, η προαναφερθείσα εξουσιοδότηση, μολονότι

[44] Βλ. διάταξη της 11ης Σεπτεμβρίου 2019, Camomilla κατά EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, σκέψη 10 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

μνημονεύεται στα πρακτικά της συνεδριάσεως του διοικητικού συμβουλίου της ASI της 27ης Ιουλίου 2011, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή χωρίς να αντικρουστεί από τις ASI και AOI, δεν έχει προσκομιστεί μέχρι σήμερα. Συνεπώς, το Γενικό Δικαστήριο μπορεί να στηριχθεί μόνο στην καταχώριση της χορηγήσεως της εν λόγω εξουσιοδοτήσεως στα πρακτικά και όχι στο κείμενό της.

88. Τέταρτον, η Επιτροπή αμφισβητεί το συμπέρασμα του Γενικού Δικαστηρίου που παρατίθεται ιδίως στις σκέψεις 301, 306 και 307 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, κατά το οποίο «τυπικές πράξεις», όπως η χορήγηση εξουσιοδοτήσεως για τη διαπραγμάτευση συμφωνίας ή η υπογραφή της (εν προκειμένω οι διάφορες τροποποιήσεις της συμφωνίας επιμερισμού κόστους που πραγματοποιήθηκαν κατά την κρίσιμη περίοδο) συνιστούν λειτουργίες πράγματι ασκούμενες από τις εταιρικές έδρες όσον αφορά τις άδειες ΔΙ. Η Επιτροπή δέχεται ότι, ειδικότερα, οι διαπραγματεύσεις για τη σύναψη εμπορικών συμβάσεων, όπως οι συμβάσεις με τους ΟΕΜ και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, μπορούν να συνιστούν «σημαντικές, ασκούμενες από πρόσωπα, λειτουργίες» για τους σκοπούς της λειτουργικής και πραγματικής αναλύσεως που πρέπει να διενεργηθεί βάσει του άρθρου 25 του TCA 97. Εντούτοις, εν προκειμένω, οι λειτουργίες αυτές ασκούνταν από υπαλλήλους της Apple Inc., για λογαριασμό του συνόλου του ομίλου Apple ή προς όφελος της ASI και της AOE, και όχι από τις εταιρικές έδρες. Οι ανωτέρω σκέψεις ενέχουν επίσης έλλειψη αιτιολογίας και αντιφατική αιτιολογία.

89. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι, στο πλαίσιο της όλης οικονομίας της συλλογιστικής του Γενικού Δικαστηρίου στις σκέψεις 251 έως 311 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, οι διαπιστώσεις που εκτίθενται στις σκέψεις 303 έως 309 της αποφάσεως αυτής αποσκοπούν στο να καταδείξουν ότι οι εταιρικές έδρες της ASI και της AOE –μέσω αποφάσεων που λάμβαναν τα αντίστοιχα διοικητικά συμβούλια και, ειδικότερα, μέσω ενός συστήματος μεταβίβασης εξουσιών σε μεμονωμένα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή μεμονωμένα διευθυντικά στελέχη, εκτός του προσωπικού των ιρλανδικών υποκαταστημάτων– ήταν σε θέση να ασκούν τις «ουσιώδεις λειτουργίες» των εν λόγω εταιριών. Τούτο προκύπτει, μεταξύ άλλων, από τη σκέψη 303 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η οποία καθορίζει το αντικείμενο της αναλύσεως που πραγματοποίησε το Γενικό Δικαστήριο, καθώς και από τη σκέψη 305 και τη σκέψη 309 αυτής, όπου διατυπώνεται το συμπέρασμα της αναλύσεως αυτής, κατά το οποίο η Επιτροπή εσφαλμένως διαπίστωσε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, ότι, ελλείψει προσωπικού και φυσικής παρουσίας, οι εταιρικές έδρες δεν είχαν τη δυνατότητα να ασκούν λειτουργίες για λογαριασμό των εταιριών αυτών. Αντιθέτως, στις σκέψεις 303 έως 309 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως δεν συναντάται καμία ρητή αναφορά περί αναμείξεως των εταιρικών εδρών στη λήψη αποφάσεων σχετικών με τη διαχείριση των αδειών ΔΙ, με εξαίρεση τη σκέψη 304 –όπου, όπως προεκτέθηκε, το Γενικό Δικαστήριο περιορίζεται στη διαπίστωση, με επικριτέα κατά τη γνώμη μου επιχειρηματολογία, ότι το γεγονός ότι από τα πρακτικά που εξέτασε η Επιτροπή δεν προκύπτουν λεπτομέρειες σχετικά με τέτοιου είδους αποφάσεις δεν μπορεί να αποκλείσει την ύπαρξη των αποφάσεων αυτών– και τη σκέψη 307 σχετικά με την υπογραφή της συμφωνίας επιμερισμού κόστους, που όμως αφορά μια ενδοομιλική συμφωνία η οποία, κατ' αρχήν, αποκλείεται από το αντικείμενο των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης. Όσον αφορά, τέλος, τη σκέψη 301 της εν λόγω αποφάσεως, αυτή εντάσσεται στην ανάλυση σχετικά με τον συγκεντρωτικό τρόπο λήψεως στρατηγικών αποφάσεων εντός του ομίλου Apple.

90. Επομένως, δεν είμαι πεπεισμένος ότι είναι ορθή η ερμηνεία των σκέψεων 301, 306 και 307 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως υπό την έννοια που προτείνει η Επιτροπή. Συγκεκριμένα, φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο, διαπιστώνοντας τη συμμετοχή μελών των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE, απευθείας ή μέσω εξουσιοδοτήσεως, σε διαπραγματεύσεις με τους ΟΕΜ και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών ή, ακόμη, στη σύναψη εμπορικών συμβάσεων ή

ενδοομιλικών συμφωνιών, δεν θέλησε να κρίνει ότι οι εταιρικές έδρες ασκούσαν «σημαντικές, ασκούμενες από πρόσωπα, λειτουργίες» σε σχέση με τις άδειες ΔΙ, αλλά μάλλον να διαπιστώσει ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είχε εσφαλμένως καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τη διαχείριση της ΔΙ του ομίλου Apple είχαν κατ' ανάγκην αναλάβει τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, δεδομένου ότι οι εταιρικές έδρες δεν είχαν την ικανότητα να λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με τη διαχείριση των αδειών ΔΙ (βλ., μεταξύ άλλων, σκέψεις 302 και 309 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

91. Υπό τις συνθήκες αυτές, η επιχειρηματολογία της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί ως στηριζόμενη σε εσφαλμένη ερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Για τους ίδιους λόγους, πρέπει να απορριφθούν τα αντίθετα επιχειρήματα που προέβαλαν η Ιρλανδία και οι ASI και AOI, σύμφωνα με τα οποία η υπογραφή των διαφόρων εκδοχών της συμφωνίας επιμερισμού κόστους και οι εξουσιοδοτήσεις σχετικά με τη διαπραγμάτευση και τη σύναψη συμβάσεων με τους OEM και τους παρόχους τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών αποδεικνύουν ότι οι εταιρικές έδρες λάμβαναν αποφάσεις σχετικά με τη διαχείριση των αδειών ΔΙ. Πράγματι, μια τέτοια διαπίστωση δεν συναντάται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.

92. Τούτου λεχθέντος, επισημαίνω ότι η δυσκολία να προσδοθεί μονοσήμαντη έννοια στις διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στις εν λόγω σκέψεις 301 και 307 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και να οριστεί με σαφήνεια το περιεχόμενό τους πρέπει, και στην περίπτωση αυτή, να αποδοθεί στο γεγονός ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε θέση επί του ζητήματος αν, και υπό ποιες προϋποθέσεις, κατά τον επιμερισμό, για φορολογικούς σκοπούς, της οικονομικής κυριότητας περιουσιακού στοιχείου που παράγει κέρδη και κατέχεται από αλλοδαπή εταιρία, της οποίας πρέπει να οριστούν τα φορολογητέα κέρδη στην Ιρλανδία κατά την έννοια του άρθρου 25 του TCA 97, μπορούν να ληφθούν υπόψη «σημαντικές, ασκούμενες από πρόσωπα, λειτουργίες» τις οποίες ασκεί η μητρική εταιρία για λογαριασμό ή προς όφελος της εταιρίας αυτής εκτός Ιρλανδίας. Συναφώς, παραπέμπω στο σημείο 61 των παρουσών προτάσεων.

93. Στην πραγματικότητα, η ανάλυση των δραστηριοτήτων εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, η οποία περιλαμβάνεται στις σκέψεις 296 έως 309 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, φαίνεται να επηρεάζεται από την –όπως φάνηκε εσφαλμένη– παραδοχή από την οποία εκκινεί η εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου εξέταση των αιτιάσεων που στρέφονται κατά της κύριας συλλογιστικής της Επιτροπής, ήτοι του γεγονότος ότι η Επιτροπή εφάρμοσε προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν». Συγκεκριμένα, με βάση την παραδοχή αυτή, δεν ήταν αναγκαίο, προκειμένου να αναιρεθεί η κύρια συλλογιστική στο σύνολό της, να αποδειχθεί ότι οι εταιρικές έδρες είχαν *πράγματι ασκήσει* σημαντικές λειτουργίες όσον αφορά τις άδειες ΔΙ, αλλά αρκούσε να αποδειχθεί ότι είχαν την *ικανότητα* να λάβουν τις αποφάσεις αυτές ή, γενικότερα, την ικανότητα να λαμβάνουν «κρίσιμες για την εταιρία αποφάσεις» (σκέψη 305 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως) ή αποφάσεις που «επηρεάζουν τις ουσιώδεις λειτουργίες» της ASI και της AOE (σκέψη 303 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως).

94. Εν πάση περιπτώσει, εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι το Γενικό Δικαστήριο έκρινε εμμέσως, με τις σκέψεις 301 και 307 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι, χορηγώντας σε διευθυντικά στελέχη της Apple Inc. –είτε πρόκειται για μέλη των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE είτε όχι– εξουσιοδοτήσεις για την υπογραφή ενδοομιλικών συμβάσεων ή συμφωνιών, οι εταιρικές έδρες είχαν πράγματι ασκήσει, όσον αφορά τις άδειες ΔΙ, λειτουργίες κρίσιμες για την ανάλυση που έπρεπε να διενεργηθεί βάσει του άρθρου 25 του TCA 97, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι ο αμιγώς τυπικός χαρακτήρας των πράξεων αυτών και η σύγχυση μεταξύ των

λειτουργιών που ασκεί η εταιρία χαρτοφυλακίου του ομίλου και των λειτουργιών που ανατίθενται στις έδρες, την οποία συνεπάγεται το εν λόγω σύστημα μεταβιβάσεως αρμοδιοτήτων, δεν συνηγορούν υπέρ του συμπεράσματος αυτού.

95. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι το τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως είναι εν μέρει παραδεκτό και βάσιμο, όπως επισημάνθηκε μετά την εξέταση των επιμέρους αιτιάσεων που προβλήθηκαν.

4. Πρόταση σχετικά με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως

96. Βάσει του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, ο πρώτος λόγος αναιρέσεως είναι, κατά τη γνώμη μου, βάσιμος. Τονίζοντας τις λειτουργίες και τους κινδύνους που ανέλαβε η Apple Inc. όσον αφορά τη ΔΙ του ομίλου Apple, αντί να επικεντρωθεί αποκλειστικώς στις δραστηριότητες που ασκούν, αντιστοίχως, τα υποκαταστήματα και οι εταιρικές έδρες όσον αφορά τη διαχείριση και την εκμετάλλευση των αδειών ΔΙ, το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε ανάλυση των πραγματικών περιστατικών και σε χαρακτηρισμό των εξετασθέντων πραγματικών περιστατικών υπό το πρίσμα ενός νομικού κριτηρίου διαφορετικού από εκείνο που το ίδιο έκρινε εφαρμοστέο δυνάμει του άρθρου 25 του TCA 97, το οποίο απαιτεί να λαμβάνεται υπόψη η κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής και αποκλείει, κατ' εφαρμογήν της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, τη συνεκτίμηση του ρόλου που διαδραματίζουν διακριτές οντότητες.

Γ. Επί του δεύτερου λόγου αναιρέσεως

97. Ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως βάλλει κατά του σκεπτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως με το οποίο το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε τις αιτιάσεις που προέβαλαν η Ιρλανδία και οι ASI και AOE κατά της επικουρικής συλλογιστικής της Επιτροπής. Υπενθυμίζω ότι, στο πλαίσιο της συλλογιστικής αυτής, η οποία εκτίθεται στις αιτιολογικές σκέψεις 325 έως 360 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οι άδειες ΔΙ έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν ως αποτέλεσμα να υποεκτιμηθούν τα ετήσια φορολογητέα κέρδη της ASI και της AOE στην Ιρλανδία, στο μέτρο που βασίζονταν σε ακατάλληλες επιλογές, οι οποίες είχαν οδηγήσει σε αποτέλεσμα το οποίο διέφερε από αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Πιο συγκεκριμένα, αφού διαπίστωσε ότι οι φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν εγκρίνει μονομερείς μεθόδους επιμερισμού κερδών παρόμοιες με τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (transactional net margin method, στο εξής: TNMM) που προβλέπεται από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση[45], η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές είχαν εγκρίνει τρεις εσφαλμένες μεθοδολογικές επιλογές σχετικά με τον χαρακτηρισμό των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως «υπό εξέταση εταιριών», ήτοι ως εταιριών στις δραστηριότητες των οποίων επικεντρωνόταν η ανάλυση που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της επιλεγείσας μονομερούς μεθόδου επιμερισμού κερδών (αιτιολογικές σκέψεις 328 έως 333 της προσβαλλομένης

[45] Η TNMM, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 2.58 επ. των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση, εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους που σχετίζεται με κατάλληλη βάση (παραδείγματος χάριν, κόστος, πωλήσεις, στοιχεία ενεργητικού) το οποίο επιτυγχάνει ο φορολογούμενος από μια ελεγχόμενη συναλλαγή. Εφαρμόζεται μόνο σε μία από τις επιχειρήσεις που συμμετέχουν στη συναλλαγή, τη λεγόμενη «υπό εξέταση» εταιρία.

αποφάσεως), σχετικά με την επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών (αιτιολογικές σκέψεις 334 έως 345 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και σχετικά με τα επίπεδα απόδοσης που έγιναν δεκτά (αιτιολογικές σκέψεις 346 έως 359 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

98. Ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως υποδιαιρείται σε τρία σκέλη. Το πρώτο αφορά πλάνη κατά τον καθορισμό του επιπέδου αποδείξεως που πρέπει να προσκομιστεί προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος στην περίπτωση των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών, το δεύτερο αφορά διαδικαστική πλημμέλεια και το τρίτο παράβαση του άρθρου 107 παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και/ή παραμόρφωση του εθνικού δικαίου.

1. Επί του πρώτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως

99. Με το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, το οποίο βάλλει κατά των σκέψεων 349, 416, 434 και 435 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως (οι οποίες παραπέμπουν στις σκέψεις 319 και 332 της αυτής αποφάσεως), η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένο κριτήριο αποδείξεως κρίνοντας ότι αυτή όφειλε να αποδείξει ότι η μέθοδος επιμερισμού κερδών που περιέχεται στις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχε οδηγήσει σε μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως της ASI και της AOE σε σχέση με τη φορολογική επιβάρυνση που θα προέκυπτε για τις εταιρίες αυτές κατ' εφαρμογήν των κοινών κανόνων φορολογίας και ότι η διαπίστωση μεθοδολογικών σφαλμάτων δεν ήταν επαρκής[46]. Υποστηρίζει ότι, κατά την εκτίμηση, υπό το πρίσμα της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, του κατά πόσον μια φορολογική απόφαση προέγκρισης όπως η επίμαχη παρέχει πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το εφαρμοστέο επίπεδο αποδείξεως είναι το ίδιο με εκείνο που ισχύει στην περίπτωση εφαρμογής της αρχής του ιδιώτη επιχειρηματία υπό συνθήκες οικονομίας της αγοράς και ότι, ως εκ τούτου, σε αυτήν εναπόκειται μόνο να αποδείξει την «ευλογοφάνεια» ενός τέτοιου πλεονεκτήματος ενώ στο οικείο κράτος μέλος εναπόκειται να αποδείξει ότι το πλεονέκτημα αυτό είναι δικαιολογημένο. Η Επιτροπή παραπέμπει επίσης στην απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, France Télécom κατά Επιτροπής[47], με την οποία, πέραν των περιπτώσεων εφαρμογής του κριτηρίου του ιδιώτη επενδυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι, για να αποδειχθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αρκεί να αποδειχθεί ότι το επίμαχο εθνικό μέτρο, λόγω των εγγενών του χαρακτηριστικών μπορούσε να οδηγήσει σε ελαφρύτερη φορολογία των δικαιούχων επιχειρήσεων.

100. Η ASI και η AOI καθώς και η Ιρλανδία υποστηρίζουν ότι το πρώτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι αλυσιτελές, δεδομένου ότι, ακόμη και αν υποτεθεί, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι η Ιρλανδία και η Apple όφειλαν να αποδείξουν την ανυπαρξία πλεονεκτήματος, αυτές εκπλήρωσαν το εν λόγω βάρος αποδείξεως υποβάλλοντας ad hoc εκθέσεις σχετικά με τον επιμερισμό κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, καταρτισθείσες από τους αντίστοιχους φορολογικούς συμβούλους τους, από τις οποίες προέκυπτε ότι η φορολογητέα βάση των εταιριών αυτών είχε καθοριστεί σύμφωνα με το άρθρο 25 του TCA 97 και την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (στο εξής: «ad hoc εκθέσεις»).

101. Συναφώς, είναι βεβαίως αληθές ότι, στην ανάλυσή του σχετικά με τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (σκέψεις 418 έως 478 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), το Γενικό Δικαστήριο, αφενός, επιβεβαίωσε την αξιοπιστία της μελέτης συγκρισιμότητας που περιλαμβανόταν στις ad hoc εκθέσεις οι οποίες επικύρωσαν εκ

[46] Επισημαίνω ότι το Γενικό Δικαστήριο διατύπωσε το ίδιο επίπεδο αποδείξεως στην απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Paesi Bassi κατά Επιτροπής (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] Απόφαση C-81/10 P (στο εξής: απόφαση France Telecom, EU:C:2011:811, σκέψεις 24 έως 27).

των υστέρων τις εν λόγω αμοιβές (σκέψεις 450 έως 464 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως) και, αφετέρου, διαπίστωσε ότι η διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας στην οποία προέβη η Επιτροπή με τις αιτιολογικές σκέψεις 353 έως 356 της προσβαλλομένης αποφάσεως (στο εξής: διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας) δεν μπορούσε να θέσει εν αμφιβόλω τα συμπεράσματα που περιέχονταν στις εκθέσεις αυτές (σκέψεις 469 και 477 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Εντούτοις, με το τρίτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή επέκρινε τις σκέψεις της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως στις οποίες το Γενικό Δικαστήριο κατ' ουσίαν ενέκρινε τη μεθοδολογία υπολογισμού που επελέγη στις ad hoc εκθέσεις καθώς και διαπίστωσε την ακαταλληλότητα της διορθωμένης αναλύσεως συγκρισιμότητας προκειμένου να τεθούν εν αμφιβόλω τα συμπεράσματα των εκθέσεων αυτών. Επομένως, το ζήτημα αν η υπό κρίση αιτίαση είναι αλυσιτελής εξαρτάται από το αποτέλεσμα της αναλύσεως των επικρίσεων αυτών.

102. Επί της ουσίας, οι ASI και AOI καθώς και η Ιρλανδία και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργο υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή επιδιώκει, εν τέλει, την αντιστροφή του βάρους αποδείξεως. Οι ASI και AOI υποστηρίζουν επίσης ότι η αιτίαση της Επιτροπής είναι αβάσιμη, δεδομένου ότι το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν είχε αποδειχθεί κανένα από τα τρία μεθοδολογικά σφάλματα που διαπίστωσε η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση.

103. Υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στην Επιτροπή απόκειται να αποδείξει την ύπαρξη «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, να αποδείξει και ότι πληρούται η προϋπόθεση περί παροχής πλεονεκτήματος στους δικαιούχους [48]. Ειδικότερα, η Επιτροπή οφείλει, χάριν της ορθής εφαρμογής των θεμελιωδών κανόνων της Συνθήκης ΛΕΕ που αφορούν τις κρατικές ενισχύσεις, να προβαίνει σε επιμελή και αμερόληπτη εξέταση των επίμαχων μέτρων, ώστε να έχει στη διάθεσή της, κατά την έκδοση της τελικής αποφάσεως, τα κατά το δυνατόν πληρέστερα και πλέον αξιόπιστα στοιχεία για τον σκοπό αυτόν [49]. Το Δικαστήριο έχει επίσης αποφανθεί ότι η Επιτροπή δεν δύναται να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι μία επιχείρηση επωφελήθηκε πλεονεκτήματος το οποίο συνιστά κρατική ενίσχυση στηριζόμενη απλώς σε αρνητικό τεκμήριο, θεμελιούμενο στην έλλειψη πληροφοριών ικανών να στηρίξουν αντίθετο συμπέρασμα, στην περίπτωση που δεν υφίστανται άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει καταφατικώς η ύπαρξη ενός τέτοιου πλεονεκτήματος [50]. Αυτές οι αρχές ισχύουν επίσης όταν η Επιτροπή εφαρμόζει το κριτήριο του ιδιώτη επιχειρηματία. Επομένως, η Επιτροπή φέρει το βάρος να αποδείξει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής αυτής [51] και να εκτιμήσει, βάσει των κρίσιμων στοιχείων, κατά πόσον η δικαιούχος εταιρία προδήλως δεν θα είχε αποκομίσει παρόμοια πλεονεκτήματα από ιδιώτη επιχειρηματία [52]. Επομένως, η Επιτροπή δεν μπορεί να στηριχθεί, ακόμη και όταν εφαρμόζει την αρχή του ιδιώτη επιχειρηματία, απλώς σε «ευλογοφανείς» αιτιάσεις τις οποίες δεν υποχρεούται να αποδείξει [53]. Όσον αφορά την απόφαση France Telecom, επισημαίνω ότι, όπως προκύπτει ιδίως από τη σκέψη 19 της αποφάσεως αυτής, ακόμη και αν τα γνωρίσματα του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος δεν είχαν καταστήσει δυνατό τον καθορισμό, εκ των προτέρων και για κάθε φορολογική περίοδο, του ακριβούς ύψους φορολογίας που αναλογούσε

[48] Βλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2021, Επιτροπή κατά Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, σκέψη 62).

[49] Βλ. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Autostrada Wielkopolska κατά Επιτροπής και Πολωνίας (C-933/19 P, EU:C:2021:905, σκέψη 114 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[50] Βλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, σκέψεις 55 και 58).

[51] Βλ. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Autostrada Wielkopolska κατά Επιτροπής και Πολωνίας (C-933/19 P, EU:C:2021:905, σκέψη 108 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[52] Πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2023, TUIfly κατά Επιτροπής (C-763/21 P, EU:C:2023:528, σκέψη 79 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[53] Πρβλ. απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, BTB Holding Investments και Duferco Participations Holding κατά Επιτροπής (C-148/19 P, EU:C:2020:354, σκέψη 53).

στην κάθε περίοδο, εντούτοις δεν αμφισβητείται ότι η εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος μπορούσε να οδηγήσει, πράγμα που τελικώς συνέβη, σε ελαφρύτερη φορολογία της δικαιούχου εταιρίας σε σχέση με αυτήν που θα της είχε επιβληθεί κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος του κοινού δικαίου.

104. Τούτου λεχθέντος, επισημαίνω ότι, εν προκειμένω, η διαπίστωση της υπάρξεως πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στην οποία κατέληξε η Επιτροπή στο πέρας της επικουρικής συλλογιστικής της, δεν στηρίζεται «επί απλής υποθέσεως, η οποία ούτε επιβεβαιώθηκε ούτε αναιρέθηκε από τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή της [η Επιτροπή]» [54], ούτε σε απλές «ευλογοφανείς αιτιάσεις», αλλά στη διαπίστωση συγκεκριμένων σφαλμάτων τα οποία, κατά τα λεγόμενα της Επιτροπής, αφορούν τη μέθοδο επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκε με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης και επηρεάζουν τα διάφορα στοιχεία του υπολογισμού που οδήγησαν στον καθορισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE. Κατά τη γνώμη μου, δεν αποκλείεται, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, θεμελιώδη σφάλματα κατά τον καθορισμό της μεθοδολογίας που εφαρμόζεται στην πράξη επιμερισμού κερδών για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης αλλοδαπής εταιρίας που δραστηριοποιείται μέσω υποκαταστήματος να είναι ικανά να οδηγήσουν κατ' ανάγκην σε υποεκτίμηση των κερδών αυτών σε σχέση με αποτέλεσμα υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και, επομένως, να είναι *εγγενώς* ή *προδήλως* ικανά να μειώσουν τη φορολογική επιβάρυνση της εταιρίας αυτής σε σχέση με τη φορολογία που θεωρείται κανονική. Στις περιπτώσεις αυτές, η Επιτροπή μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να στηριχθεί, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στην απόδειξη της υπάρξεως τέτοιας πλάνης και στην παράλειψη του οικείου κράτους μέλους να αποδείξει ότι η πλάνη αυτή δεν επηρεάζει την αντιστοιχία του επιπέδου κερδών που υπολογίζεται κατ' αυτόν τον τρόπο με αξία υπό όρους πλήρους ανταγωνισμού [55]. Επομένως, φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο εκτίμησε εσφαλμένως το επίπεδο αποδείξεως στην περίπτωση αποφάσεων όπως η προσβαλλομένη.

105. Εντούτοις, εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατόπιν λεπτομερούς αναλύσεως, η οποία αμφισβητείται από την Επιτροπή τόσο επί της ουσίας όσο και από την άποψη της τηρήσεως των ορίων του δικαστικού ελέγχου, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι τα μεθοδολογικά σφάλματα που εντοπίστηκαν στην προσβαλλόμενη απόφαση δεν είχαν αποδειχθεί και περιορίστηκε, κατ' ουσίαν, στη διαπίστωση ότι δεν υπήρχαν σύγχρονα δεδομένα που να δικαιολογούν τις επιλογές σχετικά με τη μέθοδο υπολογισμού που εγκρίθηκε με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης. Επομένως, η πλάνη ως προς το επίπεδο της αποδείξεως δεν επηρεάζει πραγματικά την ορθότητα των συμπερασμάτων στα οποία καταλήγει, αν οι αιτιάσεις που προβάλλει η Επιτροπή με το δεύτερο και το τρίτο σκέλος του λόγου αυτού αποδειχθούν αβάσιμες. Επομένως, οι αιτιάσεις αυτές πρέπει να εξεταστούν.

2. Επί του δεύτερου και του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως

106. Με το δεύτερο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, σε διάφορα σημεία της αναλύσεώς του, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε σε επιχειρήματα τα οποία δεν περιλαμβάνονταν στα δικόγραφα των προσφυγών που άσκησαν οι ASI και AOE και η Ιρλανδία, αλλά αντλούνταν από συνημμένα έγγραφα, και ιδίως από τις ad hoc εκθέσεις, στις οποίες οι προσφεύγουσες είχαν κάνει μόνο γενικές αναφορές. Επομένως, η Επιτροπή δεν είχε τη

[54] Βλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, σκέψη 52).

[55] Υπό την έννοια αυτή, για την ερμηνεία της σκέψεως 211 της αποφάσεως της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής (T-760/15, EU:T:2019:669), βλ. απόφαση της 12ης Μαΐου 2021, Λουξεμβούργο και Amazon κατά Επιτροπής (T-816/17 και T-318/18, EU:T:2021:252, σκέψεις 309 έως 311). Κατά της τελευταίας αυτής αποφάσεως η Επιτροπή άσκησε αναίρεση στην υπόθεση C-457/21 P, επί του παρόντος στο στάδιο της διασκέψεως.

δυνατότητα να λάβει θέση επί ορισμένων από τους λόγους που οδήγησαν στην ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως. Το Γενικό Δικαστήριο επικαλέστηκε, ωστόσο, αυτεπαγγέλτως ορισμένες από τις εξετασθείσες αιτιάσεις.

107. Οι αμφισβητήσεις αυτές θα εξεταστούν κατά την ανάλυση των αιτιάσεων που προβλήθηκαν στο πλαίσιο του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως. Στο σημείο αυτό, θα υπενθυμίσω απλώς ότι, κατά πάγια νομολογία, προς κατοχύρωση της ασφάλειας δικαίου και της ορθής απονομής της δικαιοσύνης, η συνοπτική έκθεση των προβαλλομένων λόγων που πρέπει να περιέχεται στο δικόγραφο της προσφυγής, κατά το άρθρο 21 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο έχει εφαρμογή στο Γενικό Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 53, πρώτο εδάφιο, του Οργανισμού αυτού, και κατά το άρθρο 76 στοιχείο δ', του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου, πρέπει να είναι αρκούντως σαφής και ακριβής, ώστε να μπορεί ο μεν καθού να προετοιμάσει την άμυνά του, το δε Γενικό Δικαστήριο να αποφανθεί επί της προσφυγής[56]. Μολονότι είναι αληθές ότι το περιεχόμενο της προσφυγής μπορεί να στηριχθεί και να συμπληρωθεί, επί συγκεκριμένων σημείων, με παραπομπές σε συγκεκριμένα χωρία συνημμένων εγγράφων, εντούτοις, η γενική παραπομπή σε άλλα κείμενα, ακόμη και συνημμένα στην προσφυγή, δεν μπορεί να καλύψει την έλλειψη ουσιωδών στοιχείων της νομικής επιχειρηματολογίας, τα οποία πρέπει να περιλαμβάνονται στο κείμενο της προσφυγής. Πράγματι, δεν εναπόκειται στο Γενικό Δικαστήριο να αναζητά και να εντοπίζει, στα παραρτήματα, τους λόγους και τα επιχειρήματα που θα μπορούσε να θεωρήσει ότι συνιστούν τη βάση της προσφυγής[57]. Ανάλογες προϋποθέσεις ισχύουν και για επιχείρημα που προβάλλεται προς στήριξη λόγου υποβληθέντος ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου[58]. Επομένως, ο προσφεύγων υποχρεούται να εκθέτει κατά τρόπο αρκούντως συστηματικό τα επιχειρήματα που αφορούν κάθε λόγο ακυρώσεως που προβάλλει, χωρίς το Γενικό Δικαστήριο να υποχρεούται να ανασυστήσει τη νομική επιχειρηματολογία που φέρεται να στηρίζει αυτόν τον λόγο ακυρώσεως[59].

108. Με το τρίτο σκέλος του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο παρέβη το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και/ή παραμόρφωσε το εθνικό δίκαιο κρίνοντας, μετά το πέρας της αναλύσεως των πραγματικών περιστατικών, ότι η επικουρική συλλογιστική της Επιτροπής δεν καθιστούσε δυνατή την απόδειξη της υπάρξεως πλεονεκτήματος κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Ειδικότερα, η Επιτροπή αμφισβητεί τον νομικό χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών από το Γενικό Δικαστήριο, ο οποίος, κατά την άποψή της, παραβιάζει την προσέγγιση της διακριτής οντότητας και την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Προβάλλει τρεις αιτιάσεις, οι οποίες αφορούν, πρώτον, σφάλματα στα οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την ανάλυση της επιλογής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως «υπό εξέταση εταιριών» για τους σκοπούς της εφαρμογής της επιλεγείσας μεθόδου επιμερισμού των κερδών (σκέψεις 328 έως 351 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), δεύτερον, την επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών (σκέψεις 352 έως 417 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως) και, τρίτον, τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά (σκέψεις 418 έως 478 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Η Ιρλανδία, η ASI και η AOI υποστηρίζουν ότι οι αιτιάσεις που προβάλλονται στο πλαίσιο αυτού του σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι απαράδεκτες στο σύνολό τους, καθόσον βάλλουν κατά εκτιμήσεων περί των πραγματικών περιστατικών, αλυσιτελείς και αβάσιμες.

[56] Πρβλ. απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, MasterCard κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, σκέψη 41).

[57] Πρβλ. απόφαση της 16ης Μαρτίου 2023, GABO:mi κατά Επιτροπής (C-696/21 P, EU:C:2023:217, σκέψεις 47 και 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[58] Βλ. απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, MasterCard κ.λπ. κατά Επιτροπής (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, σκέψη 41).

[59] Πρβλ. απόφαση της 16ης Μαρτίου 2023, GABO:mi κατά Επιτροπής (C-696/21 P, EU:C:2023:217, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

α) Επί της πρώτης αιτιάσεως

109. Με την πρώτη αιτίαση του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, η οποία βάλλει κατά των σκέψεων 337 έως 343 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή αμφισβητεί, πρώτον, τον χαρακτηρισμό των λειτουργιών που ασκούν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα ως «όχι ιδιαιτέρως σύνθετων» για τους σκοπούς της επιλογής της υπό εξέταση εταιρίας. Ο χαρακτηρισμός αυτός αποτελεί συνέπεια εσφαλμένης εκτιμήσεως των λειτουργιών αυτών όσον αφορά τη ΔΙ του ομίλου Apple και όχι τις άδειες ΔΙ που κατείχαν η ASI και η AOE. Δεδομένου ότι αποσκοπεί στην αμφισβήτηση του εσφαλμένου νομικού χαρακτηρισμού των λειτουργιών που ασκούν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, η αιτίαση αυτή είναι, κατά τη γνώμη μου, παραδεκτή. Συναφώς, παραπέμπω στο σημείο 39 των παρουσών προτάσεων.

110. Επί της ουσίας, υπενθυμίζω ότι, στο πλαίσιο της αναλύσεως του πρώτου λόγου αναιρέσεως, κατέληξα στο συμπέρασμα ότι η διαπίστωση του Γενικού Δικαστηρίου ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα ασκούσαν «καθημερινές» λειτουργίες όσον αφορά τις άδειες ΔΙ στηρίζεται σε σύγκριση μεταξύ των λειτουργιών αυτών και εκείνων που ασκεί η Apple Inc. σε σχέση με τη ΔΙ του ομίλου Apple και ότι, προβαίνοντας στη σύγκριση αυτή, το Γενικό Δικαστήριο παραβίασε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, διέπει την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97. Η πλάνη αυτή επηρεάζει επίσης την εκτίμηση βάσει της οποίας το Γενικό Δικαστήριο δέχθηκε την επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως υπό εξέταση εταιριών, όπως προκύπτει ιδίως από τη σκέψη 341 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η οποία παραπέμπει στις διαπιστώσεις της αναλύσεως των πραγματικών περιστατικών στο πλαίσιο της εξετάσεως των λόγων ακυρώσεως κατά της κύριας συλλογιστικής.

111. Βεβαίως, όπως υποστηρίζει ιδίως η Ιρλανδία, με τη σκέψη 340 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι, στο μέτρο που η επικουρική συλλογιστική στηριζόταν στην παραδοχή ότι «η ΔΙ του ομίλου Apple ορθώς επιμερίστηκε στις εταιρικές έδρες», η Επιτροπή δεν μπορούσε να ισχυριστεί, ταυτόχρονα, ότι «οι πλέον σύνθετες λειτουργίες σχετικά με την εν λόγω ΔΙ» ασκούνταν από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα. Ο ισχυρισμός αυτός στηρίζεται, ωστόσο, σε λογικό σφάλμα. Μολονότι αληθεύει ότι, στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της, η Επιτροπή δέχθηκε την παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ έπρεπε να επιμεριστούν στις εταιρικές έδρες, τούτο δεν σημαίνει, όπως φαίνεται να εκτιμά το Γενικό Δικαστήριο, ότι η Επιτροπή θεώρησε τεκμηριωμένα τα στοιχεία που ήταν ικανά να δικαιολογήσουν έναν τέτοιο επιμερισμό –τον οποίο η ίδια αμφισβητούσε– και, ειδικότερα, την άσκηση από τις έδρες σημαντικών, ασκούμενων από πρόσωπα, λειτουργιών σε σχέση με τις άδειες αυτές.

112. Γενικότερα, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν, μεταξύ άλλων, η ASI και η AOI, σε κανένα χωρίο του σκεπτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως σχετικά με την επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως «υπό εξέταση εταιριών» δεν κατέληξε το Γενικό Δικαστήριο στο συμπέρασμα ότι, *στη σχέση μεταξύ των ιρλανδικών υποκαταστημάτων* και των εταιρικών εδρών τα πρώτα ήταν οι λιγότερο σύνθετες οντότητες[60]. Από τα σημεία 3.18 και 3.19 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010 προκύπτει ότι η επιλογή της προς έλεγχο εταιρίας πρέπει να συνάδει με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής και απαιτεί να λαμβάνεται υπόψη ο *αντίστοιχος* ρόλος των διαφόρων μερών που συμμετέχουν στη συναλλαγή (βλ. επίσης σημείο 2.59 στο τέλος). Επομένως, το σκεπτικό που παρέθεσε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 333 έως 336 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, καθώς και στις

[60] Στις αιτιολογικές σκέψεις 342, 343 και 371, στις οποίες παραπέμπουν η ASI και η AOI, απλώς τονίζεται ότι οι λειτουργίες που ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα μπορούσαν να θεωρηθούν ως «ευχερώς προσδιορίσιμες και όχι ιδιαιτέρως σύνθετες», αλλά δεν γίνεται καμία σύγκρισή τους με τις λειτουργίες που ασκούσαν οι εταιρικές έδρες.

σκέψεις 342 και 343 της αυτής αποφάσεως, δεν αναιρεί, αφ' εαυτού, στο μέτρο που λαμβάνει υπόψη μόνον την κατάσταση των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, την παραδοχή στην οποία στηρίχθηκε η Επιτροπή στην επικουρική συλλογιστική της, κατά την οποία έπρεπε να έχουν εξεταστεί οι εταιρικές έδρες, ως τα συμβαλλόμενα μέρη στη συναλλαγή τα οποία ασκούσαν τις λιγότερο περίπλοκες λειτουργίες.

113. Δεύτερον, η Επιτροπή βάλλει κατά της σκέψεως 335 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με την οποία το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση δεν επιβάλλουν κατ' ανάγκην να επιλέγεται η λιγότερο σύνθετη οντότητα ως υπό εξέταση εταιρία στο πλαίσιο της ΤΝΜΜ, αλλά απλώς συνιστούν να επιλέγεται η οντότητα για την οποία είναι διαθέσιμα τα περισσότερα αξιόπιστα δεδομένα. Υποστηρίζει ότι, με τη σκέψη αυτή, το Γενικό Δικαστήριο διαπίστωσε αυτεπαγγέλτως εσφαλμένη ερμηνεία των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, την οποία οι προσφεύγουσες δεν προέβαλαν πρωτοδίκως. Το επιχείρημα αυτό στηρίζεται, κατά τη γνώμη μου, σε εσφαλμένη ερμηνεία της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως και, συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί. Συγκεκριμένα, στη σκέψη 335 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ερμηνευόμενη στο πλαίσιο της συλλογιστικής που ανέπτυξε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 334 έως 336 της αποφάσεως αυτής, δεν διατυπώνεται καμία συγκεκριμένη κριτική κατά της προσβαλλομένης αποφάσεως, αλλά απλώς αιτιολογείται το συμπέρασμα που διατυπώνεται αρχικώς στη σκέψη 334 και επιβεβαιώνεται στη σκέψη 336, κατά το οποίο «εφόσον οι λειτουργίες της υπό εξέταση εταιρίας έχουν προσδιοριστεί ορθώς και η αμοιβή για τις λειτουργίες αυτές έχει υπολογιστεί ορθώς, δεν έχει σημασία ποια εταιρία επελέγη ως η υπό εξέταση εταιρία».

114. Τρίτον, η Επιτροπή αμφισβητεί το βάσιμο του συμπεράσματος αυτού. Υποστηρίζει ότι, αντιθέτως προς όσα έκρινε το Γενικό Δικαστήριο με τη σκέψη 336 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η επιλογή της υπό εξέταση εταιρίας συνιστά ουσιώδες στάδιο της εφαρμογής της ΤΝΜΜ. Η αμφισβήτηση αυτή είναι, κατά τη γνώμη μου, παραδεκτή μολονότι στρέφεται κατά της εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου ερμηνείας των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Συναφώς, παραπέμπω στις εκτιμήσεις που εκτίθενται στο σημείο 39 των παρουσών προτάσεων.

115. Επί της ουσίας, συμφωνώ με την Επιτροπή ως προς τη σημασία που αποδίδεται, στο πλαίσιο των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών, στην επιλογή της υπό εξέταση εταιρίας σε περίπτωση εφαρμογής της ΤΝΜΜ. Συγκεκριμένα, ιδίως από τα σημεία 3.18 και 3.19 του κειμένου του 2010 των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών –στις οποίες το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε πιθανότατα στη σκέψη 335 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως– προκύπτει ότι από την επιλογή αυτή εξαρτάται η δυνατότητα διενέργειας συγκριτικής αναλύσεως βασισμένης σε αξιόπιστα στοιχεία, η οποία καθιστά δυνατό τον ορθό προσδιορισμό της τιμής μεταβίβασης στο πλαίσιο ενδοομιλικής τιμολόγησης που πρέπει να καταλογιστεί στην επίμαχη συναλλαγή σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επομένως, ορθώς η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η επιλογή αυτή δεν είναι ουδέτερη, αλλά επηρεάζει καθοριστικά την αξιοπιστία του αποτελέσματος της αναλύσεως που διενεργείται κατ' εφαρμογήν της ΤΝΜΜ.

116. Λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα και εντός των ορίων που τέθηκαν ανωτέρω, φρονώ ότι η πρώτη αιτίαση του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι βάσιμη.

β) Επί της δεύτερης αιτιάσεως

117. Με τη δεύτερη αιτίαση του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή βάλλει κατά των σκέψεων 352 έως 417 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε τα συμπεράσματα που περιέχονται στην προσβαλλόμενη απόφαση, κατά τα οποία, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως υπό εξέταση εταιριών είναι ορθή, η επιλογή των λειτουργικών δαπανών της ASI και της AOE ως δείκτη επιπέδου κερδών είχε οδηγήσει σε φορολογητέα κέρδη των εταιριών αυτών στην Ιρλανδία τα οποία δεν συνιστούσαν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά, σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

1) Επί της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI

118. Στις αιτιολογικές σκέψεις 336 έως 342 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι η επιλογή των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI ως δείκτη επιπέδου κερδών δεν αντανακλούσε προσηκόντως τους κινδύνους που αναλάμβανε και τις δραστηριότητες που ασκούσε το υποκατάστημα αυτό και, ως εκ τούτου, τη συμβολή του στον κύκλο εργασιών της ASI. Για τους ίδιους λόγους, έκρινε ότι ο δείκτης Berry, ένας δείκτης κέρδους βασιζόμενος στη σχέση μεταξύ ακαθάριστου κέρδους και λειτουργικών δαπανών, ο οποίος χρησιμοποιήθηκε στις ad hoc εκθέσεις δεν καθιστούσε δυνατό τον καθορισμό αμοιβής υπό όρους πλήρους ανταγωνισμού για τις λειτουργίες τις οποίες ασκούσε το εν λόγω υποκατάστημα. Κατά την Επιτροπή, οι πωλήσεις της ASI αποτελούσαν καταλληλότερο δείκτη. Το Γενικό Δικαστήριο ανέτρεψε το συμπέρασμα αυτό με τις σκέψεις 359 έως 407 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

119. Πρώτον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη τη λειτουργική ανάλυση που περιλαμβάνεται στην προσβαλλόμενη απόφαση όταν έκρινε, με τη σκέψη 360 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή, εκτιμώντας ότι οι λειτουργικές δαπάνες δεν αντανακλούν προσηκόντως τις λειτουργίες που ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, είχε θεμελιώσει τις διαπιστώσεις της περί του ακατάλληλου χαρακτήρα των εν λόγω δαπανών σε προσέγγιση κατ' αποκλεισμόν. Συναφώς, παραπέμπω στη συζήτηση στο πλαίσιο της εξετάσεως του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως. Την ίδια πλάνη ενέχει επίσης η σκέψη 365 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, στην οποία το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή είχε κατ' ουσίαν αρκεστεί στην επισήμανση ότι οι πωλήσεις της ASI θα αποτελούσαν κατάλληλο δείκτη επιπέδου κερδών. Συγκεκριμένα, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι, στην εν λόγω σκέψη, το Γενικό Δικαστήριο προέβη σε αποσπασματική ερμηνεία της προσβαλλομένης αποφάσεως, μη λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση που περιέχεται σε άλλα μέρη της αποφάσεως αυτής και, ειδικότερα, στις αιτιολογικές σκέψεις 294 έως 305, οι οποίες απαριθμούν τις λειτουργίες και τους κινδύνους που η Επιτροπή θεώρησε ότι ανέλαβε, μεταξύ άλλων, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI.

120. Δεύτερον, η Επιτροπή βάλλει κατά των σκέψεων 366 έως 372 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο επέκρινε την απόρριψη, με την αιτιολογική σκέψη 340 της προσβαλλομένης αποφάσεως, του δείκτη Berry ως οικονομικού αριθμοδείκτη για την εκτίμηση μιας αμοιβής υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού εν προκειμένω. Η Επιτροπή υποστηρίζει, κατ' αρχάς, ότι, με τις αντίστοιχες προσφυγές τους, η ASI και η AOE καθώς και η Ιρλανδία περιορίστηκαν σε απλές παραπομπές στο περιεχόμενο των ad hoc εκθέσεων. Η εξέταση της δικογραφίας του Γενικού Δικαστηρίου, συμπεριλαμβανομένων των απαντήσεων στις γραπτές ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου, επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό αυτόν όσον αφορά την

Ιρλανδία. Η ASI και η AOE ανέπτυξαν το θέμα με πιο συνεκτικό τρόπο, αλλά περιόρισαν την ανάλυσή τους σε μία μόνο από τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την εφαρμογή του εν λόγω δείκτη. Επομένως, δικαιολογημένα ισχυρίζεται η Επιτροπή ότι η εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου εξέταση του δείκτη Berry είναι σε μεγάλο βαθμό άσχετη με τα επιχειρήματα που προέβαλαν οι πρωτοδίκως προσφεύγουσες και τα οποία συζητήθηκαν πρωτοδίκως.

121. Εν συνεχεία, η Επιτροπή προβάλλει σειρά επιχειρημάτων προκειμένου να αποδείξει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την εκτίμηση στην οποία προέβη στις σκέψεις 366 έως 372 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το συμπέρασμα του Γενικού Δικαστηρίου στηρίζεται σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI ως διανομέα που παρέχει απλές υπηρεσίες εφοδιαστικής, χωρίς την ανάληψη κινδύνων. Η ASI, η AOI και η Ιρλανδία αντιτείνουν ότι ο χαρακτηρισμός αυτός δεν μπορεί να αμφισβητηθεί κατ' αναίρεση. Η ένσταση αυτή πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να απορριφθεί. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που ο χαρακτηρισμός αυτός εξαρτάται από την ορθή εφαρμογή των αρχών που διατυπώνονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση στις οποίες στηρίχθηκαν η Apple και η Ιρλανδία για να δικαιολογήσουν ex post τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης καθώς και την καταλληλότητα των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών του υποκαταστήματος της ASI, τα επιχειρήματα που προβλήθηκαν από την Επιτροπή δεν εμπίπτουν στο πλαίσιο της επανεξέτασης των πραγματικών περιστατικών από το Δικαστήριο στο στάδιο της αναιρετικής διαδικασίας. Συναφώς, παραπέμπω στο σημείο 39 των παρουσών προτάσεων.

122. Επί της ουσίας, τα επιχειρήματα που προβάλλει η Επιτροπή κατά των διαπιστώσεων του Γενικού Δικαστηρίου σχετικά με την εφαρμογή του δείκτη Berry πρέπει να εξεταστούν από κοινού με τις αιτιάσεις που στρέφονται κατά των σκέψεων 375 έως 407 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Στις σκέψεις αυτές, το Γενικό Δικαστήριο, αφού εξέτασε τους κινδύνους που, κατά την Επιτροπή, έπρεπε να επιμεριστούν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI και οι οποίοι δικαιολογούσαν δείκτη επιπέδου κερδών του υποκαταστήματος αυτού βάσει των πωλήσεων και όχι των λειτουργικών δαπανών, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το εν λόγω υποκατάστημα δεν είχε αναλάβει πραγματικά κανέναν από τους κινδύνους αυτούς. Συγκεκριμένα, εάν οι αιτιάσεις αυτές αποδειχθούν βάσιμες, καταδεικνύουν ότι το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό του υποκαταστήματος της ASI ως «διανομέα χαμηλού κινδύνου» για τους σκοπούς της εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Βεβαίως, από τη σκέψη 374 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως φαίνεται να προκύπτει ότι η ανάλυση που περιέχεται στις σκέψεις 375 έως 407 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως έχει πλεοναστικό χαρακτήρα, λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας του σημείου 2.87 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση στην οποία προέβη το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 357 της αποφάσεως αυτής[61]. Εντούτοις, οι αιτιάσεις της Επιτροπής δεν είναι, για τον λόγο αυτόν και μόνον, αλυσιτελείς. Συγκεκριμένα, στις σκέψεις 357 και 364 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο αναγνωρίζει ότι, με βάση το προαναφερθέν σημείο 2.87, η ικανότητα του επιλεγέντος δείκτη κέρδους να αντανακλά ορθώς την αξία των λειτουργιών που ασκεί η υπό εξέταση εταιρία εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από τους κινδύνους που αυτή αναλαμβάνει.

[61] Στη σκέψη 357 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι από το σημείο 2.87 των κατευθυντήριων γραμμών σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση προκύπτει ότι «ο επιλεγόμενος δείκτης επιπέδου κερδών δεν αφορά οποιοδήποτε είδος λειτουργιών, καθόσον αντανακλά την αξία συγκεκριμένων λειτουργιών» και ότι, ως εκ τούτου, «κατάλληλο δείκτη επιπέδου κερδών μπορούν να αποτελέσουν τόσο οι πωλήσεις όσο και οι λειτουργικές δαπάνες» (βλ. σκέψη 363 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η οποία παραπέμπει στη σκέψη 357 της αυτής αποφάσεως).

123. Η Επιτροπή αμφισβητεί διαδοχικά τις σκέψεις 375 έως 390 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, σχετικά με τον κίνδυνο που συνδέεται με τον κύκλο εργασιών (αιτιολογική σκέψη 337 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στην οποία ο κίνδυνος αυτός ορίζεται ως «κίνδυνος που σχετίζεται με τα προϊόντα»), τις σκέψεις 391 έως 400 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, σχετικά με τον κίνδυνο που συνδέεται με τις εγγυήσεις των προϊόντων Apple (αιτιολογική σκέψη 338 της προσβαλλομένης αποφάσεως), και τις σκέψεις 401 έως 407 της ίδιας αποφάσεως, σχετικά με τον κίνδυνο που συνδέεται με τις δραστηριότητες των τρίτων αντισυμβαλλομένων (αιτιολογική σκέψη 339 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Όπως και στο πλαίσιο του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε νομικό κριτήριο εσφαλμένο και αντίθετο προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όταν χαρακτήρισε ως διανομέα χαμηλού κινδύνου το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI συγκρίνοντας τους κινδύνους που ανέλαβε το υποκατάστημα αυτό με τις πολιτικές κινδύνου της Apple Inc.

124. Η ανάλυση του σκεπτικού της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επιβεβαιώνει την επικρινόμενη από την Επιτροπή προσέγγιση. Κατ' αρχάς, όσον αφορά τον κίνδυνο που σχετίζεται με τον κύκλο εργασιών, αφενός, τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία μνημονεύει το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 381, 382 και 383 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως αφορούν τη σύναψη, σε κεντρικό επίπεδο από την Apple Inc. συμφωνιών-πλαίσιο με τους κατασκευαστές των προϊόντων του σήματος Apple (ή OEM) και τους κύριους αγοραστές των προϊόντων του σήματος Apple και τον καθορισμό, επίσης σε κεντρικό επίπεδο, της διεθνούς τιμολογήσεως των προϊόντων του σήματος Apple. Αφετέρου, με τις σκέψεις 385 και 386 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, βάσει όλων των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των ad hoc εκθέσεων, ότι οι εγγενείς κίνδυνοι που συνδέονται με τα απούλητα προϊόντα ή την πτώση της ζήτησης δεν μπορούσαν να επιμεριστούν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, στο μέτρο που τόσο η προσφορά όσο και η ζήτηση «καθορίζονταν σε κεντρικό επίπεδο, εκτός του εν λόγω υποκαταστήματος» (σκέψη 386). Όσον αφορά, εν συνεχεία, τον κίνδυνο που συνδέεται με τις εγγυήσεις των προϊόντων, το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 400 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι από τη διαχείριση της υπηρεσίας AppleCare από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν μπορεί να συναχθεί ότι το υποκατάστημα αυτό ανέλαβε τους κινδύνους που συνδέονται με τις εγγυήσεις για τα προϊόντα του σήματος Apple, στηρίζεται στη διαπίστωση του επικουρικού χαρακτήρα των λειτουργιών που ασκούσε το υποκατάστημα αυτό, διαπίστωση η οποία, όπως ήδη διευκρινίστηκε στο σημείο 52 των παρουσών προτάσεων, απορρέει από τη συσχέτιση των λειτουργιών που ασκούσε το υποκατάστημα αυτό με τις λειτουργίες που ασκούσε η Apple Inc. και όχι με τις λειτουργίες που ασκούσαν οι εταιρικές έδρες. Τέλος, όσον αφορά τους κινδύνους που συνδέονται με τις δραστηριότητες τρίτων αντισυμβαλλομένων, επισημαίνω ότι, κατ' ουσίαν, το Γενικό Δικαστήριο περιορίζεται σε παραπομπή στις εκτιμήσεις που αναπτύχθηκαν στις σκέψεις 376 έως 390 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως όσον αφορά τον κίνδυνο που συνδέεται με το ενδεχόμενο πτώσης της ζήτησης και με το ενδεχόμενο ύπαρξης απούλητων προϊόντων, με τον οποίο εξομοιώνεται ο κίνδυνος σχετικά με τα προϊόντα των οποίων η διαχείριση δεν πραγματοποιείται στην Ιρλανδία, διότι αποτέλεσε αντικείμενο υπεργολαβίας εκτός του εν λόγω κράτους μέλους. Στο πλαίσιο της αναλύσεως του πρώτου λόγου αναιρέσεως, στον οποίο παραπέμπω, κατέληξα στο συμπέρασμα ότι ο επιμερισμός κερδών σε αλλοδαπή εταιρία δυνάμει του άρθρου 25 του TCA 97 και της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, την οποία αυτό ενσωματώνει, πρέπει να περιορίζεται στη συνεκτίμηση της κατάστασης των διαφόρων μερών που απαρτίζουν την εταιρία αυτή στο πλαίσιο των αμοιβαίων σχέσεών τους. Στην προσβαλλόμενη απόφαση, ωστόσο, η Επιτροπή, μολονότι δεν αρνήθηκε τις πολιτικές σχετικά με την συγκεντρωτική διαχείριση των κινδύνων που εφάρμοσε η Apple Inc., απέδειξε, χωρίς να επικριθεί ως προς το σημείο αυτό από το Γενικό Δικαστήριο και χωρίς να περιοριστεί, όπως εκτέθηκε, σε μια προσέγγιση κατ' αποκλεισμόν, ότι, σε σχέση με τις εταιρικές έδρες, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είχε

αναλάβει ορισμένο επίπεδο κινδύνων. Αντιθέτως, όπως προεκτέθηκε, προκειμένου να αποκλείσει την ανάληψη από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI των κινδύνων που μνημονεύονται στις αιτιολογικές σκέψεις 337, 338 και 339 της επίμαχης αποφάσεως και να χαρακτηρίσει το υποκατάστημα αυτό ως «διανομέα χαμηλού κινδύνου» του οποίου τα κέρδη θα μπορούσαν να αντικατοπτρίζονται ορθώς μέσω ενός δείκτη βασιζόμενου στις λειτουργικές δαπάνες, το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε στις λειτουργίες που ασκούσε η Apple Inc. και στη συγκεντρωτική διαχείριση από αυτήν όλων των σχετικών κινδύνων και επομένως, και πάλι, σε εσφαλμένο νομικό κριτήριο.

2) Επί της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE

125. Η Επιτροπή αμφισβητεί τις σκέψεις 408 έως 412 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, στις οποίες το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει ότι, όπως αναφέρεται στις αιτιολογικές σκέψεις 343 έως 345 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ο δείκτης επιπέδου κερδών που βασίζεται στο συνολικό κόστος ήταν καταλληλότερος για τον καθορισμό του κέρδους του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

126. Υποστηρίζει, κατ' αρχάς, ότι ούτε η ASI και η AOE ούτε η Ιρλανδία είχαν προβάλει αιτιάσεις κατά των εν λόγω αιτιολογικών σκέψεων της προσβαλλομένης αποφάσεως. Πέραν του ότι δεν αμφισβητείται, το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται από τη δικογραφία του Γενικού Δικαστηρίου και συνάδει, εξάλλου, προς το γεγονός ότι, όπως προκύπτει ιδίως από τις αιτιολογικές σκέψεις 167 και 343 της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι ίδιες ad hoc εκθέσεις πρότειναν δείκτη βασιζόμενο στο συνολικό κόστος για το υποκατάστημα της AOE. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Γενικό Δικαστήριο υπερέβη, κατά τη γνώμη μου, τα όρια του ελέγχου του, εξετάζοντας αυτεπαγγέλτως και δεχόμενο αιτιάσεις που δεν είχαν προβληθεί από τις προσφεύγουσες και αφορούσαν σημεία της προσβαλλομένης αποφάσεως τα οποία αυτές είχαν, τουλάχιστον σιωπηρώς, εγκρίνει. Υπενθυμίζω επίσης ότι, κατά πάγια νομολογία, δεν εναπόκειται στον δικαστή της Ένωσης, στο πλαίσιο του ελέγχου που ασκεί επί των περίπλοκων οικονομικών εκτιμήσεων της Επιτροπής στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων –όπως αυτές που αφορούν τον ορισμό του καταλληλότερου δείκτη κερδών στο πλαίσιο της εφαρμογής της TNMM– να υποκαταστήσει την Επιτροπή στην οικονομική εκτίμησή της[62]. Πράγματι, το εν λόγω δικαιοδοτικό όργανο ασκεί, στο πλαίσιο αυτό, έλεγχο ο οποίος περιορίζεται κατ' ανάγκην στη διακρίβωση της τηρήσεως των κανόνων περί διαδικασίας και αιτιολογήσεως, καθώς και της ακρίβειας των πραγματικών περιστατικών και της απουσίας πρόδηλης πλάνης εκτιμήσεως και καταχρήσεως εξουσίας[63]. Εν προκειμένω, επισημαίνω ότι, με τις σκέψεις 409 και 410 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, στις οποίες στηρίχθηκε η Επιτροπή στις προαναφερθείσες αιτιολογικές σκέψεις 343 και 344 της προσβαλλομένης αποφάσεως, «δεν προκρίνουν τη χρήση [συγκεκριμένου δείκτη επιπέδου κερδών], όπως το συνολικό κόστος, ούτε αντιτίθενται στη χρήση των λειτουργικών δαπανών […]». Χωρίς να είναι αναγκαίο να λάβω θέση επί της εκ μέρους του Γενικού Δικαστηρίου ερμηνείας των προαναφερθεισών κατευθυντηρίων γραμμών, την οποία η Επιτροπή δεν αμφισβητεί ρητώς, περιορίζομαι να επισημάνω ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η ερμηνεία αυτή είναι ορθή, το γεγονός και μόνον ότι «οι λειτουργικές δαπάνες δεν αποκλείεται, κατ' αρχήν, να μπορούν να αποτελέσουν κατάλληλο δείκτη επιπέδου κερδών» (σκέψη 410 της

[62] Πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2023, TUIfly κατά Επιτροπής (C-763/21 P, EU:C:2023:528, σκέψη 76 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[63] Βλ., απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, BTB Holding Investments και Duferco Participations Holding κατά Επιτροπής (C-148/19 P, EU:C:2020:354, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως) δεν αποτελεί, αφ' εαυτού, στοιχείο στο οποίο θα μπορούσε να στηριχθεί το Γενικό Δικαστήριο, χωρίς να υποκαταστήσει με το δικό του περιθώριο εκτιμήσεως εκείνο της Επιτροπής και με τα δικά του επιχειρήματα τα επιχειρήματα των διαδίκων.

127. Βεβαίως, βάσει της προπαρατεθείσας νομολογίας, στο πλαίσιο του ελέγχου που ασκεί επί των πολύπλοκων οικονομικών εκτιμήσεων στις οποίες προβαίνει η Επιτροπή, ο δικαστής της Ένωσης οφείλει να ελέγχει όχι μόνον την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων των οποίων γίνεται επίκληση, την αξιοπιστία και τη συνοχή τους, αλλά και αν τα στοιχεία αυτά αποτελούν το σύνολο των κρίσιμων δεδομένων που πρέπει να ληφθούν υπόψη για να αξιολογηθεί μια περίπλοκη κατάσταση και αν μπορούν να τεκμηριώσουν τα συμπεράσματα που συνάγονται από αυτά. Εν προκειμένω, κατά το πέρας της εξέτασής του, το Γενικό Δικαστήριο δεν διαπίστωσε πλάνη εκτιμήσεως, αλλά ανεπαρκή αποδεικτικά στοιχεία προς στήριξη της άποψης της Επιτροπής. Εντούτοις, ο χαρακτηρισμός αυτός και μόνον δεν καθιστά δυνατή, κατά τη γνώμη μου, την υπέρβαση της ουσίας της συλλογιστικής του Γενικού Δικαστηρίου, το οποίο επιβεβαιώνει κατ' ουσίαν τον καταλληλότερο χαρακτήρα ενός εκ των δεικτών που, κατά την άποψή του, έγιναν δεκτοί από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση σε σχέση με τον δείκτη που όρισε η Επιτροπή.

128. Είναι επίσης αληθές ότι, με τη σκέψη 95 της αποφάσεως Fiat Chrysler, το Δικαστήριο έκρινε ότι, ελλείψει εναρμόνισης επί του θέματος αυτού, ο ενδεχόμενος καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων βάσει των οποίων μπορεί να διαπιστωθεί αποτέλεσμα «πλήρους ανταγωνισμού» εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών. Εντούτοις, η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει, όπως ήδη επισήμανα στο σημείο 21 των παρουσών προτάσεων, από την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση. Εν πάση περιπτώσει, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη το επιχείρημα που η ίδια προέβαλε με την προσβαλλόμενη απόφαση και πρωτοδίκως, κατά το οποίο, λαμβανομένων υπόψη των λειτουργιών και των κινδύνων που πράγματι ανέλαβε το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, ιδίως συγκρινόμενων με εκείνους που ανέλαβε η έδρα της AOE, το γεγονός, το οποίο επικαλείται το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 411 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι το υποκατάστημα αυτό δεν είχε την κυριότητα των χρησιμοποιούμενων υλών, των ημιτελών προϊόντων και των τελικών προϊόντων δεν καθιστούσε αφ' εαυτού δυνατό να θεωρηθεί ότι το συνολικό κόστος δεν μπορούσε να εφαρμοστεί ως δείκτης κέρδους και, εν πάση περιπτώσει, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως προδήλως εσφαλμένη η εφαρμογή ενός τέτοιου δείκτη, ο οποίος εξάλλου είχε γίνει δεκτός από τους ίδιους τους συμβούλους της Apple και της Ιρλανδίας.

3) Πρόταση επί της δεύτερης αιτιάσεως

129. Με βάση το σύνολο των ανωτέρω εκτιμήσεων, φρονώ ότι η δεύτερη αιτίαση του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως είναι επίσης βάσιμη.

γ) Επί της τρίτης αιτιάσεως

130. Με την τελευταία αιτίαση του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή βάλλει κατά των σκέψεων 418 έως 478 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο αναίρεσε τη συλλογιστική βάσει της οποίας η Επιτροπή απέρριψε, με τις αιτιολογικές σκέψεις 346 έως 359 της προσβαλλομένης αποφάσεως, τα επίπεδα αμοιβής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE που έγιναν δεκτά με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης.

131. Όσον αφορά τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991, η Επιτροπή είχε υποστηρίξει, αφενός, ότι τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά δεν ήταν δικαιολογημένα και, αφετέρου, ότι το κατώτατο όριο που προβλεπόταν για την ΑΟΕ, πέραν του οποίου τα φορολογητέα κέρδη της δεν υπολογίζονταν πλέον με βάση το ποσοστό του 65 % των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της εταιρίας αυτής, συνιστούσε φορολογική ελάφρυνση χορηγούμενη βάσει κριτηρίων ξένων προς το φορολογικό σύστημα, όπως εκτιμήσεις σχετικές με την απασχόληση (αιτιολογική σκέψη 347 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Το Γενικό Δικαστήριο αναίρεσε τις εκτιμήσεις αυτές, κατ' ουσίαν, για δύο λόγους. Πρώτον, με τις σκέψεις 440 και 441 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως –βάσει της δικής του εκτιμήσεως των αποδεικτικών στοιχείων, η οποία δεν μπορεί να αμφισβητηθεί κατ' αναίρεση και η οποία, εξάλλου, δεν αμφισβητείται από την Επιτροπή– το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε το γεγονός ότι το προαναφερθέν όριο του 65 % είχε γίνει δεκτό από τις ιρλανδικές αρχές βάσει εκτιμήσεων που συνδέονται με την απασχόληση. Με τη σκέψη 444 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε, επίσης, ότι το γεγονός ότι ουδέποτε επιτεύχθηκε το εν λόγω όριο, και, επομένως, ο μηχανισμός ανώτατου ορίου που προέβλεπε η φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991 ουδέποτε είχε τεθεί σε εφαρμογή, απέκλειε την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

132. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, με την κρίση αυτή, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, συγχέοντας την προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια της διατάξεως αυτής με τον ποσοτικό προσδιορισμό των προς επιστροφή ποσών, τα οποία μπορεί να είναι ακόμη και μηδενικά. Προς στήριξη του επιχειρήματός της, παραπέμπει στην απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Mediaset[64]. Συναφώς, επισημαίνω ότι τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, η οποία αφορούσε τον προσδιορισμό των δικαιούχων καθεστώτος φορολογικών ενισχύσεων και την ποσοτικοποίηση, για καθέναν από αυτούς, του προς ανάκτηση ποσού, διαφέρουν από εκείνα που χαρακτηρίζουν την παρούσα διαδικασία, όπου, αντιθέτως, πρέπει να καθοριστεί αν η πρόβλεψη, με φορολογική απόφαση προέγκρισης, εξατομικευμένης μεθόδου υπολογισμού η οποία ουδέποτε εφαρμόστηκε συγκεκριμένα, μπορεί να συνεπάγεται πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Τουλάχιστον στο μέτρο που το πλεονέκτημα που προσδιόρισε η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση αντιστοιχεί στο ποσό της φορολογικής ελάφρυνσης που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του προαναφερθέντος ορίου, οι περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως φαίνεται να προσομοιάζουν περισσότερο με την περίπτωση κατά την οποία η ενίσχυση αποφασίστηκε, αλλά δεν καταβλήθηκε. Επομένως, φρονώ ότι το επιχείρημα της Επιτροπής είναι απορριπτέο.

133. Δεύτερον, με τις σκέψεις 445 έως 447 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή, στο μέτρο που αμφισβήτησε τα επίπεδα αμοιβής που αποδέχθηκαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές για τον λόγο ότι ήταν υπερβολικά χαμηλά για τις λειτουργίες που ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων που συνδέονταν με τις λειτουργίες αυτές, δεν απέδειξε ότι τα υποκαταστήματα είχαν ασκήσει λειτουργίες ικανές να ανταμείβονται με υψηλότερα επίπεδα αμοιβής. Το Γενικό Δικαστήριο παραπέμπει συναφώς στα συμπεράσματα που εκτίθενται στις σκέψεις 348 και 407 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Ως προς το σημείο αυτό παραπέμπω στις εκτιμήσεις που εκτέθηκαν ήδη κατά την ανάλυση της πρώτης και της δεύτερης αιτιάσεως του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως.

[64] Απόφαση C-69/13 (EU:C:2014:71, σκέψεις 36 και 37). Βλ., υπό την ίδια έννοια και υπό ανάλογες περιστάσεις, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, σκέψη 41).

134. Όσον αφορά τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007, η Επιτροπή είχε κατ' αρχάς αμφισβητήσει την αξιοπιστία των μελετών συγκρισιμότητας στις οποίες στηρίζονταν οι ad hoc εκθέσεις, δεδομένου ότι, κατά την άποψή της, οι εταιρίες που επελέγησαν με τις μελέτες αυτές δεν ήταν συγκρίσιμες με τις ASI και AOE. Στις σκέψεις 450 έως 464 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, κατά των οποίων δεν προβάλλονται αιτιάσεις, το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε τα προσαπτόμενα σφάλματα. Εν συνεχεία, η Επιτροπή πραγματοποίησε τη διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας που υπομνήσθηκε στο σημείο 72 των παρουσών προτάσεων, χρησιμοποιώντας τις εταιρίες που επελέγησαν στις προαναφερθείσες ad hoc εκθέσεις και λαμβάνοντας υπόψη ως δείκτη επιπέδου κερδών για μεν την ASI τις πωλήσεις, για δε την AOE τις συνολικές δαπάνες. Το Γενικό Δικαστήριο, μολονότι αναγνώρισε ότι μια τέτοια ανάλυση θα παρείχε στην Επιτροπή τη δυνατότητα να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος (σκέψη 468 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως), απέρριψε εντούτοις το κύρος της για τρεις λόγους, τους οποίους η Επιτροπή αμφισβητεί στο σύνολό τους. Πρώτον, το Γενικό Δικαστήριο, παραπέμποντας στις σκέψεις 402 έως 412 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, επισήμανε ότι η Επιτροπή δεν είχε αποδείξει ότι η χρήση των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών ήταν ακατάλληλη εν προκειμένω (σκέψη 470 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Συναφώς, παραπέμπω στα όσα εκτέθηκαν ήδη στο πλαίσιο της εξετάσεως της δεύτερης αιτιάσεως του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως. Δεύτερον, το Γενικό Δικαστήριο, παραπέμποντας στις σκέψεις 348 έως 407 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, υπενθύμισε ότι η ανάλυση στην οποία προέβη η Επιτροπή στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της στηριζόταν στην παραδοχή ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ασκούσε σύνθετες λειτουργίες και είχε αναλάβει σημαντικούς κινδύνους, αλλά ότι η παραδοχή αυτή δεν είχε αποδειχθεί.

135. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως την προσβαλλόμενη απόφαση και ότι η διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας στηριζόταν στην παραδοχή ότι η ASI δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως πάροχος απλών υπηρεσιών εφοδιαστικής, γεγονός που δικαιολογούσε τον καθορισμό των πωλήσεων ως δείκτη του επιπέδου κέρδους, αλλά όχι στην παραδοχή ότι οι λειτουργίες που ασκούσε η ASI ήταν «σύνθετες και καθοριστικές για την επιτυχία του σήματος Apple» (σκέψη 471 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως). Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι η διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας πραγματοποιήθηκε βάσει της παραδοχής ότι η κατάσταση της ASI ήταν συγκρίσιμη με εκείνη των εταιριών που επελέγησαν στις ad hoc εκθέσεις, δεδομένου ότι στηρίζεται στα στοιχεία των εταιριών αυτών (αιτιολογική σκέψη 354 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Μολονότι είναι αληθές ότι οι επικρίσεις που διατύπωσε η Επιτροπή σχετικά με τη συγκρισιμότητα αυτή στην αιτιολογική σκέψη 351 της προσβαλλομένης αποφάσεως στηρίζονταν, μεταξύ άλλων, στον «σημαντικό» χαρακτήρα των κινδύνων που ανέλαβε η ASI έναντι των εταιριών αυτών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, στο μέτρο που χρησιμοποιεί τα στοιχεία των εταιριών αυτών, η διορθωμένη έκθεση συγκρισιμότητας αγνοεί κατ' ανάγκην τις επικρίσεις αυτές. Εξάλλου, η Επιτροπή αναφέρει ρητώς, στην αιτιολογική σκέψη 353 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας πραγματοποιείται «παρά τους [...] γενικούς και ειδικούς προβληματισμούς σχετικά με τις μελέτες συγκρισιμότητας που διενεργήθηκαν στις ad hoc εκθέσεις». Ως εκ τούτου, ανεξαρτήτως οποιασδήποτε άλλης εκτιμήσεως, φρονώ ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν ερμηνεύει ορθώς την προσβαλλόμενη απόφαση, υπό την έννοια ότι, στη σκέψη 471 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, αφήνει να εννοηθεί ότι η εν λόγω σχέση συγκρισιμότητας στηρίζεται στην αναπόδεικτη παραδοχή ότι η ASI ασκούσε λειτουργίες «σύνθετες και καθοριστικές για την επιτυχία του εμπορικού σήματος Apple». Τέλος, στις σκέψεις 473 και 474 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως το Γενικό Δικαστήριο υπενθυμίζει τους λόγους που εξέθεσε προηγουμένως, προκειμένου να ανατρέψει τη συλλογιστική της Επιτροπής σχετικά με τον

ακατάλληλο χαρακτήρα της επιλογής των πωλήσεων ως δείκτη επιπέδου κερδών της ASI. Συναφώς, παραπέμπω απλώς σε όσα ήδη ελέχθησαν στο πλαίσιο της αναλύσεως της δεύτερης αιτιάσεως του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως.

136. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, φρονώ ότι η υπό κρίση αιτίαση πρέπει επίσης, στο μέτρο που εκτέθηκε ανωτέρω, να γίνει δεκτή.

3. Πρόταση όσον αφορά τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως

137. Από την από κοινού ανάλυση του δεύτερου και του τρίτου σκέλους του δεύτερου λόγου αναιρέσεως προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη κατά τον καθορισμό του επιπέδου αποδείξεως που φέρει η Επιτροπή. Φαίνεται επίσης ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την ανάλυση που το οδήγησε στο συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε τα μεθοδολογικά σφάλματα που εντόπισε στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να θεωρηθεί βάσιμος στο σύνολό του.

Δ. Επί της αναπομπής της υποθέσεως στο Γενικό Δικαστήριο

138. Κατά το άρθρο 61 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αν η αίτηση αναιρέσεως κριθεί βάσιμη, το Δικαστήριο αναιρεί την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί είτε το ίδιο να αποφανθεί οριστικά επί της διαφοράς, εφόσον είναι ώριμη προς εκδίκαση, είτε να την αναπέμψει στο Γενικό Δικαστήριο για να την κρίνει εκ νέου. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αίτηση αναιρέσεως είναι βάσιμη και ότι η απόφαση πρέπει να αναιρεθεί στο σύνολό της. Οι αιτιάσεις που προέβαλαν πρωτοδίκως η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE σχετικά με την προβαλλόμενη προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν», πρέπει να απορριφθούν οριστικώς. Κατά τα λοιπά, φρονώ ότι, λαμβανομένης υπόψη της πλάνης περί το δίκαιο στην οποία υπέπεσε το Γενικό Δικαστήριο και η οποία καθιστά πλημμελείς τις εκτιμήσεις του όσον αφορά τόσο την κύρια όσο και την επικουρική συλλογιστική, το Δικαστήριο δεν διαθέτει στοιχεία που να του παρέχουν τη δυνατότητα να αποφανθεί οριστικώς επί των προσφυγών και ότι οι υποθέσεις πρέπει να αναπεμφθούν στο Γενικό Δικαστήριο, με επιφύλαξη ως προς τα δικαστικά έξοδα, προκειμένου αυτό να προβεί σε νέα ανάλυση και να αποφανθεί επί των μη εξετασθέντων λόγων.

VI. Πρόταση

139. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, να αναπέμψει τις υποθέσεις στο Γενικό Δικαστήριο και να επιφυλαχθεί ως προς τα δικαστικά έξοδα.