Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GIOVANNIJA PITRUZZELLE
od 9. studenoga 2023.[1]

Predmet C-465/20 P

Europska komisija
protiv
Irske,
Apple Sales International,
Apple Operations International, prije Apple Operations Europe,
Veliko Vojvodstvo Luksemburg,
Republika Poljska,

Nadzorno tijelo EFTA-e

„Žalba – Državne potpore – Prethodna porezna mišljenja (*tax ruling*) – Selektivne porezne prednosti”

I. Uvod

1. Ovaj predmet pripada sada već poprilično velikoj skupini predmeta koji se odnose na primjenu članka 107. stavka 1. UFEU-a na „porezna mišljenja”. Kao što je poznato, „porezno mišljenje” omogućuje poduzetnicima da od porezne uprave zatraže „prethodnu odluku” o tome kojim će porezom biti oporezovani i da od te uprave ishode stoga službeno stajalište o primjeni nacionalnih poreznih pravila i osiguranja u pogledu poreznog tretmana koji će se na njih primijeniti. Nije sporno da se pravila o državnim potporama ne smiju upotrijebiti kako bi se prikriveno provelo porezno usklađivanje za koje postoje političke prepreke ili kako bi se spriječilo štetno porezno natjecanje. Naime, iskorištavanje prednosti koje proizlaze iz razlika među poreznim sustavima ne podrazumijeva dodjeljivanje potpore te porezno natjecanje među državama nije samo po sebi zabranjeno. Međutim, Komisija treba moći provjeriti dodjeljuje li država članica poreznom mjerom, poput prethodnog poreznog mišljenja, određenom poduzetniku selektivnu prednost. U takvom bi se slučaju, poduzetnici koji već imaju značajnu tržišnu snagu, poput Applea, također s obzirom na dinamiku na digitalnom tržištu koja teži koncentraciji te snage, mogli naći u povoljnijem položaju u odnosu na konkurente, čime bi se doveo u pitanje *level playing field* (jednaki uvjeti) među poduzetnicima. Pravila o državnim potporama služe kako bi se izbjegle takve štetne posljedice za tržišno natjecanje, inovacije i potrošače.

[1] Izvorni jezik: talijanski

2. Komisija zahtijeva ukidanje presude od 15. srpnja 2020., Irska i dr./Komisija (u daljnjem tekstu: pobijana presuda) [2], kojom je Opći sud poništio Odluku Komisije (EU) 2017/1283 od 30. kolovoza 2016. [3] (u daljnjem tekstu: osporavana odluka), koja se odnosi na dva prethodna porezna mišljenja koja su irska porezna tijela donijela u odnosu na Apple Sales International (u daljnjem tekstu: ASI) i Apple Operations Europe (u daljnjem tekstu: AOE), dva društva koja su dio grupe Apple (u daljnjem tekstu zajedno: prethodna porezna mišljenja).

II. Činjenice i okolnosti spora

3. Grupa Apple, sa sjedištem u Cupertinu, Kalifornija (Sjedinjene Američke Države), osnovana je 1976. i sastoji se od društva Apple Inc. i svih društava pod njegovim nadzorom. Poslovanje grupe u svijetu organizirano je prema ključnim funkcionalnim područjima uz središnje upravljanje i usmjeravanje iz SAD-a (točka 1. pobijane presude). Apple Operations International (u daljnjem tekstu: AOI) društvo kći je u stopostotnom vlasništvu društva Apple Inc. AOI je stopostotni vlasnik društva kćeri AOE, koje je pak stopostotni vlasnik društva kćeri ASI. ASI i AOE osnovani su kao društva irskog prava, ali nisu irski porezni rezidenti (točka 3. pobijane presude) [4]. ASI i AOE osnovali su irske podružnice (u daljnjem tekstu zajedno: irske podružnice). ASI-jeva irska podružnica odgovorna je, među ostalim, za obavljanje djelatnosti nabave, prodaje i distribucije povezanih s prodajom proizvoda robne marke Apple povezanim osobama i trećim osobama u regijama koje obuhvaćaju Europu, Bliski istok, Indiju i Afriku (EMEIA) te Aziju i Pacifik (APAC). Ključne funkcije koje se obavljaju unutar te podružnice uključuju nabavu gotovih proizvoda robne marke Apple od trećih proizvođača i povezanih proizvođača, djelatnosti distribucije povezane s prodajom proizvoda povezanim osobama u regijama EMEIA i APAC te prodaju proizvoda trećim osobama diljem regije EMEIA, internetsku prodaju, logistiku i upravljanje uslugom podrške korisnicima nakon prodaje. Irska podružnica AOE-a odgovorna je za proizvodnju i sastavljanje specijaliziranog asortimana računalnih proizvoda u Irskoj, uključujući stolna računala iMac, prijenosna računala MacBook i drugu računalnu opremu, koje ona isporučuje povezanim osobama za regiju EMEIA. Ključne funkcije u okviru te podružnice uključuju planiranje i određivanje vremenskog rasporeda proizvodnje, procesni inženjering, proizvodnju i poslovanje, osiguranje i kontrolu kvalitete te poslove dorade (točke 9. i 10. pobijane presude).

4. Tijekom razdoblja koje se razmatralo u osporavanoj odluci, odnosno od 1991. do 2014. (u daljnjem tekstu: relevantno razdoblje), društvo Apple Inc., s jedne strane, te ASI i AOE, s druge strane, bili su povezani ugovorom o podjeli troškova (u daljnjem tekstu: ugovor o podjeli troškova). Podijeljeni troškovi odnosili su se osobito na istraživanje i razvoj tehnologija integriranih u proizvode grupe Apple. Na temelju tog ugovora, s jedne strane, stranke su prihvatile dijeliti troškove i rizike povezane s istraživanjem i razvojem nematerijalne imovine povodom djelatnosti razvoja u vezi s proizvodima i uslugama grupe Apple. S druge strane, stranke su se sporazumjele da društvo Apple Inc. ostaje vlasnik nematerijalne imovine uz podijeljene troškove, uključujući prava intelektualnog vlasništva. Usto, društvo Apple Inc. dalo je ASI-ju i AOE-u besplatnu licencu koja im je omogućila da proizvode i prodaju dotične proizvode Apple na području koje im je dodijeljeno, to jest po cijelom svijetu osim na američkom kontinentu

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

[3] o državnoj potpori SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) koju je provela Irska za društvo Apple (SL 2017., L 187, str. 1.)

[4] Komisija je u uvodnim izjavama 49. do 52. osporavane odluke navela da se ASI i AOE, iako su osnovani u Irskoj i u toj zemlji obavljaju poslovnu djelatnost, na temelju irskog prava primjenjivog tijekom relevantnog razdoblja nisu smatrali porezno rezidentnima u Irskoj jer ih je izravno ili neizravno nadziralo društvo rezidentno u SAD-u (društvo Apple Inc.). Međutim, budući da osim irskih podružnica ASI i AOE u poreznom smislu nisu bili prisutni ni u SAD-u ni negdje drugdje, Komisija je iz toga zaključila da su „apatridi za potrebe porezne rezidentnosti”.

(u daljnjem tekstu: licence intelektualnog vlasništva)[5]. Stranke ugovora bile su dužne preuzeti rizike koji su proizlazili iz tog ugovora. Glavni rizik sastojao se od obveze plaćanja troškova za razvoj prava intelektualnog vlasništva. Tijekom relevantnog razdoblja izvršene su različite izmjene ugovora o podjeli troškova kako bi se, među ostalim, uzele u obzir izmjene mjerodavnih propisa (točke 5. i 6. pobijane presude).

5. ASI je 2008. sklopio s društvom Apple Inc. ugovor o marketinškim uslugama u okviru kojeg se ono obvezalo pružati ASI-ju marketinške usluge koje su obuhvaćale, među ostalim, stvaranje, razvoj i provedbu marketinških strategija, programa i promidžbenih kampanja. ASI se obvezao plaćati društvu Apple Inc. naknadu za te usluge koja je odgovarala postotku „opravdanih nastalih troškova" za te usluge, uvećano za maržu (točka 7. pobijane presude).

A. Prethodna porezna mišljenja

6. Dopisom od 12. listopada 1990., upućenim irskim poreznim tijelima, porezni savjetnici grupe Apple opisali su djelatnosti društva Apple Computer Ltd (u daljnjem tekstu: ACL), prednika AOE-a, u Irskoj, navevši funkcije koje je obavljala njegova irska podružnica sa sjedištem u Corku (Irska). Pojasnili su da je ta podružnica bila vlasnik imovine povezane s djelatnostima proizvodnje, ali da je AOE zadržao vlasništvo nad korištenim sirovinama, nedovršenom proizvodnjom i gotovim proizvodima. Dopisom od 2. siječnja 1991. irska porezna tijela obaviještena su o postojanju novog društva, Apple Computer Accessories Ltd (u daljnjem tekstu: ACAL), prednika ASI-ja, čija je podružnica u Irskoj opisana kao odgovorna za nabavu proizvoda od irskih proizvođača koji su namijenjeni izvozu. Dopisom od 29. siječnja 1991. (u daljnjem tekstu: prethodno porezno mišljenje iz 1991.) irska porezna tijela potvrdila su uvjete koje je grupa Apple predložila u pogledu izračuna oporezive dobiti ACL-a i ACAL-a u Irskoj. ACL-ova oporeziva dobit izračunana je na temelju postotka operativnih troškova njegove irske podružnice, koji je utvrđen na 65 % tih troškova, do godišnjeg iznosa od [*povjerljivo*], i na 20 % operativnih troškova koji premašuju taj iznos [*povjerljivo*]. U slučaju u kojem je ukupna dobit manja od iznosa koji proizlazi iz te formule, za određivanje neto dobiti upotrijebio bi se taj manji iznos. Operativni troškovi uzeti u obzir za taj izračun obuhvaćaju sve operativne troškove, ne uključujući materijale za preprodaju i podjelu troškova za nematerijalnu imovinu plaćenih povezanim društvima grupe Apple. ACAL-ova oporeziva dobit izračunana je na temelju marže od 12,5 % operativnih troškova njegove irske podružnice (isključujući materijal za preprodaju) (točke 11. do 16. pobijane presude).

U dopisu od 16. svibnja 2007. upućenom irskim poreznim tijelima porezni savjetnici grupe Apple saželi su svoj prijedlog za reviziju metode za određivanje porezne osnovice irskih podružnica ASI-ja i AOE-a. U oba slučaja predloženo je da oporeziva dobit odgovara postotku operativnih troškova, isključujući troškove kao što su iznosi plaćeni povezanim društvima unutar grupe Apple i troškovi materijala. U slučaju irske podružnice AOE-a predloženo je da se zbroji iznos koji odgovara povratu od intelektualnog vlasništva s obzirom na prikupljenu procesnu tehnologiju proizvodnje te podružnice koji odgovara određenom postotku njezina prometa. Osim toga, predloženo je da sporazum stupi na snagu od 1. listopada 2007. za obje podružnice, da se primjenjuje tijekom pet godina, da se nakon toga obnavlja na godišnjoj osnovi, kao i da se može primjenjivati na nove subjekte koji bi se mogli stvoriti ili preoblikovati unutar grupe Apple, pod uvjetom da njihove djelatnosti odgovaraju onima koje obavljaju AOE i ASI. Dopisom od

[5] Opći sud označava te licence u pobijanoj presudi kao „licence intelektualnog vlasništva grupe Apple". Tu oznaku, koja će ostati neizmijenjena prilikom citiranja odlomaka pobijane presude, osporavala je Komisija, koja smatra da ta oznaka nije precizna jer ne odražava okolnost da je riječ o teritorijalno ograničenim licencama koje su dodijeljene ASI-ju i AOE-u.

23. svibnja 2007. (u daljnjem tekstu: prethodno porezno mišljenje iz 2007.) irska porezna tijela potvrdila su svoj pristanak na sve prijedloge. Taj se sporazum primjenjivao do porezne godine 2014. (točke 17. do 21. pobijane presude).

B. Osporavana odluka

7. Komisija je u osporavanoj odluci zaključila da se prethodnim poreznim mišljenjima, koja su dovela do smanjenja poreznih opterećenja koje bi ASI i AOE trebali snositi, tim društvima u relevantnom razdoblju dodjeljuje operativna potpora od koje koristi ima grupa Apple u cjelini (uvodne izjave 417. i 418.). Komisija je utvrdila da je ta potpora nezakonita i nespojiva s unutarnjim tržištem na temelju članka 107. stavka 3. točke (c) UFEU-a (članak 1. osporavane odluke) te je naložila njezin povrat (članak 2. osporavane odluke).

8. Kako bi dokazala postojanje selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisija je u odjeljku 8.2. te odluke slijedila analizu u tri koraka izvedenu iz sudske prakse [6].

9. Kad je riječ o prvoj fazi, koja se odnosi na utvrđivanje referentnog sustava, Komisija je smatrala da taj sustav čine redovna pravila o oporezivanju dobiti trgovačkih društava u Irskoj čiji je cilj oporezivanje dobiti svih trgovačkih društava koja podliježu poreznoj obvezi u toj državi. S obzirom na taj cilj, Komisija je smatrala da se sva društva koja podliježu oporezivanju u Irskoj, bez obzira na to jesu li ona rezidentna ili nerezidentna, integrirana ili samostalna, nalaze u usporedivom pravnom i činjeničnom položaju. Slijedom toga, Komisija je smatrala da su odredbe članka 25. Taxes Consolidation Acta iz 1997. (u daljnjem tekstu: TCA iz 1997.), koje se odnose na oporezivanje nerezidentnih društava, sastavni dio referentnog sustava, a ne zaseban referentni okvir (uvodne izjave 227. do 243. osporavane odluke). Na temelju tog članka nerezidentno društvo nije obvezno plaćati porez na dobit trgovačkih društava osim ako ne obavlja poslovnu djelatnost u Irskoj preko podružnice ili agencije. U tom slučaju, tom se društvu oporezuje „sav njegov dohodak od poslovne djelatnosti ostvaren izravno ili neizravno preko ili iz podružnice odnosno agencije te imovina ili prava koje upotrebljava ili koje drži podružnica odnosno agencija ili koji se drže za nju […]” (vidjeti točku 158. pobijane presude).

10. Kad je riječ o drugoj fazi, čiji je cilj ocijeniti postojanje selektivne prednosti koja proizlazi iz odstupanja od referentnog sustava, Komisija je najprije pojasnila da je, uzimajući u obzir njegov tekst i svrhu, članak 25. TCA-a iz 1997. trebalo primijeniti u vezi s metodom raspodjele dobiti koja bi omogućila da se dođe do oporezive dobiti koja je u skladu s „pouzdano odred[enom] približn[om] vrijednost[i] rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom poslovanja po tržišnim uvjetima [nepristrane transakcije]” (uvodna izjava 253.). Naime, to se načelo, čija je „[s]vrha […] po tržišnim uvjetima osigurati da se transakcije između integriranih društava grupe za potrebe oporezivanja tretiraju s obzirom na iznos dobiti koja bi se ostvarila da su iste transakcije provela neintegrirana samostalna društva” primjenjuje „na interne transakcije različitih dijelova istog integriranog društva, kao što je podružnica koja provodi transakcije s drugim dijelovima društva kojem pripada” (uvodne izjave 252. i 253.). Komisija je u tom kontekstu također pojasnila da nije izravno primijenila načela koja su razvijena u okviru Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (u daljnjem tekstu: OECD) i koja su osobito proizlazila iz članka 7. stavka 2. te članka 9. predloška porezne konvencije OECD-a i izvješća o raspodjeli dobiti na stalne poslovne jedinice iz 2010. koje je 22. srpnja 2010. odobrilo Vijeće OECD-a, koje opisuje mjerodavni pristup OECD-a u vezi s primjenom načela nepristrane

[6] Vidjeti među ostalim presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 68., u daljnjem tekstu: presuda Fiat Chrysler).

transakcije, kako je definirano u OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave[7], u kontekstu raspodjele dobiti na stalnu poslovnu jedinicu (u daljnjem tekstu: mjerodavan pristup OECD-a)[8], ali da ih je uzela u obzir kao korisne smjernice o načinu na koji se osigurava da sustavi za raspodjelu dobiti i određivanje transfernih cijena ostvare rezultate koji su u skladu s tržišnim uvjetima (uvodna izjava 255.). Komisija je zatim povela svoju analizu i oslonila se na tri različite argumentacije, od kojih je svaka omogućila da se u ovom slučaju zaključi da postoji selektivna prednost. Za ovaj predmet relevantne su samo prve dvije argumentacije, odnosno glavna i podredna argumentacija. U skladu s *glavnom argumentacijom* (uvodne izjave 265. do 321. osporavane odluke) Komisija je smatrala da je činjenica da su u prethodnim poreznim mišljenjima irska porezna tijela prihvatila nepotkrijepljenu pretpostavku da bi za potrebe oporezivanja licence intelektualnog vlasništva trebalo raspodijeliti izvan Irske, i stoga na sjedišta ASI-ja i AOE-a (u daljnjem tekstu: sjedišta), a ne na njihove irske podružnice, dovela do toga da je godišnja oporeziva dobit tih društava odstupala od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom nepristrane transakcije. U skladu s *podrednom argumentacijom* (uvodne izjave 325. do 360. osporavane odluke) Komisija je smatrala da bi rezultat bio isti čak i da su irska porezna tijela bila u pravu kad su prihvatila tu pretpostavku jer su se metode raspodjele dobiti odobrene u prethodnim poreznim mišljenjima temeljile na neodgovarajućem odabiru metodologije, koji je u svakom slučaju doveo do umanjenja porezne obveze ASI-ja i AOE-a u odnosu na neintegrirana društva čija se oporeziva dobit određuje cijenama dogovorenima na tržištu u skladu s načelom nepristrane transakcije.

11. Naposljetku, Komisija je u okviru treće faze svoje analize utvrdila da ni Irska ni grupa Apple nisu iznijele argumente u vezi s opravdanjem selektivne prednosti koja se dodjeljuje prethodnim poreznim mišljenjima (uvodne izjave od 404. do 411. osporavane odluke).

III. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

12. Irska (predmet T-778/16) te ASI i AOE (predmet T-892/16) podnijeli su tužbe protiv osporavane odluke. U predmetu T-778/16 Velikom Vojvodstvu Luksemburgu odobrena je intervencija u potporu zahtjevima Irske, a Republici Poljskoj u potporu Komisijinim zahtjevima. U predmetu T-892/16 Nadzornom tijelu EFTA-e odobrena je intervencija u potporu Komisijinim zahtjevima, a Irskoj u potporu zahtjevima ASI-ja i AOE-a. Predmeti su spojeni u svrhu usmenog dijela postupka. U prilog svojim tužbama Irska, s jedne strane, te ASI i AOE, s druge strane, istaknuli su devet odnosno četrnaest tužbenih razloga, koji su se većim dijelom preklapali i koje je Opći sud ispitao zajedeno.

[7] Srpanj 2010., OECD Publishing, Pariz, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2010_tpg-2010-fr (u daljnjem tekstu: OECD-ove smjernice o transfernim cijenama)

[8] U uvodnim izjavama 87. do 89. pobijane odluke, Komisija je objasnila da se mjerodavni pristup OECD-a sastoji od analize u dva koraka u skladu s kojom se dohodak raspodjeljuje na stalnu poslovnu jedinicu. Prvi korak tog pristupa obuhvaća pretpostavku da je stalna poslovna jedinica zasebno i neovisno poduzeće „koje obavlja iste ili slične djelatnosti u istim ili sličnim uvjetima, uzimajući u obzir funkcije koje poduzeće obavlja, imovinu koju upotrebljava i rizike koje preuzima preko stalne poslovne jedinice i preko ostalih dijelova poduzeća”. U tom se kontekstu uvodi pojam „važnih funkcija zaposlenika”. U okviru prvog koraka mjerodavnog pristupa OECD-a na stalnu poslovnu jedinicu raspodjeljuje se gospodarsko vlasništvo nad imovinom u pogledu koje zaposlenici u stalnoj poslovnoj jedinici obavljaju važne relevantne funkcije. U okviru drugog koraka mjerodavnog pristupa OECD-a na odgovarajući se način primjenjuju OECD-ove smjernice o transfernim cijenama na poslovanje stalne poslovne jedinice s drugim dijelovima društva kako bi se osiguralo da se obavljanje svih njezinih funkcija povezanih s tim poslovanjem dodjeljuje u skladu s načelom nepristrane transakcije.

13. Kao prvo, u dijelu u kojem je to relevantno za ovaj predmet, Opći sud odbio je u pobijanoj presudi tužbene razloge koje su Irska te ASI i AOE istaknuli u pogledu Komisijina prekoračenja vlastitih ovlasti i povrede načela porezne autonomije država članica (točke 103. do 124.). Kao drugo, Opći sud ispitao je tužbene razloge koji se temelje na pogreškama koje je Komisija počinila u sklopu svoje *glavne argumentacije*. Opći sud u tom je kontekstu prije svega odbio prigovor koji je istaknula Irska, a koji se temelji na objedinjenom ispitivanju kriterija prednosti i selektivnosti. Opći sud ispitao je zatim prigovore koji se odnose na pogreške u utvrđivanju referentnog sustava i normalno oporezivanje na temelju irskog poreznog prava. Opći sud zaključio je nakon tog ispitivanja da je Komisijina glavna argumentacija zasnovana na „pogrešnim ocjenama o normalnom oporezivanju na temelju irskog poreznog prava koje je primjenjivo u konkretnom slučaju" (točka 249. pobijane presude). Naposljetku, Opći sud ispitao je „radi iscrpnosti" prigovore u pogledu Komisijinih činjeničnih ocjena o djelatnostima unutar grupe Apple, pri čemu je zaključio da Komisija nije uspjela dokazati da su se, s jedne strane, glede djelatnosti i funkcija koje stvarno obavljaju irske podružnice ASI-ja i AOE-a te, s druge strane, glede strateških odluka koje se donose i provode izvan tih podružnica na navedene podružnice morale raspodijeliti licence intelektualnog vlasništva za potrebe utvrđivanja godišnje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj (točka 310. pobijane presude). Konačno, Opći sud ispitao je tužbene razloge koji se odnose na ocjene koje je Komisija dala u okviru svoje *podredne argumentacije*. Iako je utvrdio da „nedosta[ci] u metodama za izračun oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a dokazuju manjkavost i katkad nedosljednost [prethodnih poreznih mišljenja]" (točka 479. pobijane presude), Opći sud smatrao je na kraju svoje analize da ti nedostaci nisu dovoljni da dokažu postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

14. Opći sud poništio je stoga osporavanu odluku u cijelosti, pri čemu nije ispitao druge tužbene razloge koje su istaknuli Irska te ASI i AOE, naložio Komisiji snošenje troškova koji su tužiteljima nastali u predmetima T-778/16 i T-892/16 te utvrdio da će Irska, u predmetu T-892/16, Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Republika Poljska i Nadzorno tijelo EFTA-e snositi vlastite troškove.

IV. Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka

15. Žalbom podnesenom tajništvu Suda 25. rujna 2020. Komisija je zahtijevala ukidanje pobijane presude. Irska, ASI i AOE, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Nadzorno tijelo EFTA-e podnijeli su pisana očitovanja. Dopisom od 4. travnja 2023. odvjetnici ASI-ja i AOE-a obavijestili su Sud da je nakon spajanja provedenog u skladu s irskim pravom AOE od 2. travnja 2023. pripojen AOI-ju. Stoga je naziv AOI-ja zamijenjen nazivom AOE-a kao stranke u ovom predmetu. Stranke su saslušane na raspravi koja je održana 23. svibnja 2023. Komisija zahtijeva od Suda da ukine pobijanu presudu, odbije prvi, drugi, treći, četvrti i osmi tužbeni razlog iz predmeta T-778/16, kao i prvi, drugi, treći, četvrti, peti, osmi i četrnaesti tužbeni razlog iz predmeta T-892/16, da vrati predmet Općem sudu na ponovno odlučivanje radi ispitivanja preostalih tužbenih razloga i da naknadno odluči o troškovima postupka pred Općim sudom i Sudom. ASI i AOI zahtijevaju od Suda da odbije žalbu i da Komisiji naloži snošenje troškova. Irska zahtijeva od Suda da odbije žalbu i da Komisiji naloži snošenje troškova. Nadzorno tijelo EFTA-e zahtijeva od Suda da u cijelosti prihvati žalbu, vrati predmet Općem sudu na ponovno odlučivanje radi ispitivanja preostalih tužbenih razloga i da naknadno odluči o troškovima postupka pred Općim sudom i Sudom. Veliko Vojvodstvo Luksemburg zahtijeva od Suda da odbije žalbu u cijelosti i da Komisiji naloži snošenje troškova koji su mu nastali.

V. Žalba

16. Komisija ističe dva žalbena razloga u prilog svojoj žalbi, od kojih je svaki podijeljen na više dijelova. Prvi žalbeni razlog odnosi se na točke pobijane presude u kojima je Opći sud prigovorio glavnoj argumentaciji. Drugi žalbeni razlog odnosi se na dio te presude u kojem je Opći sud opovrgnuo podrednu argumentaciju.

A. Uvodna razmatranja

17. Kao što je navedeno, na temelju ugovora o podjeli troškova u relevantnom razdoblju, ASI i AOE bili su nositelji licenci intelektualnog vlasništva i društvu Apple Inc. plaćali iznos namijenjen financiranju djelatnosti istraživanja i razvoja grupe. Ugovori o podjeli troškova (*cost sharing*) slijede logiku kojom se nastoji izbjeći da se zbog nesigurnosti rezultata ulaganja u istraživanje i razvoj ne mogu nadoknaditi gubici koje bi eventualno pretrpjelo društvo koje je provelo ulaganje. Troškovi istraživanja i razvoja dijele se među društvima grupe isto kao što se raspoređuju eventualni povrati razmjerno postotku koji odgovara postotku troškova pripisanih određenom društvu. Na taj se način opravdava ugovor, ali treba uzeti u obzir da u praksi multinacionalnih poduzeća ugovor o podjeli troškova sklopljen unutar grupe omogućuje da se troškovi i povezana dobit raspodijele u jurisdikcije u kojima je porez manji. Činjenica da se dio troškova i dobiti u vezi s Appleovim intelektualnim vlasništvom nisu raspodijelili u mjesto u kojem se uglavnom obavljala djelatnost istraživanja i razvoja grupe, odnosno u Kaliforniju, gdje je sjedište društva Apple Inc., u ovom je slučaju dovela do toga da su ti troškovi i dobit preusmjereni prema ASI-ju i AOE-u. Kao što je navedeno, iako su osnovana u Irskoj, ta društva, u relevantnom razdoblju, nisu bila porezni rezidenti Irske niti neke druge porezne jurisdikcije. U Irskoj je njihova porezna obveza, na temelju članka 25. TCA-e iz 1997., bila ograničena na dobit pripisivu njihovim irskim podružnicama, što je imalo za posljedicu to da dobit koja nije bila pripisana tim podružnicama, u biti, u stvarnosti nije bila nigdje oporezovana [9]. Suština pitanja se stoga tiče metode prema kojoj se, u nedostatku pojašnjenja u članku 25. TCA-e iz 1997., utvrđuje oporeziva dobit koja je pripisiva irskim podružnicama. U tom se pogledu, u biti razlikuju stajališta Irske i Komisije. Prethodnim poreznim mišljenjima zapravo je odobrena metoda za utvrđivanje porezne osnovice ASI-ja i AOE-a, koju je predložio Apple, koja je dovodila do dodjele licenci intelektualnog vlasništva i do toga da se većina dobiti tih društava raspodijeli izvan irskih podružnica. Komisija smatra da je takvom raspodjelom dobiti, koja dovodi do smanjenja porezne obveze ASI-a i AOE-a, potonjima dodijeljena selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a te da ona čini poreznu potporu za cijelu grupu Apple.

B. Prvi žalbeni razlog

18. Prvi žalbeni razlog podijeljen je na tri dijela.

1. Prvi dio prvog žalbenog razloga

19. Prvim dijelom prvog žalbenog razloga Komisija ističe da je Opći sud pogrešno tumačio osporavanu odluku, počinio postupovnu nepravilnost te da je njegovo obrazloženje proturječno u dijelu u kojem je u točkama 125., 183. do 187., 228., 242. i 243. pobijane presude utvrdio da je

[9] Pred Općim sudom i na raspravi pred Sudom, Komisija je stvarno plaćene poreze na dobit koju su ostvarili ASI i AOE ocijenila na 1 % u 2003. i 0.005 % u 2004. ASI i AOI tvrde da je u relevantnom razdoblju dobit tih društava bila oporezovana u Sjedinjenim Državama odgođenim porezom na inozemni dohodak.

Komisija time što je smatrala da su licence intelektualnog vlasništva za potrebe oporezivanja morale biti raspodijeljene na irske podružnice jer sjedišta ASI-ja i AOE-a nisu imala zaposlenike ni fizičku prisutnost kako bi osigurala nadzor nad tim licencama i upravljanje njima, raspodijelila dobit „isključivanjem", što nije u skladu s člankom 25. TCA-a iz 1997., načelom nepristrane transakcije i mjerodavnim pristupom OECD-a. ASI i AOI, Irska i Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrde da su Komisijini prigovori nedopušteni, bespredmetni i u svakom slučaju neosnovani.

a) Analiza

1) Dopuštenost

20. Podsjećam da je u skladu s člankom 256. stavkom 1. UFEU-a i člankom 58. prvim stavkom Statuta Suda Europske unije žalba ograničena na pitanja prava. Opći je sud jedini nadležan za utvrđivanje činjenica, osim u slučaju kad sadržajna netočnost njegovih utvrđenja proizlazi iz isprava priloženih u spisu, i za ocjenjivanje prihvaćenih dokaza [10]. Stoga utvrđivanje tih činjenica i ocjena tih dokaza ne predstavlja, osim u slučaju njihova iskrivljavanja, pravno pitanje koje je kao takvo podložno nadzoru Suda [11].

21. ASI i AOI ističu da tvrdnja o pogrešci u tumačenju akta koji se pobija pred Općim sudom ne predstavlja isticanje pogreške koja se tiče prava, osim u slučaju iskrivljavanja tog akta koje proizlazi iz činjenice da je Opći sud očito pogrešno tumačio taj akt. U prilog svojem prigovoru pozivaju se na presude od 27. siječnja 2000., DIR International Film i dr./Komisija [12] i od 30. studenoga 2016., Komisija/Francuska i Orange [13]. U prvoj od tih presuda Sud je pojasnio da iako u okviru tužbe za poništenje Opći sud može biti doveden u situaciju da protumači obrazloženje pobijanog akta na način različit od njegova autora, odnosno, u određenim okolnostima, da odbije njegovo formalno obrazloženje, on to ne može učiniti u slučaju kad to ne opravdava nijedan materijalni element jer bi u tom slučaju svojim obrazloženjem zamijenio ono autora pobijanog akta i tako počinio pogrešku koja se tiče prava koja se može osporavati pred Sudom [14]. Međutim, iako je točno da je Sud u toj presudi zaključio da je došlo do iskrivljavanja sadržaja odluke o kojoj je bila riječ [15], ta okolnost ipak ne može navesti na zaključak prema kojem se u žalbenom postupku može pozvati *samo* na to da je Opći sud očito pogrešno tumačio pobijani akt, kako bi to htjeli ASI i AOI. Štoviše, takav zaključak protivio bi se primjeni presedana u suprotnom smislu, kako ga je primijenio Sud [16]. Kad je riječ o presudi Komisija/Francuska i Orange, dovoljno je istaknuti da je Sud u točki 102. te presude, na koju se pozivaju ASI i AOI, samo utvrdio da Komisija nije navela argumentaciju u prilog svojoj tvrdnji da je došlo do iskrivljavanja odluke koja se pobijala pred Općim sudom. Ta točka stoga nije nikakav dokaz u prilog prigovoru nedopuštenosti koji su istaknuli ASI i AOE. Nadalje, ističem da je Sud već imao priliku izričito odbiti sličan prigovor u presudi od 10. ožujka 2022., Komisija/Freistaat Bayern i dr. [17], u kojoj je utvrdio da pravilnost

[10] Vidjeti presudu od 27. travnja 2023., Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Komisija (C-492/21 P, EU:C:2023:354, t. 106.)

[11] Vidjeti presudu od 22. lipnja 2023., Gmina Miasto Gdynia i Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Komisija (C-163/22 P, EU:C:2023:515, t. 99.).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (u daljnjem tekstu: presuda DIR International)

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (u daljnjem tekstu: presuda Komisija/Francuska i Orange)

[14] Vidjeti točku 42. presude DIR International.

[15] Vidjeti točku 48. presude DIR International.

[16] Vidjeti presudu od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 142. do 144.). Vidjeti i presudu od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 70. do 79.).

[17] C-167/19 P i C-171/19 P, EU:C:2022:176, t. 47. Vidjeti također presudu od 11. ožujka 2020., Komisija/Gmina Miasto Gdynia i Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, t. 121.).

tumačenja koje je Opći sud pružio u pogledu odluke čiju je zakonitost trebao ocijeniti u okviru tužbe za poništenje čini pravno pitanje koje je dopušteno u stadiju žalbe [18]. Općenitije, pitanje pravilnog tumačenja odluke koju je Komisija donijela na temelju članka 108. stavka 2. prvog podstavka UFEU-a ne može biti izuzeto iz nadzora Suda u stadiju žalbe pod izlikom da predstavlja „činjenično pitanje". Iako ne isključujem mogućnost postojanja slučajeva u kojima se isticanjem pogreške u tumačenju takvog akta od Suda zapravo nastoji ishoditi ponovno ispitivanje činjeničnih ocjena Općeg suda, smatram da to očito nije slučaj u pogledu prigovora o kojem je riječ koji se odnosi na pravilno razumijevanje Komisijina rasuđivanja i pravnog kriterija koji je primijenila. Kad se pozvala na pogrešno tumačenje osporavane odluke, Komisija je stoga u ovom slučaju istaknula pogrešku koja se tiče prava koja se može osporavati u žalbenom postupku.

22. Irska tvrdi da je prvi dio prvog žalbenog razloga bespredmetan jer čak i pod pretpostavkom da je Opći sud pogrešno tumačio osporavanu odluku, činjenica da se dobit koja je ostvarena od licenci intelektualnog vlasništva nije raspodijelila na irske podružnice i dalje se potvrđuje samo na temelju činjeničnih utvrđenja o djelatnostima tih podružnica koja su sadržana u ostatku pobijane presude. U tom pogledu podsjećam da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je žalbeni razlog usmjeren protiv točki obrazloženja pobijane presude koje ne utječu da njezinu izreku bespredmetan i da ga stoga treba odbiti [19]. U pobijanoj presudi Opći sud nije samo utvrdio da je glavna argumentacija zasnovana na pogrešnim ocjenama o normalnom oporezivanju na temelju primjenjivog irskog poreznog prava, nego je također ispitao i prihvatio prigovore koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv Komisijinih činjeničnih ocjena u pogledu djelatnosti grupe Apple. Iz toga slijedi da je Komisija, kako bi mogla učinkovito osporiti utvrđenja Općeg suda o nedostacima u glavnoj argumentaciji, što su utvrđenja koja se temelje na dvjema različitim i samostalnim skupinama razloga, trebala istaknuti prigovore protiv tih obiju skupina razloga. Naime, prvi žalbeni razlog strukturiran je upravo na taj način. Cilj je prvog dijela tog žalbenog razloga osporiti zaključak Općeg suda prema kojem je Komisija u okviru svoje glavne argumentacije primijenila pristup „isključivanjem", dok je cilj drugog i trećeg dijela osporiti razloge kojima je Opći sud opovrgnuo navedene činjenične ocjene. Okolnost da prigovori istaknuti u okviru svakog od tih dijelova, kad se razmatraju zasebno, nisu sami po sebi dovoljni da dovedu do ukidanja pobijane presude u slučaju da ih se prihvati ne omogućuje da se zaključi da su ti prigovori bespredmetni jer ih treba razmatrati u okviru prvog žalbenog razloga kao cjeline. Stoga smatram da prigovor koji je istaknula Irska treba odbiti.

2) Meritum

i) Prvi prigovor: pogreška u tumačenju osporavane odluke

23. Najprije valja istaknuti da Komisija ne osporava neusklađenost argumentacije „isključivanjem" s člankom 25. TCA-a iz 1997., načelom nepristrane transakcije ili mjerodavnim pristupom OECD-a. Međutim, ističe da nije primijenila takvu argumentaciju. Nakon tog pojašnjenja smatram da je potrebno ukratko navesti značajne točke Komisijine glavne argumentacije. Ako se prati struktura osporavane odluke, ta argumentacija sastoji se od četiriju dijelova.

[18] Vidjeti također implicitno presude od 20. rujna 2017., Komisija/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, t. 35. do 37.); od 14. studenoga 2019., Silec Cable i General Cable/Komisija (C-599/18 P, EU:C:2019:966, t. 82.); od 31. siječnja 2019., Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, t. 102. do 109.) i rješenje od 7. rujna 2017., Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, t. 4.).

[19] Vidjeti presudu od 27. travnja 2023., Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro i dr./Komisija (C-549/21 P, EU:C:2023:340, t. 80. i navedena sudska praksa).

24. U *prvom dijelu*, sadržanom u odjeljku 8.2.2.1. te odluke, Komisija je navela dvije pretpostavke na koje se oslonila u nastavku svoje analize. S jedne strane, utvrdila je da primjena članka 25. TCA-a iz 1997. zahtijeva prethodno određivanje metode raspodjele dobiti koja nije definirana u toj odredbi i, s druge strane, da ta metoda treba dovesti do rezultata koji je u skladu s načelom nepristrane transakcije. Opći sud izričito je priznao da su obje te pretpostavke točne, pri čemu je za prvu to priznao u točki 113. pobijane presude, a drugu u točkama 211. i 212., i točnost tih pretpostavki nije se osporavala ni u okviru samostalne žalbe protiv pobijane presude ni podredno u okviru ovog predmeta. Unatoč tomu što se to ne osporava, u svakom slučaju valja pojasniti da su zaključci Općeg suda u pogledu primjene načela nepristrane transakcije u kontekstu članka 25. TCA-a iz 1997. potpuno usklađeni s presudom Fiat Chrysler, u kojoj je Sud utvrdio da je Komisija ovlaštena osloniti se na to načelo samo ako i u dijelu u kojem je njegova primjena predviđena poreznim zakonodavstvom dotične države članice [20]. Naime, s jedne strane, u točki 221. pobijane presude Opći sud izričito je odbio Komisijinu tvrdnju prema kojoj iz članka 107. stavka 1. UFEU-a za države članice proizlazi samostalna obveza primjene navedenog načela. S druge strane, osobito iz točaka 210., 211., 218. do 220. i 247. te presude proizlazi da se primjena načela nepristrane transakcije u ovom slučaju temelji na poreznim pravilima irskog prava koja se odnose na oporezivanje društava i da opravdanje za tu primjenu proizlazi iz referentnog sustava koji je utvrdila Komisija i potvrdio Opći sud. Osim toga, ne proizlazi da su u upravnoj praksi irskih poreznih tijela utvrđene metode ili kriteriji za primjenu načela nepristrane transakcije koje Komisija zapravo nije primijenila jer je prednost dala parametrima i pravilima koji nisu dio nacionalnog poreznog sustava. S druge strane, Opći je sud u točki 239. pobijane presude zaključio da se primjena članka 25. TCA-a iz 1997., kako ju je Irska opisala, podudara s funkcionalnom i činjeničnom analizom u okviru prvog koraka analize predložene mjerodavnim pristupom OECD-a [21]. Naposljetku, kao što je to utvrdio Opći sud osobito u točki 433. te presude, sama Irska nije uspjela u dovoljnoj mjeri objasniti koje je bilo točno objašnjenje za parametre koji su u prethodnim poreznim mišljenjima uzeti u obzir za izračun oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a.

25. U *drugom dijelu* svoje glavne argumentacije, sadržanom u točki (a) odjeljka 8.2.2.2. osporavane odluke, Komisija je pojasnila metodu raspodjele dobiti koja se temelji na načelu nepristrane transakcije i koju su, prema njezinu mišljenju, irska porezna tijela trebala primijeniti na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. U uvodnoj izjavi 272. te odluke Komisija je utvrdila da je dobit koja se raspodjeljuje na podružnicu nerezidentnog društva na temelju primjene navedenog članka dobit „koju bi ta podružnica ostvarila poslovanjem po tržišnim uvjetima, posebno u svojem poslovanju s drugim dijelovima društva, da je ona odvojeno i neovisno poduzeće koje obavlja iste ili slične djelatnosti pod istim ili sličnim uvjetima, uzimajući u obzir imovinu koju je upotrijebilo, funkcije koje je obavljalo i rizike koje je preuzelo to društvo preko podružnice i ostalih dijelova društva”. Stoga su u ovom slučaju, prema Komisijinu mišljenju, irska tijela bila dužna prije odobrenja metode raspodjele dobiti koju je predložila grupa Apple provjeriti, kao što je to tvrdila navedena grupa, jesu li licence intelektualnog vlasništva i povezana dobit trebale biti raspodijeljene izvan Irske te su u tu svrhu trebala usporediti funkcije koje su obavljali, imovinu koju su upotrijebili i rizike koje su preuzeli ASI i AOE putem svojih sjedišta odnosno irskih podružnica (uvodna izjava 273.).

26. U *trećem dijelu* svoje glavne argumentacije tu provjeru izvršila je sâma Komisija, pri čemu je slijedila shemu navedenu u uvodnoj izjavi 275. te odluke, koja je podrazumijevala analizu dvaju različitih scenarija na koje su se Irska i grupa Apple pozvale kako bi opravdale raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva izvan Irske. Ti scenariji, odnosno prvi koji se temeljio na funkcijama

[20] Vidjeti osobito točke 73. i 74. te 96. do 105. presude Fiat Chrysler.

[21] U skladu s mjerodavnim pristupom OECD-a, analiza u okviru prvog koraka usmjerena je na utvrđivanje prihoda, funkcija i rizika koji se moraju pripisati stalnoj poslovnoj jedinici društva.

koje su preuzela sjedišta i drugi koji se temeljio na funkcijama koje je obavljalo društvo Apple Inc., ispitani su u točki (b) odjeljka 8.2.2.2. osporavane odluke (uvodne izjave 276. do 307.) odnosno u točki (c) odjeljka 8.2.2.2. te odluke (uvodne izjave 308. do 318.). Komisija je primijenila pristup „isključivanjem", koji je osporavao Opći sud, u okviru ispitivanja prvog od tih scenarija. Stoga valja sažeto navesti dvije različite faze tog ispitivanja. U prvoj fazi, u uvodnim izjavama 281. do 293., Komisija je ispitala situaciju sjedištâ. Komisija je najprije navela da su u relevantnom razdoblju ta sjedišta postojala samo „na papiru" jer nisu imala ni zaposlenike ni fizičku prisutnost izvan Irske te da su jedini ljudi koji su mogli obavljati funkcije koje su im dodijeljene bili članovi njihovih upravnih odbora (uvodna izjava 281.). Međutim, jedini dokazi u pogledu aktivnosti tih odbora koji su joj podneseni nisu pružali nikakve naznake o djelatnostima povezanima s licencama intelektualnog vlasništva, kao ni o raspravama ili odlukama u vezi sa sklapanjem ili izmjenom ugovora o podjeli troškova, barem ne do kraja 2014. (uvodne izjave 282. do 285.). U tom je kontekstu odbila kao nejasnu i nedokazanu tvrdnju grupe Apple prema kojoj su djelatnosti upravnih odbora ASI-ja i AOE-a osigurane na „brojne načine", pri čemu je uostalom napomenula da bi se, da su te djelatnosti stvarno bile ključne, smatralo da ASI i AOE imaju stalni poslovni nastan u SAD-u, s obzirom na to da se većina članova tih odbora nalazi ondje (uvodna izjava 287.). U uvodnim izjavama 288. i 289., na koje se konkretno oslanja Opći sud, Komisija je zatim pojasnila, s jedne strane, da ne samo da nisu postojali dokazi o tome da sjedišta obavljaju djelatnosti u vezi s licencama intelektualnog vlasništva, nego da nisu ni imala kapacitete za obavljanje funkcija aktivnog upravljanja u tom području i, s druge strane, da su s obzirom na to da sjedišta nisu imala zaposlenike, te funkcije, uključujući funkcije koje su ASI-ju i AOE-u dodijeljene ugovorom o podjeli troškova, mogle obavljati samo irske podružnice[22]. Komisija je stoga u uvodnoj izjavi 293. osporavane odluke zaključila da sjedišta „ne provode nadzor ni upravljanje, niti su bil[a] u položaju da provode nadzor ili upravljanje, nad licencijama intelektualnog vlasništva […] na način da se ostvari [dobit] koju su ta društva zabilježila". U drugoj fazi svojeg ispitivanja Komisija je razmatrala situaciju irskih podružnica kako bi dokazala da bi analiza u kojoj se uzimaju u obzir samo funkcije koje se obavljaju, upotrijebljena imovina i rizici koje su preuzele te podružnice dovela do istog rezultata. U uvodnim izjavama 296. do 303. osporavane odluke Komisija je stoga nabrojala funkcije koje su obavljale te podružnice i za koje je smatrala da su trebale dovesti do toga da irska porezna tijela, bez dodatnih provjera, ne prihvate neosnovanu tvrdnju grupe Apple prema kojoj je licence intelektualnog vlasništva i povezanu dobit trebalo u cijelosti raspodijeliti izvan Irske. U uvodnoj izjavi 305. osporavane odluke Komisija je zaključila, s jedne strane, da takva raspodjela dobiti nije odražavala raspodjelu koju bi irske podružnice dogovorile da su bile odvojena i neovisna poduzeća koja posluju po uobičajenim tržišnim uvjetima i, s druge strane, da je s obzirom na izostanak funkcija koje obavljaju sjedišta i/ili funkcija koje obavljaju irske podružnice licence intelektualnog vlasništva za potrebe oporezivanja trebalo raspodijeliti na te podružnice.

27. Naposljetku, u *četvrtom* dijelu svoje glavne argumentacije, sadržanom u točki (c) odjeljka 8.2.2.2., Komisija je sažela svoju prethodnu analizu, pri čemu je zaključila da su prethodna porezna mišljenja, s obzirom na metodu raspodjele licenci intelektualnog vlasništva i povezane dobiti koju su primijenila irska porezna tijela, dovela do toga da se znatno smanji dobit ASI-ja i AOE-a koja se oporezuje u Irskoj i stoga je navedenim mišljenjima tim društvima dodijeljena selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

28. Iz navedenog se mogu izvesti sljedeći zaključci u pogledu pristupa koji je Komisija slijedila u sklopu svoje glavne argumentacije. Kao prvo, Komisija je, na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. i kako bi se u skladu s tim člankom osiguralo da se oporeziva dobit ASI-ja i AOE-a utvrdi u skladu

[22] Slična argumentacija navodi se u uvodnim izjavama 290. i 323. osporavane odluke, dok se općenitije upućivanje na izostanak fizičke prisutnosti i zaposlenika u sjedištima navodi u brojnim uvodnim izjavama te u naslovu točke (b) odjeljka 8.2.2.2. navedene odluke.

s načelom nepristrane transakcije, smatrala da je primjenjiv pravni kriterij koji se sastoji od *usporedbe* funkcija povezanih s licencama intelektualnog vlasništva koje obavljaju sjedišta odnosno irske podružnice. Kao drugo, primjenom tog kriterija Komisija je provela *odvojeno ispitivanje* uloge koju je svaki od tih subjekata preuzeo u vezi s tim licencama. Kao treće, na kraju tog ispitivanja Komisija je utvrdila, s jedne strane, potpuni *izostanak funkcija* povezanih s licencama intelektualnog vlasništva koje obavljaju sjedišta i, s druge strane, *aktivnu ulogu* u pogledu irskih podružnica koja proizlazi iz činjenice da su one preuzele niz funkcija, od kojih se neke smatraju „ključnima”, kao i rizike povezane s upravljanjem i korištenjem tih licenci. Kao četvrto, utvrđenje izostanka relevantnih funkcija koje obavljaju sjedišta temelji se na činjenici da grupa Apple nije dostavila dokaze koji bi tvrdili suprotno, čemu valja dodati činjenicu da je dokazano da ta sjedišta nisu imala stvarnu sposobnost preuzimanja navedenih funkcija. Kao peto, ni isključiv ni glavni temelj Komisijine argumentacije nije utvrđenje *izostanka zaposlenika i fizičke prisutnosti u sjedištima*, unatoč tomu što se to utvrđenje više puta navodi u uvodnim izjavama osporavane odluke, nego izostanak *funkcija* koje sjedišta obavljaju u vezi s licencama intelektualnog vlasništva.

29. Suprotno onomu što je Opći sud utvrdio u osporavanim točkama pobijane presude, iz toga proizlazi da Komisiju na zaključak da su licence intelektualnog vlasništva i povezana dobit trebale biti raspodijeljene na irske podružnice nije navelo utvrđenje činjenice da sjedišta nisu imala ni zaposlenike ni fizičku prisutnost samo po sebi, nego je to bilo uspostavljanje veze između dvaju različitih utvrđenja, odnosno, s jedne strane, potpunog izostanka funkcija i rizika koje su preuzela sjedišta i, s druge strane, brojnosti i značajnosti funkcija i rizika koje su preuzele podružnice, pri čemu je ta veza uspostavljena u okviru primjene pravnog kriterija navedenog u uvodnoj izjavi 272. osporavane odluke te je upravo ona zahtijevala usporedbu funkcija koje obavljaju, imovinu koju upotrebljavaju i rizike koje preuzimaju različiti dijelovi od kojih su se sastojali ASI i AOE.

30. Na temelju svih prethodnih razmatranja smatram da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava u dijelu u kojem je pogrešno tumačio osporavanu odluku i zaključio da je Komisija u okviru svoje glavne argumentacije primijenila pristup „isključivanjem”. Tu pogrešku ne sadržavaju samo zaključci Općeg suda iz točaka 187. i 188. pobijane presude u pogledu članka 25. TCA-a iz 1997., nego i obrazloženje te presude u kojem je Opći sud prigovorio drugim Komisijinim ocjenama o normalnom oporezivanju dobiti na temelju irskog poreznog prava koje se temelje na načelu nepristrane transakcije (točke 228. i 229.) odnosno na mjerodavnom pristupu OECD-a (točke 243. i 244.). Naime, na temelju te pogreške u tumačenju Opći sud zaključio je da metoda koju je Komisija primijenila u osporavanoj odluci nije bila u skladu ni s tim načelom ni s tim pristupom.

ii) Drugi prigovor: postupovna nepravilnost

31. U okviru drugog prigovora iz prvog dijela prvog žalbenog razloga, pri čemu se poziva na presudu od 24. listopada 2013., Land Burgenland i dr./Komisija[23], Komisija u biti ističe da je Opći sud počinio postupovnu nepravilnost jer je zanemario analizu funkcija koje obavljaju irske podružnice sadržanu u uvodnim izjavama 296. do 303. osporavane odluke, kao i njezina očitovanja koja je podnijela u prvostupanjskom postupku u kojima je detaljnije pojasnila te funkcije.

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

32. Smatram da se taj prigovor ne može prihvatiti. Bez potrebe za odugovlačenjem u pogledu činjenice da nije relevantan presedan na koji se poziva Komisija i u kojem je Sud utvrdio da Opći sud nije ispitao argumentaciju sadržanu u osnovi tužbe koju je tužitelj tek naknadno iznio tijekom postupka, dovoljno je istaknuti da Komisija u biti samo namjerava istaknuti prigovor počinjenja postupovne nepravilnosti u pogledu činjenice da je Opći sud primijenio tumačenje osporavane odluke koje se razlikuje od tumačenja koje ona zagovara. Međutim, kao što se to navodi u točki 18. ovog mišljenja, ne samo da je Opći sud trebao tumačiti tu odluku, nego je bio ovlašten i odstupiti od tumačenja koje je tijekom postupka zagovarala Komisija, u dijelu u kojem je to bilo opravdano. U ovom slučaju iz tumačenja pobijane presude kao cjeline proizlazi da Opći sud, kad je zaključio da se Komisija oslonila na pristup „isključivanjem", nije propustio uzeti u obzir nijedan element osporavane odluke, uključujući analizu funkcija koje obavljaju irske podružnice, nego je samo na drukčiji način od Komisije tumačio važnost tih različitih elemenata i njihov položaj u strukturi te odluke. U tim okolnostima, Komisijin prigovor stoga nije samostalan te se miješa s isticanjem pogreške u tumačenju.

iii) Treći prigovor: proturječnost i nedostatak u obrazloženju

33. Trećim prigovorom iz prvog dijela prvog žalbenog razloga Komisija prigovara Općem sudu da njegovo obrazloženje ima dva nedostatka.

34. Kao prvo, na temelju istih argumenta koje je istaknula u prilog upravo ispitanom prigovoru postupovne nepravilnosti Komisija ističe da pobijana presuda nije dovoljno obrazložena u dijelu u kojem se zaključuje da se glavna argumentacija temelji na pristupu „isključivanjem", s obzirom na to da se ne navode razlozi zbog kojih Opći sud nije uzeo u obzir Komisijinu analizu funkcija irskih podružnica. U tom pogledu, u biti zbog istih razloga navedenih u točki 28. ovog mišljenja, smatram da Komisijinu kritiku treba odbiti kao neosnovanu.

35. Kao drugo, Komisija ističe da je obrazloženje pobijane presude proturječno. U tom pogledu valja utvrditi da postoji jasno proturječje između, s jedne strane, zaključaka Općeg suda iz točaka 186., 228. i 243. pobijane presude prema kojima Komisija nije nastojala dokazati da je raspodjela licenci intelektualnog vlasništva na irske podružnice proizlazila iz djelatnosti koje su one stvarno obavljale i, s druge strane, točaka 283., 284. i 295. te presude u kojima je Opći sud pak smatrao da je Komisija utvrdila funkcije koje su obavljale te podružnice i za koje je smatrala da opravdavaju takav način raspodjele. Takvo proturječje ne može se opravdati, kao što to predlažu ASI i AOI, tumačenjem pobijane presude na način da je Opći sud zapravo Komisiji prigovorio da je primijenila „mješoviti" pristup, a ne pristup „isključivanjem". Naime, takvo tumačenje ne protivi se samo jasnom tekstu navedene presude, nego i položaju koji u strukturi presude imaju različiti dijelovi te presude u kojima se nalaze točke iz kojih proizlazi proturječnost obrazloženja na koju se poziva Komisija. Naime, točke 255. do 295. pobijane presude dio su trećeg dijela obrazloženja koji se odnosi na analizu glavne argumentacije. Međutim, iz točke 250. te presude proizlazi da su ocjene sadržane u tom dijelu provedene „radi iscrpnosti" (*for the sake of completeness*) jer je Opći sud na kraju drugog dijela svoje analize već zaključio da je glavna argumentacija „zasnovana na pogrešnim ocjenama o normalnom oporezivanju na temelju irskog poreznog prava koje je primjenjivo u konkretnom slučaju". Drugim riječima, u okviru rasuđivanja Općeg suda točke 255. do 295. pobijane presude podredne su prirode. Naime, čini se da je zaključak iz navedene točke 249. nije privremen i da ne zahtijeva dodatnu analizu sadržanu u točkama 255. do 295. te presude koju Opći sud provodi samo radi iscrpnosti. Stoga smatram da treba prihvatiti treći prigovor iz prvog dijela prvog žalbenog razloga, u dijelu u kojem se ističe postojanje proturječnosti obrazloženja.

b) Zaključak o prvom dijelu prvog žalbenog razloga

36. Na temelju svih prethodnih razmatranja predlažem Sudu da prihvati prvi dio prvog žalbenog razloga.

2. Drugi dio prvog žalbenog razloga

37. Drugi dio prvog žalbenog razloga odnosi se na točke 251. do 311. pobijane presude u kojima je Opći sud ispitao Komisijine ocjene u vezi s djelatnostima unutar grupe Apple, pri čemu je uzastopno razmatrao djelatnosti irske podružnice ASI-ja (točke 255. do 284.), djelatnosti irske podružnice AOE-a (točke 285. do 295.) i djelatnosti izvan navedenih podružnica (točke 296. do 309.). Komisija prigovara tomu što je Opći sud prešutno prihvatio da su funkcije koje obavlja društvo Apple Inc. relevantne za potrebe utvrđivanja dobiti ASI-ja i AOE-a koja se oporezuje u Irskoj. Komisija ističe da s obzirom na to da je društvo Apple Inc. subjekt koji je odvojen od ASI-ja i AOE-a, funkcije koje ono obavlja u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple kao društvo na čelu grupe ili u okviru provedbe ugovorâ unutar grupe i koje se obavljaju „u korist" grupe kao cjeline ili posebno u korist tih društava, odnosno „za račun" tih društava, ne utječu ni na koji način na pitanje u pogledu toga jesu li teritorijalno ograničene licence koje su držala navedena društva za potrebe oporezivanja trebale biti raspodijeljene na irske podružnice ili sjedišta. Komisija ističe dva zasebna prigovora. Prvi prigovor odnosi se na postupovnu nepravilnost te nedostatak u obrazloženju i njegovu proturječnost, a drugi na povredu članka 107. stavka 1. UFEU-a, iskrivljavanje irskog prava i postupovnu nepravilnost. Argumentacijom, koja se u većem dijelu podudara, ASI i AOE te Irska i Veliko Vojvodstvo Luksemburg ističu da su Komisijini prigovori djelomično nedopušteni, bespredmetni i u svakom slučaju neosnovani. Promijenit ću redoslijed iznošenja koji je slijedila Komisija i započeti ispitivanjem drugog prigovora.

a) Drugi prigovor

38. Komisija prije svega ističe da je Opći sud, oslanjajući se na funkcije društva Apple Inc., povrijedio pristup zasebnog subjekta i načelo nepristrane transakcije na kojima se temelji članak 25. TCA-a iz 1997. Budući da, u skladu s presudom od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (u daljnjem tekstu: presuda Andres)[24], pogreška u tumačenju i primjeni nacionalnog prava predstavlja pogrešku u tumačenju i primjeni članka 107. stavka 1. UFEU-a, Opći sud povrijedio je i tu odredbu. Konkretnije, Opći sud pravilno je tumačio irsko pravo tako što je u točki 248. pobijane presude utvrdio da „za potrebe primjene članka 25. TCA-a iz 1997. […] prilikom raspodjele dobiti na irsku podružnicu nerezidentnog društva treba uzeti u obzir raspodjelu imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova tog društva". Međutim, u točkama 255. do 302. te presude Opći sud primijenio je drukčiji i pogrešan „pravni kriterij" tako što je usporedio funkcije koje su obavljale irske podružnice s funkcijama koje je obavljalo društvo Apple Inc., umjesto da ih je usporedio s funkcijama koje su obavljala sjedišta. Komisija podredno ističe da povreda načela nepristrane transakcije i pristupa zasebnog subjekta dovodi do očitog iskrivljavanja nacionalnog prava. Naposljetku, Komisija prigovara Općem sudu da je počinio postupovnu nepravilnost jer se oslonio na nedopuštene dokaze.

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

1) Dopuštenost

39. ASI i AOI te Irska i Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrde da je prigovor o kojem je riječ nedopušten jer se njime nastoji osporiti ocjenu činjenica i dokaza koju je proveo Opći sud.

40. Već sam imao priliku podsjetiti na to da Sud nije nadležan za utvrđivanje činjenica ni načelno za ispitivanje dokaza na kojima je Opći sud temeljio svoja utvrđenja, osim u slučaju materijalne netočnosti njegovih činjeničnih utvrđenja i iskrivljavanja dokaza koji su mu podneseni [25]. Međutim, Sud je pojasnio da je on, kad Opći sud utvrdi ili ocijeni činjenice, nadležan za provođenje, na temelju članka 256. UFEU-a, nadzora njihove pravne kvalifikacije i njezinih pravnih posljedica. Ovlast nadzora Suda proteže se osobito na pitanje jesu li poštovana pravila o teretu dokazivanja i izvođenju dokaza kao i na pitanje je li Opći sud primijenio pravilne pravne kriterije prilikom svoje ocjene činjenica i dokaza [26]. Kao što je navedeno, Komisija u ovom slučaju ističe da je Opći sud time što je uzeo u obzir funkcije koje obavlja društvo Apple Inc. počinio pogrešku koju sadržavaju činjenična analiza koju je proveo u točkama 251. do 311. pobijane presude i rezultati te analize, što je dovelo do pogrešne primjene nacionalnog prava i povrede članka 107. stavka 1. UFEU-a. Stoga se Komisijini argumenti odnose na usklađenost s irskim pravom parametra na temelju kojeg je Opći sud kvalificirao činjenice („pravni kriterij" koji je primijenio Opći sud) i na pravne posljedice koje iz toga proizlaze. U tim mi se okolnostima čini da je jasno da se prigovorom o kojem je riječ kao cjelinom ne nastoje osporiti činjenična utvrđenja ili ocjene dokaza koje je proveo Opći sud. To ne isključuje mogućnost da određene Komisijine kritike u pogledu pojedinačnih elemenata činjenične analize Općeg suda mogu biti nedopuštene u tom smislu ako se razmatraju zasebno. Takva mogućnost provjerit će se tijekom analize.

41. ASI i AOI te Irska i Veliko Vojvodstvo Luksemburg također ističu da je prigovor o kojem je riječ nedopušten jer se njime nastoje osporiti ocjene koje je Opći sud proveo u pogledu irskog prava, pri čemu se ne poziva na iskrivljavanje tog prava. Konkretno, Irska tvrdi da se Komisija oslanja na pogrešno tumačenje presude Andres u dijelu u kojem u biti navodi da svaka pogreška u tumačenju i primjeni nacionalnog prava predstavlja pogrešku u tumačenju i primjeni članka 107. stavka 1. UFEU-a.

42. Podsjećam na to da je prema ustaljenoj sudskoj praksi „što se tiče ispitivanja, u okviru žalbenog postupka, ocjena Općeg suda glede nacionalnog prava, koje su u području državnih potpora činjenična ocjena, Sud […] nadležan samo utvrditi je li došlo do iskrivljavanja tog prava". Nasuprot tomu, „budući da ispitivanje u okviru žalbenog postupka pravne kvalifikacije koju je Opći sud dao tom nacionalnom pravu u odnosu na odredbu prava Unije čini pravno pitanje, ono spada u nadležnost Suda" [27]. U točkama 79. do 81. presude Andres, na koje se poziva Komisija, Sud je pojasnio da iako se „sadržaj i doseg nacionalnog prava" kako ih je utvrdio Opći sud, u načelu i osim u slučaju iskrivljavanja tog prava, ne mogu osporavati u žalbenom postupku, kvalifikacija pravila navedenog prava kao „referentnog okvira" i stoga pravilno određivanje relevantnog referentnog sustava koje provodi Opći sud mogu se ipak osporavati. Sud je u presudi Fiat Chrysler dodatno pojasnio da je pitanje je li Opći sud prilikom tog određivanja, „shodno tome", na pravilan način primijenio neki pravni kriterij, poput načela nepristrane transakcije, pravno pitanje koje Sud može preispitivati u fazi žalbe [28].

[25] Vidjeti u tom smislu presudu od 8. lipnja 2023., Severstal i NLMK/Komisija (C-747/21 P i C-748/21 P, EU:C:2023:459, t. 45. i 46. i navedena sudska praksa).

[26] Vidjeti presudu od 2. ožujka 2021., Komisija/Italija i dr. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, t. 53.)

[27] Vidjeti presudu Andres, t. 78.

[28] Točka 85. presude Fiat Chrysler

43. Čini se da se s obzirom na navedena načela i trenutačno stanje sudske prakse može prigovoriti tumačenju presude Andres koje predlaže Komisija. Naime, automatizam na koji se Komisija oslanja zapravo dovodi do uklanjanja razlikovanja, potvrđenog u presudi Fiat Chrysler, između, s jedne strane, utvrđenja Općeg suda čiji je cilj pojasniti *sadržaj i doseg* nacionalnog prava, kao i njegovu *primjenu* u ovom slučaju, te, s druge strane, utvrđenja povezana s tim pravom o kojima ovisi pravilno određivanje referentnog sustava za potrebe primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a i stoga utvrđivanje odredbi nacionalnog prava koje su obuhvaćene tim referentnim sustavom [29].

44. Rasprava između stranaka zapravo otvara osjetljivo pitanje u pogledu toga koja je granica između utvrđenja činjenica i njihove pravne kvalifikacije s obzirom na ocjene Općeg suda koje se odnose na nacionalno pravo u području državnih potpora. Kao što je poznato, pravna kvalifikacija sastoji se od postupka u kojem se prethodno utvrđene relevantne činjenice svrstavaju u određenu pravnu kategoriju ili određeni pravni pojam iz koje proizlazi utvrđenje pravila prava koja se primjenjuju na predmetni slučaj. Budući da je riječ o postupku koji je u biti kognitivan, on se razlikuje od običnog utvrđivanja činjenica te se, s obzirom na njegovu ključnu važnost u okviru pravnog rasuđivanja, kao što je navedeno, može izmijeniti u žalbenom postupku. Međutim, ako se smatra da se pogreška tiče određivanja značenja i dosega odredbe nacionalnog prava ili određivanja njezine primjene koja je istaknuta u žalbenom postupku može dovesti do toga da se predmetni slučaj obuhvati pojmom selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zbog toga što utječe na određivanje ili primjenu referentnog sustava, po mojem mišljenju treba postojati mogućnost da ta pogreška podliježe nadzoru Suda kao pogreška u pravnoj kvalifikaciji nacionalnog prava na temelju odredbe prava Unije [30].

45. U svakom slučaju, Sud tek treba pojasniti stvarni doseg načela navedenih u točki 37. ovog mišljenja, a granica između prigovora koji su dopušteni u žalbenom postupku i prigovora koji to nisu jer je riječ o ocjenama Općeg suda koje se odnose na nacionalno pravo i dalje je promjenjiva.

46. Međutim, smatram da navedeno ne utječe na dopuštenost argumentacije koju je Komisija istaknula u prigovoru o kojem je riječ. Naime, s jedne strane, Komisija je u cijelosti prihvatila pravni kriterij koji je prema njezinu mišljenju Opći sud smatrao primjenjivim u ovom slučaju na temelju irskog prava za potrebe analize postojanja prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. S druge strane, kad Komisija ističe pogrešnu primjenu nacionalnog prava na činjenice predmetnog slučaja, to čini samo u dijelu u kojem ta institucija smatra da je Opći sud zapravo primijenio pravni kriterij različit od onog koji je pravilno utvrđen. Stoga mi se čini da je prigovor koji ističe Komisija jedan od prigovora za koje je Sud u točki 85. presude Fiat Chrysler smatrao da su „shodno tome" dopušteni jer je njihova svrha, u konačnici, da se preispita odabir referentnog sustava u okviru prve faze analize postojanja selektivne prednosti.

47. U svakom slučaju, protivno tvrdnjama ASI-ja i AOI-ja te Irske, Komisija se izričito poziva i na to da je došlo do iskrivljavanja irskog prava što treba nužno dovesti do toga da Sud ocijeni meritum Komisijine argumentacije barem kako bi se provjerilo postoje li dovoljni dokazi da je došlo do takvog iskrivljavanja.

48. Na temelju navedenog smatram da treba odbiti i razloge o nedopuštenosti koje su istaknuli Irska, ASI i AOI te koji proizlaze iz toga da je Komisija navodno osporavala ocjene koje se odnose na irsko pravo.

[29] Prema ustaljenoj sudskoj praksi utvrđivanje referentnog okvira mora proizlaziti iz objektivnog ispitivanja „sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava" dotične države članice (vidjeti presudu Fiat Chrysler, t. 72. i navedenu sudsku praksu).

[30] U tom smislu vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Komisija/Luksemburg i dr. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, t. 88.).

2) Meritum

i) Uzimanje u obzir nedopuštenih dokaza

49. Smatram da najprije treba ispitati prigovor koji se odnosi na postupovnu nepravilnost koja proizlazi iz toga što su uzeti u obzir nedopušteni dokazi jer on utječe na valjanost dokaza na koje se oslonio Opći sud. Komisija ističe da su nedopušteni dokazi koji se navode u točki 301. pobijane presude iz kojih je, prema mišljenju Općeg suda, proizlazilo da su o ugovorima s trećim proizvođačima originalne opreme (*Original Equipment Manufacturers* ili OEM-ovi), odgovornima za proizvodnju velikog dijela proizvoda koje ASI prodaje, i o ugovorima s klijentima, poput telekomunikacijskih operatora, pregovarali direktori grupe Apple i da su ih potpisali, preko svojih direktora, izravno ili putem punomoći, društva Apple Inc. i ASI. Prema Komisijinu mišljenju, Opći sud nije mogao uzeti u obzir te dokaze, koje čine, s jedne strane, razne prepiske preko poruka elektroničke pošte između direktora društva Apple Inc. koje su se odnosile na komunikaciju s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima te, s druge strane, četiri punomoći koje je ASI izdao direktorima društva Apple Inc. (u daljnjem tekstu: punomoći za potpisivanje ugovora s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima [31]), jer nisu podneseni tijekom upravnog postupka te, u odnosu na tri navedene punomoći, također zato što Općem sudu nisu podnesene pravodobno, odnosno jer su podnesene tek u stadiju replike. ASI i AOI ne osporavaju činjenicu da su navedeni dokazi prvi put podneseni tek pred Općim sudom. Međutim, navode da je Komisija bila upoznata s aktivnostima direktora ASI-ja i AOE-a iz SAD-a te s tim da navedene punomoći postoje i da su važne, kao i s tim da je mogla dobiti sve relevantne dokaze da je provela odgovarajuću istragu.

50. U tom pogledu ističem da prema ustaljenoj sudskoj praksi zakonitost odluke u području državnih potpora sud Unije treba ocjenjivati s obzirom na informacije kojima je Komisija mogla raspolagati u trenutku kada ju je donijela [32]. U presudi od 20. rujna 2017., Komisija/Frucona Košice [33], Sud je pojasnio da informacije kojima je Komisija „mogla raspolagati" uključuju one koje su relevantne za ocjenu koju treba izvršiti i koje je mogla dobiti na zahtjev tijekom upravnog postupka [34]. Kad je u ovom slučaju riječ, kao prvo, o prepiskama preko poruka elektroničke pošte između direktora društva Apple Inc. koje su se odnosile na komunikaciju s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima, napominjem da iz spisa pred Općim sudom proizlazi da su se u tim prepiskama skoro u potpunosti navodile samo djelatnosti koje su obavljali zaposlenici društva Apple Inc. u okviru ugovora o podjeli troškova te da ne sadržavaju nikakvo prešutno ili izričito upućivanje na ASI. Stoga je riječ o dokumentaciji za koju je Komisija smatrala da nije povezana s predmetom upravnog postupka jer se odnosi na djelatnosti subjekta koji je odvojen od ASI-ja i na odnose unutar grupe koji nisu povezani s predmetom prethodnih poreznih mišljenja. Smatram da se stoga ne može utvrditi da je Komisija bila dužna zatražiti da se ti dokazi podnesu tijekom upravnog postupka, čak i pod pretpostavkom da je mogla predvidjeti da ti dokazi postoje. Suprotno tomu, grupa Apple, osobito s obzirom na Komisijino stajalište, bila je dužna dostaviti sve dokaze kojima je raspolagala kako bi dokazala da su se navedeni pregovori zapravo vodili za račun sjedištâ ASI-ja, a ne grupe Apple kao cjeline. Kad je riječ, kao drugo, o punomoći za potpisivanje ugovora s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima, prije svega ističem da nije sporno da je riječ o glavnim, ako ne i jednim dokazima na koje se Opći sud oslonio u točki 301. pobijane presude. Nije ni sporno da je potpuni popis punomoći koje su izdali direktori

[31] Iz spisa proizlazi da je osobito riječ o punomoćima koje su izdane glavnom izvršnom direktoru i potpredsjedniku društva Apple Inc.

[32] Vidjeti presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, t. 91. i navedenu sudsku praksu).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, t. 71. (u daljnjem tekstu: presuda Komisija/Frucona Košice)

[34] Vidjeti također presudu od 29. lipnja 2023., TUIfly/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, t. 47.).

ASI-ja i AOE-a dostavljen tek u prilogu tužbi tih društava u prvostupanjskom postupku te da je tekst triju od tih punomoći podnesen tek u stadiju replike, dok četvrta punomoć, prema Komisijinim tvrdnjama koje nisu osporavali ASI i AOI, nije nikad dostavljena [35]. Nije se osporavalo ni to da se u zapisnicima sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a koji su podneseni tijekom upravnog postupka (u daljnjem tekstu: zapisnici koje je pregledala Komisija) nisu navodile punomoći za potpisivanje ugovora s OEM-ovima, nego samo punomoć za potpisivanje ugovora s telekomunikacijskim operatorima, koja međutim, kao što je navedeno, nije nikad dostavljena. Kad je riječ o dokazima s kojima je Komisija bila upoznata tijekom upravnog postupka, napominjem da se u očitovanjima grupe Apple od 7. rujna 2015., koja su dostavljena u prilogu tužbi ASI-ja i AOE-a pred Općim sudom, navodi postojanje sustava punomoći koje su upravni odbori ASI-ja i AOE-a izdali, konkretno, s obzirom na pregovore i potpisivanje ugovora s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima. Međutim, ta očitovanja sadržavaju samo nejasno i nedovoljno detaljno upućivanje [36]. U tim okolnostima smatram da se Komisiji ne može prigovoriti to što tijekom upravnog postupka nije pribavila punomoći o kojima je riječ, osobito s obzirom na to da je u svakom slučaju zatražila i pregledala sve zapisnike sa sjednica upravnih odbora ASI-ja i AOE-a održanih tijekom relevantnog razdoblja, pri čemu praktički nije pronašla nikakve naznake o tim punomoćima. Suprotno tomu, smatram da je grupa Apple, kako bi dokazala svoju rekonstrukciju činjenica, bila obvezna dostaviti te punomoći u što ranijoj fazi te da nije trebala čekati da ih dostavi kada je za to imala posljednju priliku u okviru postupka pred Općim sudom.

51. Smatram da stoga valja prihvatiti Komisijine argumente koji se odnose na postupovnu nepravilnost koja proizlazi iz toga što su se uzeli u obzir nedopušteni dokazi.

ii) Pravni kriterij koji je primjenjiv na temelju irskog prava

52. Komisija smatra da je Opći sud u točki 248. pobijane presude pravilno utvrdio pravni kriterij koji je primjenjiv na temelju irskog prava za potrebe utvrđivanja dobiti nerezidentnog društva koja se oporezuje u Irskoj te da treba uzeti u obzir „raspodjelu imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova tog društva”. Suprotno tomu, Irska smatra da se analiza koja je relevantna za potrebe primjene članka 25. TCA-a iz 1997. treba odnositi, kao što je to Opći sud utvrdio, konkretno, u točki 227. pobijane presude i potvrdio u nekoliko drugih točaka te presude, na „stvarne djelatnosti [irskih podružnica nerezidentnog društva] i na tržišnu vrijednost” tih djelatnosti. ASI i AOI ističu pak da je Opći sud u točkama 182. do 186. pobijane presude pojasnio da se na temelju irskog prava dobit ostvarena od intelektualnog vlasništva može raspodijeliti na irsku podružnicu nerezidentnog društva samo ako podružnica nadzire intelektualno vlasništvo kojim se ostvaruje ta dobit. Kao i Irska, ASI i AOI smatraju da djelatnosti koje obavljaju sjedišta nisu relevantne za potrebe primjene članka 25. TCA-a iz 1997. Naposljetku, i Irska i ASI te AOI u biti ističu da se točka 248. pobijane presude na koju se oslanja Komisija odnosi na primjenu

[35] ASI i AOI samo navode da su Komisiji dostavili zapisnik upravnog odbora ASI-ja od 27. srpnja 2011. u kojem se spominje punomoć o kojoj je riječ, ali nisu zauzeli stajalište u pogledu Komisijine tvrdnje prema kojoj tekst te punomoći (za koju iz zapisnika proizlazi da je uključena u zapisnik u obliku priloga) nije nikad dostavljen.

[36] U očitovanjima od 14. travnja 2015., na koja također upućuju ASI i AOI, samo se navodi da su uvjete ugovora s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima centralizirano definirali direktori iz Cupertina te da su prije 2013. direktori u SAD-u potpisivali takve ugovore za račun ASI-ja na temelju punomoći. U tim se očitovanjima također pojašnjava da su te ugovore, nakon što su sklopljeni, irske podružnice ASI-ja izvršavale na temelju izdavanja narudžbi. Isto tako, u očitovanjima Irske od 29. siječnja 2016. samo se navodi da su ugovore s OEM-ovima potpisivali i izvršavali direktori ASI-ja. ASI i AOE dostavili su pred Općim sudom dokument u kojem su pojašnjeni načini zajedničkih pregovora i potpisivanja ugovora (društava Apple Inc. i ASI) s OEM-ovima. Dostavili su i jedan od tih ugovora iz kojeg je proizlazilo da ga je za ASI potpisao zaposlenik društva Apple Inc., koji je imenovan direktorom ASI-ja u referentnoj financijskoj godini.

mjerodavnog pristupa OECD-a, a ne članka 25. TCA-a iz 1997., te da u svakom slučaju osobito iz točke 242. navedene presude proizlazi da se tim pristupom ne odobrava usporedna analiza na koju se oslanja Komisija, a koja se protivi irskom pravu.

53. Prethodni sažeti prikaz glavnih argumenata stranaka omogućuje iznošenje dvaju uvodnih razmatranja. Prvo razmatranje odnosi se na to da se svim navedenim tvrdnjama, za potrebe primjene članka 25. TCA-a iz 1997., isključuje relevantnost funkcija koje obavlja subjekt odvojen od nerezidentnog društva za koje treba odrediti dobit koja se oporezuje u Irskoj, čak i ako je taj subjekt povezan s nerezidentnim društvom, kao što je to društvo Apple Inc. u ovom slučaju. Naime, kriterij raspodjele dobiti, kao što je kriterij koji zagovaraju Irska te ASI i AOI, kojim se isključivo uzimaju u obzir djelatnosti koje stvarno obavljaju irske podružnice, nužno i u potpunosti logično dovodi do toga da se iz analize koja je relevantna na temelju tog članka izuzmu funkcije koje obavlja društvo Apple Inc. Drugo razmatranje odnosi se na to da pobijana presuda nije jasna u pogledu definicije metode raspodjele dobiti koja ovisi o primjeni članka 25. TCA-a iz 1997. Unatoč tomu, riječ je o pitanju koje je od ključne važnosti za potrebe analize koju treba provesti na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, s obzirom na to da utječe na definiciju „normalnog” oporezivanja na temelju irskog prava u skladu s kojim treba ocijeniti postojanje prednosti u smislu te odredbe. Stranke su na temelju raznih točaka pobijane presude utvrdile tri kriterija raspodjele dobiti na irsku podružnicu nerezidentnog društva, odnosno prvi koji zahtijeva dokaz da podružnica nadzire imovinu iz koje proizlazi dobit koju treba raspodijeliti („kriterij nadzora”, točke 182. do 185. pobijane presude), drugi koji se temelji na djelatnostima koje stvarno obavlja podružnica i njihovoj tržišnoj vrijednosti („kriterij stvarnih djelatnosti”, u biti točke 179., 218., 219. i 227. pobijane presude) i treći koji podrazumijeva raspodjelu imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova društva („kriterij raspodjele funkcija unutar društva”, točke 240., 242. i 248. pobijane presude).

54. U tim okolnostima valja, koliko je to moguće, pronaći usklađeno tumačenje pobijane presude o tom pitanju, polazeći od pretpostavke koja se nije osporavala i na kojoj se temelji ta presuda, prema kojoj za potrebe utvrđivanja dobiti nerezidentnog društva koja se oporezuje u Irskoj treba provesti „funkcionalnu analizu” čiji je cilj određivanje djelatnosti koje obavlja, imovine koju upotrebljava i rizika koje preuzima podružnica tog društva u Irskoj. Ta analiza zahtijeva se člankom 25. TCA-a iz 1997., načelom nepristrane transakcije i mjerodavnim pristupom OECD-a [37]. Oprečna stajališta stanaka razlikuju se s obzirom na *predmet* te analize u ovom slučaju.

55. Međutim, smatram da usklađeno tumačenje pobijane presude ne omogućuje zaključak da je Opći sud smatrao da je na temelju irskog prava primjenjiv kriterij koji je *isključivo* usmjeren na djelatnosti irskih podružnica nerezidentnih društava. Kao što se to navodi u točki 177. pobijane presude, točno je da se članak 25. TCA-a iz 1997. „odnosi samo na dobit od djelatnosti koje su same irske podružnice obavljale, isključujući dobit od djelatnosti koje su obavljali drugi dijelovi predmetnog nerezidentnog”. Međutim, Komisija nije pogriješila kad je smatrala da je takva tvrdnja u biti ograničena na pozivanje na načelo porezne teritorijalnosti i da sama po sebi ne predstavlja utvrđivanje metode raspodjele dobiti u smislu članka 25. TCA-a iz 1997., a ponajmanje metode raspodjele imovine kojom se ostvaruje dobit, kojom se isključuje mogućnost da se uzmu u obzir funkcije koje su preuzeli drugi dijelovi nerezidentnog društva. U tom se pogledu slažem s Komisijom koja smatra da takvo isključenje ne proizlazi ni iz jedne točke pobijane presude. Konkretno, to isključenje ne može se izvesti, kao što to tvrde Irska te ASI i AOI, iz točaka 179. do 184. te presude u kojima se Opći sud pozvao na presudu High Courta

[37] U točki 1.42 Smjernica o transfernim cijenama pojašnjava se da je cilj funkcionalne analize „utvrditi i usporediti ekonomski značajne aktivnosti i odgovornosti, imovinu koju su upotrijebile i rizike koje su preuzele strane koje sudjeluju u transakciji”.

(Visoki sud, Irska) u predmetu S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd.[38]. Naime, High Court (Visoki sud) proveo je u toj presudi opsežnu analizu funkcija koje su obavljale irske podružnice društva Dataproducts, koje je rezidentno u Nizozemskoj, odnosno direktori tog društva izvan Irske, kao i usporedbu tih funkcija i rizika koje je navedeno društvo preuzelo preko različitih dijelova tog društva, te je zatim zaključio da imovinu o kojoj je riječ, račun u Švicarskoj čiji su plodovi od imovine djelomično stavljeni na raspolaganje irskoj podružnici, nije nadzirala podružnica, nego nizozemsko sjedište društva Dataproducts, i da sporni iznosi stoga nisu mogli predstavljati dobit koja se oporezuje u Irskoj. Stoga je ta presuda više prikaz metode raspodjele dobiti poput one koju je istaknula Komisija.

56. S obzirom na navedeno valja utvrditi da je Opći sud, s jedne strane, u točki 240. pobijane presude izričito priznao da je za određivanje funkcija koje je stvarno preuzela irska podružnica nerezidentnog društva za potrebe primjene članka 25. TCA-a iz 1997. bilo potrebno uzeti u obzir „raspodjelu imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova tog društva".

57. S druge strane, Opći sud utvrdio je u točki 242. te presude da se analiza kojom se nastoji odrediti imovina, funkcije i rizici koji se moraju raspodijeliti na stalnu poslovnu jedinicu društva na osnovi djelatnosti koje ona stvarno obavlja ne može „provodi[ti] […] na apstraktan način, zanemarujući djelatnosti i funkcije koje se obavljaju unutar društva kao cjeline". Međutim, sâm tekst članka 25. TCA-a iz 1997. ide tomu u prilog, u dijelu u kojem se tim člankom zahtijeva da se utvrdi „dohodak od poslovne djelatnosti ostvaren izravno ili neizravno" preko podružnice te od imovine ili prava koje „upotrebljava ili koje drži podružnica […] ili koji se drže za nju". Naime, nije vidljiv način na koji je moguće provesti taj postupak koji konkretno podrazumijeva da se utvrdi ekonomsko vlasništvo nad imovinom koju drži društvo o kojem je riječ a da se pritom na temelju njihove usporedbe ne uzmu u obzir djelatnosti koje različiti dijelovi navedenog društva obavljaju s obzirom na tu imovinu. Takva usporedba omogućuje da se provjeri je li raspodjela dobiti unutar nerezidentnog društva, koju su porezna tijela prihvatila kao osnovu za utvrđivanje dobiti koja se oporezuje u Irskoj, u skladu sa stvarnom raspodjelom funkcija, imovine i rizika između različitih dijelova navedenog društva.

58. Na temelju navedenog smatram da Komisija pravilno tumači pobijanu presudu kad navodi da kriterij utvrđivanja dobiti nerezidentnog društva za koje Opći sud smatra da je primjenjiv na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. zahtijeva da se uzme u obzir raspodjela imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova tog društva te kojim se isključuje uzimanje u obzir uloge koju obavljaju zasebni subjekti.

59. Dodajem da, u ovom slučaju, međutim, potreba ograničenja analize na odnose između sjedištâ i irskih podružnica proizlazi iz izbora, koji je društvo Apple Inc. izvršilo u okviru svoje poduzetničke autonomije, da, ugovorom o podjeli troškova, prenese dio svoje dobiti na ASI i AOE. Riječ je stoga o raspodjeli te dobiti između različitih struktura tih društava u odnosu na koje Apple Inc. ostaje izvanjski. Primjena drukčijeg kriterija, kao što je to pravilno istaknula Komisija, dovodi do ne uzimanja u obzir postojanja navedenog ugovora i porezne strukture grupe Apple, elemenata koje irska porezna tijela nisu mogla zanemariti u okviru sveobuhvatne ocjene metode za utvrđivanje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a koju je predložila grupa. Inače bismo, međutim, došli do paradoksalnog rezultata u kojem bi se *assets* (imovina) koju je Apple Inc. zakonito prenio izvan Sjedinjenih Država i pripadajuća dobit, kad je riječ o utvrđivanju poreza koji se duguje u Irskoj, vratila, iako samo virtualno, u Sjedinjene Države, čime bi došlo do dodatnog smanjenja porezne obveze grupe.

[38] [1988] I. R. 10 note 4507 (u daljnjem tekstu: presuda Dataproducts)

iii) Pitanje je li Opći sud uzeo u obzir funkcije društva Apple Inc.

60. U tom pogledu treba provjeriti je li se Opći sud, kao što to tvrdi Komisija, stvarno oslonio na funkcije koje društvo Apple Inc. obavlja u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple ili se, kao što to ističu Irska te ASI i AOI, u Komisijinoj argumentaciji u pogledu tog pitanja iskrivljava obrazloženje pobijane presude.

61. Kao prvo, Komisija ističe da je Opći sud uputio na funkcije koje obavlja društvo Apple Inc. u točkama 259. do 267. i u točki 288. pobijane presude, u dijelu u kojem je ispitao uvodne izjave 289. do 295. osporavane odluke kojima se irskim podružnicama pripisivalo obavljanje funkcija kontrole kvalitete, upravljanja objektima za istraživanje i razvoj i upravljanja rizicima poduzetnika. U tom pogledu napominjem da je Opći sud u točkama 260. do 267. pobijane presude općenito uputio na sve funkcije i rizike navedene u prilogu B ugovoru o podjeli troškova koji se odnose na nematerijalnu imovinu koja je predmet odnosnog sporazuma[39], „to jest, u biti, cjelokupno intelektualno vlasništvo grupe Apple” (točka 261.), koje su na temelju tog ugovora ASI i AOE bili ovlašteni obavljati ili mogli biti obvezani preuzeti. U točkama 263. i 264. pobijane presude Opći sud utvrdio je da Komisija nije podnijela nikakav dokaz kako bi dokazala da su ASI i AOE stvarno obavljali te funkcije, a kamoli njihove irske podružnice, ili da je osoblje njihovih podružnica stvarno upravljalo tim rizicima. Opći sud istaknuo je u točki 266. te presude da Komisija nije nastojala dokazati da su „tijela upravljanja irskih podružnica […] stvarno aktivno i svakodnevno upravljala svim funkcijama i rizicima povezanima s intelektualnim vlasništvom grupe Apple koji su navedeni u prilogu B ugovoru o podjeli troškova”. Međutim, kao što je to točno istaknula Komisija, funkcije i rizici navedeni u točkama 261. i 262. pobijane presude u pravilu su u multinacionalnom poduzeću rezervirani za holding grupe. Osim toga, kao što je to Opći sud naglasio u točki 267. te presude, u ovom slučaju radi se, u biti, „o svim funkcijama koje su u središtu ekonomskog modela […] grupe Apple, usredotočenog na razvoj tehnoloških proizvoda” te „ključnim rizicima koji su svojstveni tom ekonomskom modelu”. Štoviše, iz spisa pred Općim sudom, kao i iz osporavane odluke, proizlazi da se i Komisija, kao i Irska te ASI i AOE, slažu u pogledu činjenice da je te funkcije i te rizike *povezane s cjelokupnim intelektualnim vlasništvom grupe Apple, njegovim razvojem i upravljanjem* većim dijelom preuzelo društvo Apple Inc. u svojstvu holdinga grupe ili u okviru ugovora o podjeli troškova te da ih je centraliziralo u Cupertinu. Stoga Komisija nije pogriješila kad je navela da je u upravo ispitanim točkama pobijane presude Opći sud u svoju činjeničnu ocjenu uključio funkcije i rizike koje je preuzelo društvo Apple Inc.

62. Kao drugo, Komisija tvrdi da se Opći sud u točkama 268. do 295. pobijane presude pogrešno pozvao na funkcije društva Apple Inc. Opći sud u tim je točkama ispitao djelatnosti i funkcije koje su u uvodnim izjavama 296. do 300. osporavane odluke navedene kao da ih je stvarno obavljala irska podružnica ASI-ja te zaključio da te djelatnosti i funkcije, neovisno o tome razmatraju li se zasebno ili kao cjelina, ne opravdavaju raspodjelu licenci intelektualnog vlasništva na tu podružnicu. Djelatnosti i funkcije koje je ispitao Opći sud uključivale su kontrolu kvalitete, razne djelatnosti istraživanja i razvoja te upravljanje lokalnim marketinškim troškovima.

63. Kad je riječ o kontroli kvalitete, u tom pogledu napominjem da je ta funkcija uključena u funkcije navedene u ugovoru o podjeli troškova, koje su bile povezane i s društvom Apple Inc. i s ASI-jem i AOE-om. U tim okolnostima valja utvrditi da u dijelu u kojem se Opći sud u točki 269.

[39] Prilog B ugovoru o podjeli troškova, kako je izmijenjen 2009., sadržava dvije tablice u vezi s relevantnim funkcijama koje se odnose na nematerijalnu imovinu koja je predmet sporazuma i na rizike povezane s time. Svaka od tih funkcija i svaki od tih rizika povezan je preko „x” s društvom Apple Inc. (označen kao „Apple”) i s ASI-jem i AOE-om (zajedno označeni kao „International Participant”), uz iznimku registracije i zaštite intelektualnog vlasništva, što je povezano samo s društvom Apple Inc. (vidjeti točku 260. pobijane presude).

pobijane presude poziva na tvrdnju ASI-ja i AOE-a, prema kojoj su „tisuće ljudi u cijelom svijetu zaposlene na funkciji kontrole kvalitete, dok je samo jedna osoba zaposlena na toj funkciji u Irskoj”, on upućuje na djelatnosti subjekata koji su odvojeni od tog društva, a osobito na djelatnosti koje obavlja društvo Apple Inc. [40]. Smatram da je isto slučaj u točki 274. pobijane presude u kojoj je Opći sud utvrdio da činjenica da su podružnici ASI-ja nastali troškovi lokalnog marketinga „ne znači da je ta podružnica odgovorna za osmišljavanje same marketinške strategije”. Naime, na temelju ugovora o marketinškim uslugama, osmišljavanje te strategije zadaća je društva Apple Inc.

64. Kad je riječ o točkama 273. i 275. pobijane presude, u dijelu u kojem navodi da su funkcije istraživanja i razvoja te djelatnosti prikupljanja i analize regionalnih podataka koje obavljaju zaposlenici podružnice ASI-ja po prirodi „pomoćne”, Opći sud još jednom uspoređuje te djelatnosti s djelatnostima koje na globalnoj razini obavljaju subjekti odvojeni od ASI-ja. Naposljetku, izričito upućivanje na politike i strategije grupe koje osmišljava društvo Apple Inc. nalazi se u točki 277. pobijane presude, gdje se spominju djelatnosti podružnice ASI-ja u pogledu usluge AppleCare koja se kvalificira kao djelatnost „izvršavanja” „slijedeći smjernice i strateški smjer koji su određeni u SAD-u”, te u točkama 281. i 283. te presude koje sadržavaju općenitu ocjenu Općeg suda u pogledu „pomoćne” i „izvršne” prirode djelatnosti te podružnice.

65. Kao treće, Komisija smatra da je Opći sud uputio na djelatnosti društva Apple Inc. prilikom ispitivanja funkcija koje obavlja irska podružnica AOE-a navedenih u uvodnoj izjavi 301. osporavane odluke. Kad je riječ o specifičnim postupcima i stručnom znanju na području proizvodnje koje je razvila ta podružnica u okviru svojih djelatnosti proizvodnje, u točki 290. pobijane presude Opći sud utvrđuje da se, iako bi ti postupci mogli uživati zaštitu određenih prava intelektualnog vlasništva, „radi se o području koje je ograničeno i svojstveno djelatnostima te irske podružnice” koje „ne opravdava raspodjelu svih licenci intelektualnog vlasništva […] na tu podružnicu”. Međutim, smatram da je jasno da je takva „kvantitativna” ocjena moguća samo u dijelu u kojem se postupci koje je razvila irska podružnica AOE-a, kao što to pravilno navodi Komisija, uspoređuju sa svim funkcijama istraživanja i razvoja povezanima s intelektualnim vlasništvom grupe Apple. Suprotno tomu, treba odbiti Komisijinu argumentaciju koja se odnosi na točke 291. do 294. pobijane presude, prema kojoj intelektualno vlasništvo koje je razvila irska podružnica AOE-a predstavlja jedinstven i vrijedan doprinos koji se ne može uskladiti s ograničenom naknadom kao što je ona predviđena prethodnim poreznim mišljenjima jer se njome osporava činjenična ocjena Općeg suda.

66. Naposljetku, Komisija ističe da je Opći sud u točkama 298. do 302. pobijane presude prilikom ispitivanja djelatnosti koje se obavljaju izvan podružnica ASI-ja i AOE-a uzeo u obzir funkcije koje obavlja društvo Apple Inc. U tom pogledu nije sporno da se Opći sud osobito u točkama 299. i 300. te presude pozvao na funkcije društva Apple Inc. i njegovu ulogu društva na čelu grupe kada je, s jedne strane, općenito utvrdio „centraliziranos[t] strateških odluka unutar grupe Apple koje donose direktori u Cupertinu” i, s druge strane, kada je u pogledu odluka u području istraživanja i razvoja od kojeg potječe intelektualno vlasništvo grupe Apple konkretno utvrdio da su „odluke o proizvodima koje treba razviti […] te o strategiji razvoja i istraživanja […] donijeli i proveli direktori grupe koji se nalaze u Cupertinu”. Isto tako, Opći sud utvrdio je da su „strategije

[40] Iako je točno da se u točki 269. pobijane presude navodi da se kontrola kvalitete mogla čak i izdvojiti u okviru ugovora s trećim proizvođačima, u pobijanoj presudi ipak nema daljnjih naznaka o postojanju takvih ugovora koje su sklopili ASI i AOE.

predstavljanja novih proizvoda, a osobito organizacija distribucije na europskim tržištima […] bile utvrđene na razini grupe Apple, osobito od strane rukovodećeg osoblja grupe (*Executive Team*) pod upravljanjem glavnog direktora grupe u Cupertinu”[41].

67. Iz prethodne analize proizlazi da se u svim točkama pobijane presude koje je Komisija osporavala Opći sud u većoj ili manjoj mjeri prešutno, ali u svakom slučaju jasno, oslanjao na funkcije koje društvo Apple Inc. obavlja u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple u okviru ugovora o podjeli troškova ili ugovora o marketinškim uslugama odnosno u svojoj ulozi društva na čelu grupe, pri čemu je usporedio te funkcije s funkcijama koje u pogledu licenci intelektualnog vlasništva obavljaju irske podružnice. Suprotno onomu što ističu Irska te ASI i AOI, prigovor o kojem je riječ ne temelji se stoga na pogrešnom tumačenju pobijane presude, a još manje na iskrivljavanju te presude.

iv) Utjecaj uzimanja u obzir djelatnosti društva Apple Inc. na pravnu kvalifikaciju činjenica

68. Irska te ASI i AOI u biti ističu da je prigovor o kojem je riječ u svakom slučaju bespredmetan jer se, čak i pod pretpostavkom da je Opći sud uzeo u obzir funkcije društva Apple Inc., zaključci do kojih je došao nakon svojeg ispitivanja činjenica temelje na analizi djelatnosti irskih podružnica i sjedištâ te na utvrđenju da su funkcije koje obavljaju navedene podružnice „rutinske” prirode, što prema mišljenju Općeg suda nije dovoljno kako bi se opravdala raspodjela licenci intelektualnog vlasništva i povezane dobiti na te podružnice.

69. U tom pogledu napominjem da iz svih činjeničnih utvrđenja Općeg suda koja su sažeto prikazana u točki 310. pobijane presude proizlazi da se zaključak koji se navodi u toj točki, prema kojem Komisija nije uspjela dokazati da su se na irske podružnice morale raspodijeliti licence intelektualnog vlasništva za potrebe utvrđivanja godišnje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj, temelji, s jedne strane, na ocjeni djelatnosti koje stvarno obavljaju te podružnice i, s druge strane, na „strateški[m] odluka[ma] koje se donose i provode izvan tih podružnica”.

70. Pod pretpostavkom da potonji element obuhvaća upućivanje na funkcije koje obavljaju sjedišta, treba pobliže analizirati ocjene sadržane u točkama 298. do 309. pobijane presude u kojima je Opći sud ispitao argumente Irske te ASI-ja i AOE-a, prema kojima su ta društva, preko svojih tijela upravljanja, *provodila* strateške odluke u vezi s osmišljavanjem i razvojem proizvoda grupe Apple, koje su donesene centralizirano u Cupertinu za cijelu grupu.

71. U tim je točkama Opći sud najprije utvrdio da su ASI i AOE iznijeli dokaze o centraliziranosti tih odluka i, konkretno, u pogledu odluka u području istraživanja i razvoja, elemente koji dokazuju, s jedne strane, da su odluke o proizvodima koje treba razviti te o strategiji istraživanja i razvoja donijeli i proveli direktori grupe koji se nalaze u Cupertinu te, s druge strane, da su strategije predstavljanja novih proizvoda, organizacija distribucije na europskim tržištima, bile utvrđene na razini grupe Apple, osobito od strane rukovodećeg osoblja grupe pod upravljanjem glavnog direktora grupe u Cupertinu (točke 298. do 301.). Napominjem da u tom dijelu svoje ocjene, osim u točki 301. koja se razmatrala u točkama 42. i 43. ovog mišljenja, Opći sud ni na koji način nije ni izravno ni neizravno istaknuo sudjelovanje sjedištâ u donošenju odluka u području istraživanja i razvoja ili u osmišljavanju navedenih marketinških strategija i strategija distribucije na razini grupe Apple.

[41] Komisija je pojasnila da su rukovodeće osoblje grupe i glavni direktor grupe na koje upućuje Opći sud direktori odnosno glavni izvršni direktor društva Apple Inc., što ASI i AOI nisu osporavali.

72. Općі sud zatim je razmatrao ulogu koju su sjedišta obavljala u pogledu odlučivanja. Glede sposobnosti ASI-ja i AOE-a da putem svojih tijela upravljanja donose odluke koje utječu na njihove ključne funkcije, Općі sud istaknuo je prije svega da je sama Komisija utvrdila postojanje upravnih odbora i njihovih redovitih sjednica tijekom relevantnog razdoblja te je u tablicama koje su dio osporavane odluke predočila izvatke iz zapisnika s navedenih sjednica. Nadalje, Općі sud pojasnio je da su se „odluke upravnih odbora zabilježene u tim zapisnicima redovito (i u više navrata godišnje) odnosile, među ostalim, na isplatu dividendi, odobravanje izvještaja direktora te imenovanje i ostavke direktora" te da su se povremeno odnosile na „davanja punomoći, kojima se određeni direktori ovlašćuju za izvršavanje različitih aktivnosti poput upravljanja bankovnim računima, odnosa s vladama i javnim tijelima, revizije, ugovaranja osiguranja, najma, nabave i prodaje imovine, isporuke robe i komercijalnih ugovora". Općі sud također je istaknuo da je iz tih zapisnika proizlazilo „da su u korist pojedinih upravitelja prenesene vrlo široke ovlasti upravljanja" (točka 306.) te je zaključio da je Komisija pogrešno smatrala da preko svojih tijela upravljanja, a osobito svojih upravnih odbora, ASI i AOE nisu imali sposobnost obavljati ključne funkcije tih društava, tako da, ovisno o okolnostima, prenesu svoje ovlasti na pojedinačne direktore koji nisu bili osoblje irskih podružnica (točka 309.). U tom pogledu ističem da ni taj zaključak ni elementi koji proizlaze iz zapisnika koje je provjerila Komisija i na koje se upućuje u točkama 305. i 306. pobijane presude ne pružaju nikakve informacije o tome da su upravni odbori sjedišta stvarno bili uključeni u donošenje odluka u vezi s upravljanjem licencama intelektualnog vlasništva. U točki 304. pobijane presude Općі sud u tom je pogledu samo utvrdio da činjenica da ti zapisnici „ne pružaju pojedinosti o odlukama u vezi s upravljanjem licencama intelektualnog vlasništva […], o ugovoru o podjeli troškova i važnim poslovnim odlukama ne može isključiti postojanje samih tih odluka". U nastavku ću se vratiti na to pitanje, koje Komisija osporava u okviru trećeg dijela prvog žalbenog razloga.

73. Iz navedenog proizlazi da je Općі sud u točkama 298. do 309. pobijane presude utvrdio, s jedne strane, da unutar grupe Apple postoji centralizirani sustav donošenja odluka na čijem je čelu društvo Apple Inc., a koji obuhvaća i donošenje odluka koje se odnose na upravljanje i razvoj u pogledu intelektualnog vlasništva grupe, i, s druge strane, da sjedišta društva mogu preko svojih upravnih odbora donijeti „odluke ključne za društvo […], poput odobravanja godišnjih financijskih izvještaja", također na temelju sustava prijenosa ovlasti na pojedinačne članove odbora. Međutim, Općі sud nije utvrdio ni da sjedišta sudjeluju u donošenju strateških odluka koje donosi društvo Apple Inc. ni da su sjedišta stvarno uključena u provedbu tih odluka ili u aktivno upravljanje licencama intelektualnog vlasništva. Jedino utvrđenje u tom pogledu, koje je sadržano u točki 307. pobijane presude, prema kojem iz informacija koje su ASI i AOE podnijeli proizlazi da su članovi njihovih upravnih odbora u Cupertinu potpisali različite verzije ugovora o podjeli troškova, Komisija osporava u okviru trećeg dijela prvog žalbenog razloga, na čiju analizu upućujem. Iz toga slijedi da treba odbiti prigovor ASI-ja i AOI-ja te Irske, prema kojem je Komisijin prigovor o kojem je riječ bespredmetan.

3) Zaključak o drugom prigovoru

74. Na temelju prethodnih razmatranja smatram da je Komisija u pravu kada tvrdi da je Općі sud došao do zaključka da nisu postojali dovoljni dokazi da bi se licence intelektualnog vlasništva mogle raspodijeliti na podružnice jer je pogrešno usporedio funkcije koje obavljaju te podružnice u vezi s tim licencama s funkcijama koje obavlja društvo Apple Inc. u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple, umjesto da ih je usporedio s funkcijama koje u pogledu navedenih licenci obavljaju sjedišta. To osobito očito proizlazi iz privremenih zaključaka do kojih je Općі sud došao u raznim fazama svoje činjenične analize i, konkretno, u točkama 266. i 302. pobijane presude u kojima je utvrdio, s jedne strane, da Komisija nije nastojala dokazati da su irske podružnice

stvarno aktivno i svakodnevno upravljale „svim funkcijama i rizicima povezanima s intelektualnim vlasništvom grupe Apple koji su navedeni u prilogu B ugovoru o podjeli troškova” i, s druge strane, da je s obzirom na to da su se strateške odluke u pogledu razvoja proizvoda od kojeg potječe intelektualno vlasništvo grupe Apple za cijelu grupu donosile u Cupertinu, Komisija pogrešno zaključila da su upravljanje tim intelektualnim vlasništvom nužno preuzele irske podružnice predmetnih društava. Stoga je drugi prigovor iz drugog dijela prvog žalbenog razloga, prema mojem mišljenju, osnovan.

b) Prvi prigovor

75. U okviru prvog prigovora iz drugog dijela prvog žalbenog razloga Komisija ističe da Opći sud, iako se u točkama 255. do 302. pobijane presude pozvao na različite važne funkcije koje direktori ili zaposlenici društva Apple Inc. obavljaju u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple, nije zauzeo stajalište o uvodnim izjavama 308. do 318. osporavane odluke u kojima je navela razloge zbog kojih je smatrala da te funkcije nisu relevantne za potrebe ocjene prethodnih poreznih mišljenja na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a. Isto tako, Opći sud nije razmotrio argumente koje je Komisija istaknula u prvostupanjskom postupku, a koji se odnose na irelevantnost funkcija koje društvo Apple Inc. obavlja „u korist” ASI-ja i AOE-a ili „za račun” sjedištâ. Stoga je presuda nedovoljno obrazložena.

76. U tom pogledu napominjem, kao prvo, da je Komisija izričito i u više navrata i tijekom upravnog postupka i pred Općom sudom te Sudom tvrdila da za potrebe utvrđivanja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj nisu relevantne funkcije koje društvo Apple Inc. obavlja u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple [42]. Kao drugo, ističem da i iz osporavane odluke i iz spisa pred Općim sudom te pobijane presude jasno proizlazi da se stajalište ASI-ja i AOE-a (sada ASI-ja i AOI-ja) te stajalište Irske već od prvih stadija upravnog postupka temelji na tvrdnji prema kojoj se intelektualnim vlasništvom grupe Apple, uključujući licence koje drže navedena društva, centralizirano upravljalo iz glavnog ureda grupe Apple u Cupertinu. Kao treće, podsjećam da sam u točkama 50. do 55. ovog mišljenja zaključio da je Opći sud u činjeničnoj analizi provedenoj u točkama 255. do 302. pobijane presude nekoliko puta prešutno ili izričito, izravno ili neizravno, usporedio funkcije koje u pogledu licenci intelektualnog vlasništva obavljaju irske podružnice s funkcijama koje je u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple preuzelo društvo Apple Inc. u okviru ugovora unutar grupe ili u svojstvu društva na čelu grupe. Naposljetku, napominjem da unatoč argumentima kojima se tvrdi suprotno, koje ističu ASI i AOI te Irska, smatram da iz tumačenja relevantnih točaka pobijane presude jasno proizlazi da Opći sud ni na koji način nije zauzeo stajalište o argumentima koje Komisija ističe u uvodnim izjavama 308. do 318. osporavane odluke ni o argumentima koje je istaknula tijekom prvostupanjskog postupka u pogledu mogućnosti da se funkcije društva Apple Inc. uzmu u obzir prilikom utvrđivanja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj jer se obavljaju „u korist” ili „za račun” sjedištâ. Konkretno, suprotno tvrdnjama Irske, u točkama 298. do 309. pobijane presude nije zauzeto stajalište o tim argumentima. Naime, čak i pod pretpostavkom da je Opći sud u tim točkama prešutno priznao da su za potrebe funkcionalne i činjenične analize relevantne funkcije koje obavljaju zaposlenici subjekta odvojenog od nerezidentnog društva „u korist” ili „za račun” tog društva ili njegovih dijelova, što je analiza koju treba provesti u skladu s člankom 25. TCA-a iz 1997., valja utvrditi da Opći sud ni na koji način nije odgovorio na argumente koje je u suprotnom smislu istaknula Komisija.

[42] Komisija započinje svoju žalbu tvrdnjom da se pitanje koje je suština sâme žalbe odnosi upravo na zakonitost toga što je Opći sud uzeo u obzir funkcije koje obavlja društvo Apple Inc.

77. Doista je točno, kao što to ističu ASI i AOI te Irska, da prema ustaljenoj sudskoj praksi obveza obrazlaganja presuda, koju Opći sud ima na temelju članka 36. i članka 53. prvog stavka Statuta Suda Europske unije, njemu ne nalaže da pruži obrazloženje kojim bi se, iscrpno i pojedinačno, osvrnuo na sve tvrdnje koje su iznijele stranke u sporu te da obrazloženje stoga može biti i implicitno [43]. Međutim, budući da je pitanje relevantnosti funkcija koje obavlja društvo Apple Inc. ključno pitanje u okviru Komisijine glavne argumentacije i strukture obrazloženja koje je navelo Opći sud na to da u tom pogledu prihvati tužbe ASI-ja i AOE-a te Irske, smatram da činjenica da taj sud nije izričito zauzeo stajalište o tom pitanju u ovom slučaju dovodi do nedostatka u obrazloženju zbog kojih Sud ne može saznati razloge odbijanja jednog od temeljnih argumenata Komisijine analize u okviru njezine glavne argumentacije i tijekom postupka pred Općim sudom te da to utječe na izvršavanje nadzora koji Sud treba provesti u okviru ove žalbe.

78. Isto tako, obrazloženje pobijane presude je proturječno, kao što je to istaknula i Komisija, jer je Opći sud, s jedne strane, u točkama 240., 242. i 248. pobijane presude smatrao da je, kako bi se utvrdilo je li određena porezna odluka o raspodjeli dobiti na irsku podružnicu nerezidentnog društva u skladu s „normalnim” oporezivanjem u Irskoj, potrebno uzeti u obzir raspodjelu imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova tog društva te, s druge strane, jer se u točkama 255. do 302. navedene presude uvelike oslonio na funkcije koje obavlja subjekt koji je odvojen od ASI-ja i AOE-a.

79. Stoga smatram da prvi prigovor iz drugog dijela prvog žalbenog razloga treba prihvatiti.

c) Zaključak o drugom dijelu prvog žalbenog razloga

80. Na temelju svih prethodnih razmatranja predlažem Sudu da prihvati drugi dio prvog žalbenog razloga.

3. Treći dio prvog žalbenog razloga

81. Trećim dijelom prvog žalbenog razloga, koji se odnosi na točke 301. i 303. do 309. pobijane presude, Komisija konkretnije osporava ocjene Općeg suda u pogledu djelatnosti koje obavljaju sjedišta. Komisija ističe dva zasebna prigovora koja valja ispitati zajedno. Prvim prigovorom Komisija ističe postupovnu nepravilnost koja se odnosi na to da Opći sud nije uzeo u obzir argumente koje je istaknula u svoju obranu u prvostupanjskom postupku, na to da je pribjegao nedostatnom i proturječnom obrazloženju te da se oslonio na nedopuštene dokaze. Drugim prigovorom ističe povredu članka 107. stavka 1. UFEU-a i/ili iskrivljavanje nacionalnog prava. Irska, ASI i AOI te Veliko Vojvodstvo Luksemburg smatraju te prigovore nedopuštenima i/ili bespredmetnima i u svakom slučaju neosnovanima.

82. Kao prvo, Komisija ističe da Opći sud nije odgovorio na argument koji je istaknula u odgovoru na tužbu i prema kojem su zapisnici koje je pregledala Komisija bili jedini dokazi koje su grupa Apple i Irska podnijele tijekom upravnog postupka kako bi potkrijepile postojanje funkcija koje obavljaju sjedišta.

83. U tom pogledu podsjećam da, prema ustaljenoj sudskoj praksi koja je već navedena u ovom mišljenju, s jedne strane, Sud u žalbenom postupku nije nadležan za utvrđivanje činjenica ni načelno za ispitivanje dokaza na kojima je Opći sud temeljio svoja utvrđenja i, s druge strane,

[43] Vidjeti presudu od 22. lipnja 2023., Gmina Miasto Gdynia i Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Komisija (C-163/22 P, EU:C:2023:515, t. 85.).

obveza obrazlaganja presuda, koju Opći sud ima, njemu ne nalaže da pruži obrazloženje kojim bi se, iscrpno i pojedinačno, osvrnuo na sve tvrdnje koje su iznijele stranke u sporu. Opći sud u ovom je slučaju u točki 305. pobijane presude, u okviru izvršavanja svoje isključive nadležnosti u području ocjene dokaza, smatrao da su izvaci iz zapisnika koje je pregledala Komisija unatoč njihovoj sažetosti dovoljni da bi se „shvatilo kako su se odluke ključne za društvo […] donosile i bilježile u [tim] zapisnicima". Međutim, osim u slučaju iskrivljavanja dokaza na koje se Komisija nije pozvala u tom pogledu, pred Sudom se ne može istaknuti prigovor u pogledu te ocjene, koja Komisiji omogućuje da shvati razloge povezane s važnošću koju je Opći sud pridao navedenim zapisnicima, iako je bila riječ o jedinom dokazu podnesenom tijekom upravnog postupka koji se odnosi na funkcije sjedištâ.

84. Kao drugo, Komisija tvrdi da joj je Opći sud u točki 304. pobijane presude nametnuo teret dokazivanja koji je nemoguće zadovoljiti. Kao što je navedeno, Opći sud u toj je točki utvrdio da „činjenica da zapisnici [koje je pregledala Komisija] ne pružaju pojedinosti o odlukama u vezi s upravljanjem licencama intelektualnog vlasništva grupe Apple, o ugovoru o podjeli troškova i važnim poslovnim odlukama ne može isključiti postojanje samih tih odluka".

85. U tom se pogledu slažem s Komisijom. Naime, ne vidim kako se iz zapisnikâ upravnog odbora nekog društva mogu izvesti elementi u prilog donošenju odluka specifičnog sadržaja ako za to ne postoje izričite ili prešutne naznake, a što je, čini se, zaključio Opći sud u točkama 305. i 306. pobijane presude. Međutim, smatram da se, suprotno tomu i kao što je to učinila Komisija u osporavanoj odluci, iz tog nedostatka naznaka te zbog *nepostojanja dokaza o suprotnom* mogu izvesti elementi koji idu u prilog nepostojanju takvih odluka, osobito ako se ispostavi da je praksa, ali ne i zakonska obveza, navedenog društva da u pravilu bilježi relevantne odluke koje je donio njegov upravni odbor u zapisnike sa sjednica tog odbora. Kad je riječ o dijelu u kojem se Komisiji ne dopušta da se osloni na navedene elemente u slučaju dokazivanja postojanja negativnih činjenica koje se zbog svoje prirode ne mogu dokazati, nego samo izvesti iz pretpostavki u vezi s utvrđenim pozitivnim činjenicama ili iz dokaza suprotne pozitivne činjenice, smatram da se točkom 304. pobijane presude Komisiji nameće teret dokazivanja koji je neopravdano prekomjeran.

86. Kao treće, Komisija osporava točku 306. pobijane presude u dijelu u kojem Opći sud osobito navodi da iz zapisnika koje je pregledala „proizlazi da su u korist pojedinih upravitelja prenesene vrlo široke ovlasti upravljanja". Međutim, Komisija ističe da se, iako je točno da su se zapisnici o kojima je riječ povremeno odnosili na ovlasti koje je prenosio upravni odbor, samo jedna od tih punomoći odnosila na sklapanje ugovora s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima.

87. Kad je riječ o dijelu u kojem Komisija tom argumentacijom nastoji dovesti u pitanje ocjenu dokazne vrijednosti zabilježbe navedene punomoći u zapisniku, podsjećam, s jedne strane, da je ta ocjena načelno u isključivoj nadležnosti Općeg suda i, s druge strane, da se nijednim pravilom ni nijednim načelom prava Unije Općem sudu u načelu ne zabranjuje da se osloni na samo jedan dokaz kako bi utvrdio relevantne činjenice[44]. Stoga smatram da taj prigovor treba odbiti. Međutim, podsjećam da Komisija osporava i dopuštenost punomoći o kojoj je riječ kao dokaza jer nije dostavljena tijekom upravnog postupka. U tom pogledu upućujem na analizu provedenu u točkama 42. i 43. ovog mišljenja. Kao što sam napomenuo u okviru te analize, iako je spomenuta u zapisniku sa sjednice upravnog odbora ASI-ja od 27. srpnja 2011., navedena punomoć, kao što to

[44] Vidjeti rješenje od 11. rujna 2019., Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, neobjavljeno, EU:C:2019:711, t. 10. i navedena sudska praksa).

navodi Komisija, a što ne osporavaju ASI i AOI, još uvijek nije dostavljena. Iz toga slijedi da se Opći sud mogao osloniti samo na zabilježbu izdavanja te punomoći u zapisniku, a ne na njezin tekst.

88. Kao četvrto, Komisija osporava zaključak Općeg suda koji se nalazi, među ostalim, u točkama 301., 306. i 307. pobijane presude prema kojem „formalni akti", poput izdavanja punomoći u svrhu pregovora o ugovoru ili potpisivanja tog ugovora (u ovom slučaju raznih izmjena ugovora o podjeli troškova u relevantnom razdoblju), predstavljaju funkcije koje su sjedišta stvarno obavljala u vezi s licencama intelektualnog vlasništva. Konkretno, Komisija priznaje da pregovori za sklapanje komercijalnih ugovora, poput onih sklopljenih s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima, mogu predstavljati „važne funkcije zaposlenika" za potrebe funkcionalne i činjenične analize koju treba provesti na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. Međutim, te funkcije u ovom slučaju nisu obavljala sjedišta, nego zaposlenici društva Apple Inc. za račun cijele grupe Apple ili u korist ASI-ja i AOE-a. Navedene točke usto sadržavaju nedostatak i proturječnost u obrazloženju.

89. U tom pogledu valja istaknuti da je cilj ocjena sadržanih u točkama 303. do 309. pobijane presude, u okviru rasuđivanja Općeg suda u točkama 251. do 311. te presude, dokazati da su sjedišta ASI-ja i AOE-a preko odluka koje su donosili njihovi upravni odbori i, konkretno, preko sustava prenošenja ovlasti na pojedine direktore ili na pojedinačne direktore koji nisu bili osoblje podružnica imala sposobnost obavljati „ključne funkcije" tih društava. To osobito proizlazi iz točke 303. pobijane presude, u kojoj se određuje predmet analize koju je proveo Opći sud, te iz točaka 305. i 309. te presude, u kojima se navodi zaključak te analize, prema kojem je Komisija u osporavanoj odluci pogrešno utvrdila da sjedišta nemaju sposobnost obavljati funkcije za račun navedenih društava zbog nepostojanja zaposlenika i fizičke prisutnosti. Suprotno tomu, u točkama 303. do 309. pobijane presude ne nalazi se nijedno izričito utvrđenje o sudjelovanju sjedištâ u donošenju odluka u vezi s upravljanjem licencama intelektualnog vlasništva ako se isključe točka 304., u kojoj Opći sud, kao što je navedeno, s pomoću argumentacije za koju smatram da se može osporavati, samo utvrđuje da nepostojanje naznaka o takvim odlukama u zapisnicima koje je pregledala Komisija ne isključuje to da su one stvarno donesene, i točka 307. koja se odnosi na potpisivanje ugovora o podjeli troškova, ali u vezi s ugovorom unutar grupe koji je načelno isključen iz sadržaja prethodnih poreznih mišljenja. Naposljetku, kad je riječ o točki 301. navedene presude, ta je točka dio analize koja se odnosi na centraliziran način donošenja strateških odluka unutar grupe Apple.

90. Stoga nisam uvjeren da je pravilno tumačiti točke 301., 306. i 307. pobijane presude na način koji je predložila Komisija. Naime, čini mi se da Opći sud, u dijelu u kojem je utvrdio da su direktori ASI-ja i AOE-a izravno ili na temelju punomoći sudjelovali u pregovorima s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima ili pak u sklapanju komercijalnih ugovora ili ugovora unutar grupe, nije namjeravao zaključiti da su sjedišta obavljala „važne funkcije zaposlenika" u vezi s licencama intelektualnog vlasništva, nego utvrditi da je u osporavanoj odluci pogrešno zaključeno da su upravljanje intelektualnim vlasništvom grupe Apple nužno preuzele irske podružnice s obzirom na to da sjedišta nisu imala sposobnost donošenja odluka u vezi s upravljanjem licencama intelektualnog vlasništva (vidjeti, konkretno, točke 302. i 309. pobijane presude).

91. U tim se okolnostima čini da treba odbiti Komisijinu argumentaciju jer se temelji na pogrešnom tumačenju pobijane presude. Zbog istih razloga treba odbiti i protuargumente koje su istaknuli Irska te ASI i AOI, prema kojima potpisivanje izmjena ugovora o podjeli troškova i

punomoći koje su se odnosile na pregovore i sklapanje ugovora s OEM-ovima i telekomunikacijskim operatorima dokazuju da su sjedišta donosila odluke u vezi s upravljanjem licencama intelektualnog vlasništva. Naime, to nije utvrđeno u pobijanoj presudi.

92. S obzirom na navedeno, još jednom ističem da poteškoće u pogledu pridavanja nedvosmislenog značenja utvrđenjima sadržanima u navedenim točkama 301. i 307. pobijane presude i jasnog određivanja njihova opsega valja pripisati tomu što Opći sud nije zauzeo stajalište o pitanju o tome mogu li se i pod kojim uvjetima za potrebe oporezivanja prilikom raspodjele ekonomskog vlasništva nad imovinom kojom se ostvaruje dobit i koja je u vlasništvu nerezidentnog društva za koje treba utvrditi oporezivu dobit u Irskoj u skladu s člankom 25. TCA-a iz 1997., uzeti u obzir „važne funkcije zaposlenika" koje obavlja društvo na čelu grupe za račun ili u korist tog društva izvan Irske. U tom pogledu upućujem na razmatranja iz točke 61. ovog mišljenja.

93. Čini se da je na analizu djelatnosti izvan irskih podružnica u točkama 296. do 309. pobijane presude zapravo utjecala pretpostavka koja se pokazala pogrešnom, a od koje je Opći sud polazio prilikom ispitivanja prigovorâ protiv Komisijine glavne argumentacije, odnosno pretpostavka da je Komisija primijenila pristup „isključivanjem". Naime, ako se polazi od te pretpostavke, za opovrgavanje glavne argumentacije u cijelosti nije bilo potrebno dokazati da su sjedišta *stvarno obavljala* važne funkcije u pogledu licenci intelektualnog vlasništva, nego je bilo dovoljno dokazati da su imale *sposobnost* donošenja tih odluka ili, još općenitije, sposobnost donošenja „odluka ključn[ih] za društvo" (točka 305. pobijane presude) odnosno „odluka koje utječu na […] ključne funkcije" ASI-ja i AOE-a (točka 303. pobijane presude).

94. U svakom slučaju, ako Sud smatra da je Opći sud u točkama 301. i 307. pobijane presude prešutno smatrao da su na temelju ovlasti za potpisivanje ugovora ili ugovora unutar grupe prenesenih direktorima društva Apple Inc., neovisno o tome je li bila riječ o članovima upravnih odbora ASI-ja i AOE-a, u pogledu licenci intelektualnog vlasništva sjedišta stvarno obavljala funkcije koje su relevantne za potrebe analize koju treba provesti u skladu s člankom 25. TCA-a iz 1997., slažem se s Komisijom da samo formalna priroda tih akata i povezanost između funkcija koje je obavljao holding grupe i funkcija koje se mogu pripisati sjedištima i koje proizlaze iz tog sustava prenošenja ovlasti ne omogućuju da se potvrdi takav zaključak.

95. S obzirom na navedeno smatram da je treći dio prvog žalbenog razloga djelomično dopušten i osnovan, kao što se to navodi na kraju ispitivanja pojedinačnih prigovora koji su istaknuti.

4. Zaključak o prvom žalbenom razlogu

96. Na temelju svih prethodnih razmatranja smatram da je prvi žalbeni razlog osnovan. Stavljanjem naglaska na funkcije i rizike koje je preuzelo društvo Apple Inc. u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple umjesto da se usredotoči samo na djelatnosti koje su obavljale podružnice odnosno sjedišta u vezi s upravljanjem licencama intelektualnog vlasništva i njihovim korištenjem, Opći sud proveo je činjeničnu analizu i kvalifikaciju činjenica ispitanih s obzirom na pravni kriterij koji se razlikuje od kriterija koji je on sâm smatrao primjenjivim na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. i kojim se zahtijeva da se uzme u obzir raspodjela imovine, funkcija i rizika između podružnice i drugih dijelova tog društva te kojim se, u skladu s načelom nepristrane transakcije, isključuje uzimanje u obzir uloge koju obavljaju zasebni subjekti.

C. Drugi žalbeni razlog

97. Drugi žalbeni razlog odnosi se na obrazloženje pobijane presude kojim je Opći sud prihvatio prigovore koje su Irska te ASI i AOE istaknuli protiv Komisijine podredne argumentacije. Podsjećam da je Komisija u okviru te argumentacije, navedene u uvodnim izjavama 325. do 360. osporavane odluke, tvrdila da su, čak i ako se prizna da je licence intelektualnog vlasništva trebalo raspodijeliti izvan Irske, metode raspodjele dobiti odobrene u prethodnim poreznim mišljenjima u svakom slučaju dovele do umanjenja godišnje oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a u Irskoj jer su se temeljile na neodgovarajućem odabiru koji je doveo do rezultata koji odstupa od pouzdano određene približne vrijednosti rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom nepristrane transakcije. Konkretnije, nakon što je utvrdila da su u prethodnim poreznim mišljenjima primijenjene jednostrane metode raspodjele dobiti koje sliče metodi transakcijske neto marže (u daljnjem tekstu: TNMM) predviđenoj OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama [45], Komisija je zaključila da su irska porezna tijela odobrila tri pogrešna odabira metodologije koji se odnose na određivanje irskih podružnica kao „ispitanih stranaka”, odnosno kao stranaka na čije je djelatnosti bila usredotočena analiza provedena u okviru odabrane jednostrane metode raspodjele dobiti (uvodne izjave 328. do 333. osporavane odluke), na odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti (uvodne izjave 334. do 345. osporavane odluke) te na prihvaćene razine povrata (uvodne izjave 346. do 359. osporavane odluke).

98. Drugi žalbeni razlog podijeljen je na tri dijela. Prvi dio odnosi se na pogrešku prilikom određivanja standarda dokazivanja koji se mora zadovoljiti kako bi se dokazalo postojanje prednosti u slučaju prethodnih poreznih mišljenja o raspodjeli dobiti, drugi na postupovnu nepravilnost, a treći na povredu članka 107. stavka 1. UFEU-a i/ili iskrivljavanje nacionalnog prava.

1. Prvi dio drugog žalbenog razloga

99. Prvim dijelom drugog žalbenog razloga, koji se odnosi na točke 349., 416., 434. i 435. pobijane presude (u kojima se upućuje na točke 319. i 332. te presude), Komisija ističe da je Opći sud primijenio pogrešan standard dokazivanja kad je smatrao da ona treba dokazati da je raspodjela dobiti iz prethodnih poreznih mišljenja dovela do smanjenja poreznog opterećenja ASI-ja i AOE-a u odnosu na ono koje bi oni morali snositi u slučaju pravila o normalnom oporezivanju te da utvrđivanje metodoloških pogrešaka nije bilo dovoljno [46]. Komisija tvrdi da se prilikom ocjene koju provodi s obzirom na načelo nepristrane transakcije i u okviru koje utvrđuje dodjeljuje li se prethodnim poreznim mišljenjem, kao što su sporna mišljenja, prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, primjenjuje isti standard dokazivanja kao u slučaju primjene kriterija privatnog subjekta u tržišnom gospodarstvu te da ona stoga treba dokazati samo „vjerojatnost” postojanja takve prednosti, dok je na državi članici da dokaže da je ta prednost opravdana. Komisija također upućuje na presudu od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija [47], u kojoj je Sud, kad nije riječ o slučajevima primjene kriterija privatnog ulagača, utvrdio da je za dokazivanje postojanja prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a dovoljno podnijeti dokaz da nacionalna mjera o kojoj je riječ „sama po sebi može” smanjiti porezno opterećenje poduzetnikâ korisnika.

[45] Metodom transakcijske neto marže, opisanom u točki 2.58 OECD-ovih smjernica o transfernim cijenama, ispituje se neto dobit s obzirom na primjerenu osnovu (primjerice, troškove, prodaju, prihode) koju porezni obveznik ostvari od kontrolirane transakcije. Ona se primjenjuje samo na jedno od društava koje je sudjelovalo u transakciji, na tzv. „ispitanu” stranu.

[46] Ističem da je Opći sud odredio isti standard dokazivanja u presudi od 24. rujna 2019., Nizozemska/Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669)

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (u daljnjem tekstu: presuda France Telecom, t. 24. do 27.)

100. ASI i AOI te Irska ističu da je prvi dio drugog žalbenog razloga bespredmetan jer čak i ako se pretpostavi, kao što to navodi Komisija, da Irska i grupa Apple trebaju dokazati da prednost ne postoji, one su ispunile tu obvezu u pogledu tereta dokazivanja podnošenjem *ad hoc* izvješća o raspodjeli dobiti na irske podružnice koja su sastavili njihovi porezni savjetnici i iz kojih je proizlazilo da je porezna osnovica tih društava određena u skladu s člankom 25. TCA-a iz 1997. i načelom nepristrane transakcije (u daljnjem tekstu: *ad hoc* izvješća).

101. U tom je pogledu točno da je Opći sud u svojoj analizi razina povrata prihvaćenih u prethodnim poreznim mišljenjima (točke 418. do 478. pobijane presude), s jedne strane, potvrdio pouzdanost studije usporedivosti sadržane u *ad hoc* izvješćima kojima se *ex post* potvrđuju navedeni povrati (točke 450. do 464. pobijane presude) i, s druge strane, utvrdio da ispravljena analiza usporedivosti koju je provela Komisija u uvodnim izjavama 353. do 356. osporavane odluke (u daljnjem tekstu: ispravljena analiza usporedivosti) ne može opovrgnuti zaključke sadržane u tim izvješćima (točke 469. do 477. pobijane presude). Međutim, Komisija je u okviru trećeg dijela drugog žalbenog razloga kritizirala točke pobijane presude u kojima je Opći sud u biti odobrio metodologiju izračuna primijenjenu u *ad hoc* izvješćima te je utvrdila da ispravljena analiza usporedivosti ne može dovesti u pitanje zaključke iz tih izvješća. Pitanje o tome je li prigovor koji se ispituje bespredmetan stoga ovisi o ishodu analize tih kritika.

102. ASI i AOI te Irska i Veliko Vojvodstvo Luksemburg u tom pogledu ističu da Komisija nastoji u biti ishoditi prebacivanje tereta dokazivanja. ASI i AOI usto ističu da je Komisijin prigovor manjkav u činjeničnom pogledu jer je Opći sud zaključio da nije dokazana nijedna od triju metodoloških pogrešaka koje je Komisija utvrdila u osporavanoj odluci.

103. Podsjećam da iz sudske prakse Suda proizlazi da je na Komisiji da podnese dokaz o postojanju „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a te stoga i dokaz da je ispunjen uvjet dodjele prednosti[48]. Konkretno, Komisija je dužna, u interesu dobre primjene temeljnih pravila UFEU-a u vezi s državnim potporama, savjesno i nepristrano voditi postupak ispitivanja spornih mjera kako bi prilikom usvajanja konačne odluke raspolagala najpotpunijim i najvjerodostojnijim mogućim elementima za to[49]. Osim toga, Sud je već presudio da Komisija ne može pretpostaviti da je poduzetnik primio prednost koja predstavlja državnu potporu samo pozivajući se na negativnu pretpostavku, koja se temelji na nepostojanju informacija koje bi mogle dovesti do suprotnog zaključka, u nedostatku drugih elemenata na temelju kojih bi se moglo pozitivno utvrditi postojanje takve prednosti[50]. Ta načela vrijede i kada Komisija primjenjuje kriterij privatnog subjekta. Stoga je na Komisiji teret da dokaže da nisu ispunjeni uvjeti primjene navedenog načela[51] i da s obzirom na relevantne elemente ocijeni je li točno da poduzetnik koji je dobio olakšice usporedive olakšice ne bi očito dobio od privatnog subjekta[52]. Stoga se Komisija, čak i ako primijeni načelo privatnog subjekta, ne može osloniti samo na „uvjerljive” tvrdnje čiju istinitost nije dužna dokazati[53]. Kad je riječ o presudi France Telecom, ističem da osobito iz točke 19. te presude proizlazi da je unatoč tomu što značajke predmetnog

48 Vidjeti presudu od 4. ožujka 2021., Komisija/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, t. 62.).

49 Vidjeti presudu od 11. studenoga 2021., Autostrada Wielkopolska/Komisija i Poljska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, t. 114. i navedena sudska praksa).

50 Presuda od 17. rujna 2009., Komisija/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, t. 55. i 58.)

51 Vidjeti presudu od 11. studenoga 2021., Autostrada Wielkopolska/Komisija i Poljska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, t. 108. i navedena sudska praksa).

52 Vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 2023., TUIfly/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, t. 79. i navedena sudska praksa).

53 Vidjeti u tom smislu presudu od 7. svibnja 2020., BTB Holding Investments i Duferco Participations Holding/Komisija (C-148/19 P, EU:C:2020:354, t. 53.).

poreznog sustava nisu omogućile da se unaprijed i za svako porezno razdoblje utvrdi precizna razina njegova oporezivanja, ipak bilo nesporno da je taj sustav mogao dovesti te da je stvarno doveo do nižeg oporezivanja korisnika od onog koje proizlazi iz primjene sustava općeg prava.

104. S obzirom na navedeno napominjem da se utvrđenje postojanja prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a do kojeg je Komisija došla na kraju svoje podredne argumentacije u ovom slučaju ne temelji na „običnoj pretpostavci koja nije ni potvrđena ni pobijena informacijama kojima je raspolagala” [54] ni na jednostavnim „uvjerljivim tvrdnjama”, nego na utvrđenju konkretnih pogrešaka koje, prema Komisijinu mišljenju, utječu na metodu raspodjele dobiti koja je prihvaćena u prethodnim poreznim mišljenjima i na razne elemente izračuna koji je doveo do utvrđivanja oporezive dobiti ASI-ja i AOE-a. Međutim, smatram da se, kao što to tvrdi Komisija, ne može isključiti to da temeljne pogreške prilikom određivanja metodologije primjenjive na raspodjelu dobiti za potrebe izračuna porezne osnovice nerezidentnog društva koje posluje preko podružnice nužno dovode do umanjenja te dobiti u odnosu na rezultat koji se temelji na poslovanju po tržišnim uvjetima i da stoga mogu *suštinski* ili *očito* smanjiti porezno opterećenje tog društva u odnosu na oporezivanje koje se smatra normalnim. Prema mojem mišljenju, Komisiji se u tim slučajevima može dopustiti da se u svrhu dokazivanja postojanja selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a osloni na dokaz postojanja takve pogreške i na to da dotična država članica nije dokazala da ta pogreška ne utječe na usklađenost razine dobiti izračunane na taj način i vrijednosti po tržišnim uvjetima [55]. Stoga smatram da je Opći sud pogrešno procijenio standard dokazivanja u slučaju mišljenja kao što je ono koje se osporava.

105. Međutim, u ovom slučaju valja utvrditi da je Opći sud nakon detaljne analize, koju Komisija osporava i u meritumu i s aspekta poštovanja ograničenjâ sudskog nadzora, smatrao da nisu dokazane metodološke pogreške utvrđene u osporavanoj odluci te da je u biti samo utvrdio da ne postoje aktualni podaci koji omogućuju opravdanje odabira koji se odnose na metodu izračuna prihvaćenu u prethodnim poreznim mišljenjima. Pogreška u pogledu standarda dokazivanja stoga ne utječe stvarno na pravilnost njegovih zaključaka ako se pokaže da prigovori koje je Komisija istaknula u drugom i trećem dijelu ovog žalbenog razloga nisu osnovani. Slijedom toga, potrebno je ispitati navedene prigovore.

2. Drugi i treći dio drugog žalbenog razloga

106. Drugim dijelom drugog žalbenog razloga Komisija ističe da se Opći sud u nekoliko točaka svoje analize oslonio na argumente koje ASI i AOE te Irska nisu naveli u tužbama koje su podnijeli, nego koji proizlaze iz dokumenata priloženih tim tužbama, a osobito iz *ad hoc* izvješća na koja su tužitelji samo općenito uputili. Stoga Komisija nije mogla zauzeti stajalište o određenim razlozima koji su doveli do poništenja osporavane odluke. Osim toga, Opći sud istaknuo je neke prigovore koji su se ispitivali po službenoj dužnosti.

107. Ti prigovori ispitat će se u analizi prigovora istaknutih u okviru trećeg dijela drugog žalbenog razloga. U ovoj fazi samo podsjećam na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, sažeti prikaz tužbenih razloga, koji tužba treba sadržavati u skladu s člankom 21. Statutom Suda Europske unije, koji je primjenjiv na Opći sud na temelju članka 53. prvog stavka tog statuta i članka 76. točke (d) Poslovnika Općeg suda, mora biti – kako bi zajamčio pravnu sigurnost i dobro

[54] Vidjeti presudu od 17. rujna 2009., Komisija/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, t. 52.).

[55] U tom smislu, vidjeti presudu od 12. svibnja 2019., Luksemburg i Amazon/Komisija (T-816/17 i T-318/18, EU:T:2021:252, t. 309. do 311.) kojom se tumači t. 211. presude od 24. rujna 2019., Nizozemska/Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669). Prvonavedena presuda predmet je Komisijine žalbe u predmetu C-457/21 P koji je trenutno u fazi vijećanja.

pravosuđenje – dovoljno jasan i precizan da bi tuženiku omogućio da pripremi svoju obranu, a nadležnom sudu da donese odluku o tužbi [56]. Iako jest točno da se sadržaj tužbe može u određenim točkama poduprijeti i nadopuniti upućivanjem na određene pasuse akata koji su joj priloženi, općenito upućivanje na druge tekstove, pa makar i bili priloženi tužbi, ne može ispraviti nepostojanje nužnih elemenata pravne argumentacije, koje tužba mora sadržavati. Naime, Opći sud nije dužan u prilozima tražiti i identificirati tužbene razloge i argumente na kojima smatra da se tužba temelji [57]. Identični su zahtjevi i kada se poziva na neki argument u potporu tužbenog zahtjeva istaknutog pred Općim sudom [58]. Iz toga slijedi da je tužitelj dužan dovoljno sustavno prikazati razvoj događaja u vezi sa svakim tužbenim razlogom a da Opći sud nije dužan rekonstruirati pravnu argumentaciju za koju smatra da ide u prilog tom razlogu [59].

108. Trećim dijelom drugog žalbenog razloga Komisija ističe da je Opći sud povrijedio članak 107. stavak 1. UFEU-a i/ili iskrivio nacionalno pravo u dijelu u kojem je na kraju svoje činjenične analize zaključio da podredna argumentacija nije omogućila da se dokaže postojanje prednosti u smislu te odredbe. Konkretno, Komisija osporava pravnu kvalifikaciju činjenica koju je izvršio Opći sud i kojom se, prema njezinu mišljenju, povređuju pristup zasebnog subjekta i načelo nepristrane transakcije. Komisija ističe tri prigovora od kojih se prvi odnosi na pogreške koje je Opći sud počinio u analizi odabira irskih podružnica kao „ispitanih stranaka" za potrebe primjene odabrane metode raspodjele dobiti (točke 328. do 351. pobijane presude), drugi na odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti (točke 352. do 417. pobijane presude), a treći na prihvaćene razine povrata (točke 418. do 478. pobijane presude). Irska te ASI i AOI tvrde da su prigovori istaknuti u okviru tog dijela drugog žalbenog razloga u cijelosti nedopušteni jer se njima osporavaju činjenične ocjene te da su, osim što su neosnovani, bespredmetni.

a) Prvi prigovor

109. Prvim prigovorom protiv trećeg dijela drugog žalbenog razloga, koji se odnosi na točke 337. do 343. pobijane presude, Komisija osporava, kao prvo, kvalifikaciju funkcija koje obavljaju irske podružnice kao „manje složene" funkcije za potrebe odabira stranke koju treba ispitati. Ta kvalifikacija posljedica je pogrešne ocjene tih funkcija u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple, a ne u pogledu licenci intelektualnog vlasništva koje drže ASI i AOE. Budući da se tim prigovorom nastoji osporiti pogrešna pravna kvalifikacija funkcija koje su obavljale irske podružnice, smatram da je on dopušten. U tom pogledu upućujem na razmatranja iz točke 38. ovog mišljenja.

110. S tim u vezi podsjećam da sam u okviru analize prvog žalbenog razloga zaključio da se utvrđenje Općeg suda, prema kojem su irske podružnice u pogledu licenci intelektualnog vlasništva obavljale „rutinske" funkcije, temelji na usporedbi između tih funkcija i funkcija koje je obavljalo društvo Apple Inc. u pogledu intelektualnog vlasništva grupe Apple te da je Opći sud tom usporedbom povrijedio načelo nepristrane transakcije na kojem se, u skladu s onim što je utvrđeno u pobijanoj presudi, temelji primjena članka 25. TCA-a iz 1997. Međutim, ta pogreška utječe i na ocjenu koja je Opći sud navela na to da potvrdi odabir irskih podružnica kao ispitanih

[56] Vidjeti u tom smislu presudu od 11. rujna 2014., MasterCard i dr./Komisija (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, t. 41.).

[57] Vidjeti u tom smislu presudu od 16. ožujka 2023., GABO:mi/Komisija (C-696/21 P, EU:C:2023:217, t. 47. i 48. te navedena sudska praksa).

[58] Vidjeti presudu od 11. rujna 2014., MasterCard i dr./Komisija (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, t. 41.).

[59] Vidjeti u tom smislu presudu od 16. ožujka 2023., GABO:mi/Komisija (C-696/21 P, EU:C:2023:217, t. 49. i navedena sudska praksa).

stranaka, kao što to osobito proizlazi iz točke 341. pobijane presude u kojoj se upućuje na zaključke činjenične analize provedene u okviru ispitivanja tužbenih razloga istaknutih protiv glavne argumentacije.

111. Točno je, kao što to osobito ističe Irska, da je Opći sud u točki 340. pobijane presude utvrdio da s obzirom na to da se podredna argumentacija temeljila na pretpostavci prema kojoj je „intelektualno vlasništvo grupe Apple pravilno raspodijeljeno na sjedišta", Komisija nije mogla istodobno tvrditi da su irske podružnice „obavljale najsloženije funkcije glede tog intelektualnog vlasništva". Međutim, to utvrđenje temelji se na logičkoj pogrešci. Naime, ako je točno da je Komisija u okviru svoje podredne argumentacije prihvatila pretpostavku prema kojoj je licence intelektualnog vlasništva trebalo raspodijeliti na sjedišta, to ne znači, kao što se pak čini da smatra Opći sud, da je Komisija također smatrala dokazanima elemente koji mogu opravdati takvu raspodjelu koju je ona osporavala, a osobito to da sjedišta obavljaju važne funkcije zaposlenika u odnosu na te licence.

112. Općenitije, protivno onom što tvrde osobito ASI i AOI, Opći sud nije ni u jednom odlomku obrazloženja pobijane presude koji se odnose na odabir irskih podružnica kao „ispitanih stranaka" zaključio da su *u odnosu između irskih podružnica* i sjedišta podružnice najmanje složeni subjekti [60]. Međutim, iz točaka 3.18. i 3.19. verzije OECD-ovih smjernica o transfernim cijenama iz 2010. proizlazi da odabir stranke koju treba ispitati mora biti u skladu s funkcionalnom analizom transakcije i njome se zahtijeva da se uzme u obzir uloga koju je obavljala *svaka* od stranaka koje je sudjelovala u toj transakciji (vidjeti i točku 2.59. na kraju). Iz toga slijedi da razlozi koje je Opći sud istaknuo u točkama 333. do 336. pobijane presude, kao i u točkama 342. i 343. te presude, ne omogućuju sami po sebi, u dijelu u kojem se uzima u obzir samo situacija irskih podružnica, da se obori pretpostavka na koju se oslonila Komisija u svojoj podrednoj argumentaciji, odnosno pretpostavka da su sjedišta trebala biti ispitane stranke, s obzirom na to da su bile strane u transakciji koje su obavljale manje složene funkcije.

113. Kao drugo, Komisija osporava točku 335. pobijane presude u kojoj je Opći sud utvrdio da se OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama ne nalaže nužno odabir subjekta koji obavlja manje složene funkcije kao stranke koju treba ispitati u okviru TNMM-a, nego se njima samo savjetuje odabir subjekta za koji postoje najpouzdaniji podaci. Komisija ističe da je Opći sud u toj točki po službenoj dužnosti utvrdio pogrešku u tumačenju navedenih OECD-ovih smjernica koju nisu istaknuli tužitelji u prvostupanjskom postupku. Smatram da se taj argument temelji na pogrešnom tumačenju pobijane presude i da ga stoga treba odbiti. Naime, ako se tumači u kontekstu rasuđivanja Općeg suda u točkama 334. do 336. pobijane presude, u točki 335. te presude ne ističe se nijedan poseban prigovor u pogledu osporavane odluke, nego se samo obrazlaže zaključak iz prethodne točke 334. koji je potvrđen u točki 336. i prema kojem „pod uvjetom da su funkcije ispitane stranke pravilno prepoznate i da je povrat glede tih funkcija pravilno izračunan, nije relevantna činjenica da je jedna ili druga stranka odabrana kao ispitana stranka".

114. Kao treće, Komisija osporava valjanost navedenog zaključka. Ističe da, protivno utvrđenjima Općeg suda u točki 336. pobijane presude, odabir stranke koju treba ispitati predstavlja ključan korak u primjeni TNMM-a. Smatram da je taj prigovor dopušten iako se njime osporava tumačenje OECD-ovih smjernica o transfernim cijenama koje je pružio Opći sud. S tim u vezi upućujem na razmatranja iz točke 39. ovog mišljenja.

[60] U točkama 342., 343. i 371., na koje upućuju ASI i AOI, samo se naglašava „laka odredivost i jednostavnost" funkcija koje obavljaju irske podružnice, ali se one ne uspoređuju s funkcijama koje obavljaju sjedišta.

115. U tom se pogledu slažem s Komisijom kad je riječ o važnosti koja se u okviru tih smjernica pridaje odabiru stranke koju treba ispitati u slučaju primjene TNMM-a. Naime, osobito iz točaka 3.18. i 3.19. verzije navedenih smjernica iz 2010., na koje se vrlo vjerojatno oslonio Opći sud u točki 335. pobijane presude, proizlazi da o tom odabiru ovisi mogućnost provedbe usporedne analize koja se temelji na pouzdanim podacima i koja omogućuje da se pravilno odredi transferna cijena koju treba pripisati transakciji o kojoj je riječ u skladu s načelom nepristrane transakcije. Komisija je stoga u pravu kad navodi da taj odabir nije neutralan, nego da na odlučujući način uvjetuje pouzdanost rezultata analize provedene na temelju primjene TNMM-a.

116. S obzirom na prethodno navedeno i u okviru navedenih ograničenja smatram da je prvi prigovor iz trećeg dijela drugog žalbenog razloga osnovan.

b) Drugi prigovor

117. Drugim prigovorom protiv trećeg dijela drugog žalbenog razloga Komisija osporava točke 352. do 417. pobijane presude u kojima je Opći sud opovrgnuo zaključke sadržane u osporavanoj odluci, prema kojima je odabir operativnih troškova ASI-ja i AOE-a kao pokazatelja razine dobiti, čak i ako se pretpostavi da je odabir irskih podružnica kao ispitanih stranaka pravilan, doveo do oporezive dobiti tih društava u Irskoj koja ne odražava pouzdano određenu približnu vrijednost rezultata temeljenog na tržištu u skladu s načelom nepristrane transakcije.

1) Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti irske podružnice ASI-ja

118. Komisija je u uvodnim izjavama 336. do 342. osporavane odluke smatrala da odabir operativnih troškova irske podružnice ASI-ja kao pokazatelja razine dobiti ne odražava pravilno rizike koje je preuzela ta podružnica i djelatnosti koje je ona obavljala i stoga njezin doprinos ASI-jevu prometu. Zbog istih je razloga smatrala da omjer Berry, pokazatelj razine dobiti koji se temelji na omjeru bruto dobiti i operativnih troškova koji je primijenjen u *ad hoc* izvješćima, ne omogućuje da se procijeni naknada po tržišnim uvjetima za funkcije koje je obavljala navedena podružnica. Komisija smatra da je ASI-jeva prodaja primjereniji pokazatelj. Opći sud odbio je valjanost tog zaključka u točkama 359. do 407. pobijane presude.

119. Kao prvo, Komisija ističe da Opći sud nije uzeo u obzir funkcionalnu analizu sadržanu u osporavanoj odluci u dijelu u kojem je u točki 360. pobijane presude utvrdio da je Komisija svoja utvrđenja o neprikladnosti operativnih troškova da odražavaju funkcije koje obavlja irska podružnica ASI-ja utemeljila na pristupu isključivanjem. U tom pogledu upućujem na razmatranja iznesena u okviru ispitivanja prvog dijela prvog žalbenog razloga. Istu pogrešku sadržava i točka 365. pobijane presude u kojoj je Opći sud zaključio da je Komisija u biti samo navela da je ASI-jeva prodaja primjereni pokazatelj razine dobiti. Naime, slažem se s Komisijom koja smatra da je Opći sud u toj točki izolirano tumačio osporavanu odluku, pri čemu nije uzeo u obzir analizu sadržanu u drugim dijelovima te odluke, a osobito u uvodnim izjavama 294. do 305. u kojima se nabrajaju funkcije i rizici za koje je Komisija smatrala da ih je konkretno preuzela irska podružnica ASI-ja.

120. Kao drugo, Komisija osporava točke 366. do 372. pobijane presude u kojima je Opći sud prigovorio u pogledu toga što je u uvodnoj izjavi 340. osporavane odluke odbijen omjer Berry kao financijski omjer prikladan za procjenu naknade po tržišnim uvjetima u konkretnom slučaju. Komisija ističe prije svega da su ASI i AOE te Irska u svojim tužbama u tom pogledu samo uputili

na sadržaj *ad hoc* izvješćâ. Proučavanje spisa Općeg suda, što uključuje odgovore na pitanja koja je u pisanom obliku postavio Opći sud, potvrđuje tu tvrdnju kad je riječ o Irskoj. ASI i AOE posvetili su tom pitanju opsežnija razmatranja, ali su pritom ograničili svoju analizu na samo jedan od uvjeta koji se zahtijevaju za primjenu navedenog pokazatelja. Komisija stoga nije pogriješila kad je navela da ispitivanje Općeg suda u pogledu omjera Berry uglavnom nije povezano s argumentacijom koju su istaknuli tužitelji i o kojoj se raspravljalo u prvostupanjskom postupku.

121. Komisija zatim ističe niz argumenata kojima se nastoji dokazati da je Opći sud prilikom ocjene provedene u navedenim točkama 366. do 372. pobijane presude počinio pogreške koje se tiču prava. U biti ističe da se zaključak Općeg suda temelji na pogrešnoj kvalifikaciji irske podružnice ASI-ja kao distributera koji pruža samo logističke usluge, pri čemu ne preuzima rizike. ASI i AOI te Irska odgovaraju da se takva kvalifikacija ne može dovesti u pitanje u žalbenom postupku. Smatram da taj prigovor treba odbiti. Naime, kad je riječ o dijelu u kojem o navedenoj kvalifikaciji ovisi pravilna primjena načela utvrđenih u OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama na koje su se oslonili grupa Apple i Irska kako bi *ex post* opravdale prethodna porezna mišljenja te primjerenost operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti podružnice ASI-ja, Komisijini argumenti nisu obuhvaćeni ograničenjem određenim u pogledu ponovnog ispitivanja činjenica koje provodi Sud u žalbenom postupku. U tom pogledu upućujem na razmatranja iz točke 39. ovog mišljenja.

122. Što se tiče merituma, argumente koje je istaknula Komisija protiv ocjena Općeg suda koje se odnose na primjenu omjera Berry valja razmotriti zajedno s prigovorima protiv točaka 375. do 407. pobijane presude. Nakon što je ispitao rizike koje je prema Komisijinu mišljenju trebalo raspodijeliti na irsku podružnicu ASI-ja i koji su opravdavali pokazatelj razine dobiti te podružnice koji se temelji na prodaji, a ne na operativnim troškovima, Opći sud zaključio je u tim točkama da navedena podružnica zapravo nije preuzela nijedan od tih rizika. Naime, ako se ispostavi da su ti prigovori osnovani, njima bi se dokazalo da se Opći sud oslonio na pogrešnu kvalifikaciju podružnice ASI-ja kao „distributera malog rizika" za potrebe primjene OECD-ovih smjernica o transfernim cijenama. Točno je da se čini da iz točke 374. pobijane presude proizlazi da je analiza sadržana u narednim točkama 375. do 407. podredne prirode s obzirom na tumačenje točke 2.87. OECD-ovih smjernica o transfernim cijenama koje je Opći sud pružio u točki 357. te presude[61]. Međutim, prigovori koje je istaknula Komisija nisu bespredmetni samo zbog toga. Naime, sâm Opći sud u istoj točki 357. kao i u točki 364. pobijane presude priznaje da, na temelju navedene točke 2.87., mogućnost odabranog pokazatelja dobiti da pravilno odražava vrijednost funkcija koje obavlja ispitana stranka ovisi, među ostalim, o rizicima koje je ona preuzela.

123. Komisija u nastavku osporava točke 375. do 390. pobijane presude koje se odnose na rizik povezan s prometom (uvodna izjava 337. osporavane odluke u kojoj se taj rizik definira kao „rizik zaliha"), točke 391. do 400. te presude koje se odnose na jamstvo za proizvode grupe Apple (uvodna izjava 338. osporavane odluke) te točke 401. do 407. navedene presude koje se odnose na rizik povezan s odnosima s trećim ugovornim stranama (uvodna izjava 339. osporavane odluke). Kao i u okviru prvog žalbenog razloga, Komisija u biti ističe da je Opći sud primijenio pogrešan pravni kriterij koji se protivi načelu nepristrane transakcije kad je irsku podružnicu ASI-ja kvalificirao kao „distributera malog rizika" time što je usporedio rizike koje je preuzela ta podružnica s politikama rizika društva Apple Inc.

[61] U točki 357. pobijane presude, Opći sud zaključuje da iz točke 2.87 Smjernica o transfernim cijenama proizlazi da „pokazatelj razine dobiti nije utvrđen za bilo koju vrstu funkcija, pod uvjetom da taj pokazatelj odražava vrijednost predmetnih funkcija" te da stoga „i nabava i operativni troškovi mogu biti odgovarajući pokazatelj razine dobiti" (vidjeti t. 363. pobijane presude u kojoj se upućuje na njezinu t. 357.).

124. Međutim, analiza obrazloženja pobijane presude potvrđuje pristup koji osporava Komisija. Prije svega, kad je riječ o riziku povezanom s prometom, s jedne strane, dokazi koje Opći sud navodi u točkama 381., 382. i 383. pobijane presude odnose se na to da je društvo Apple Inc. na centralnoj razini sklapalo okvirne ugovore s OEM-ovima i glavnim kupcima proizvoda grupe Apple te na međunarodno određivanje cijena proizvoda grupe Apple, također na centralnoj razini. S druge strane, u točkama 385. i 386. pobijane presude Opći sud zaključio je na temelju svih podnesenih dokaza, uključujući *ad hoc* izvješća, da se rizici svojstveni neprodanim proizvodima ili padu potražnje ne mogu raspodijeliti na irsku podružnicu ASI-ja jer se i ponuda i potražnja „određuju centralizirano, to jest izvan navedene podružnice" (točka 386.). Nadalje, kad je riječ o riziku povezanom s jamstvima za proizvode, zaključak do kojeg je Opći sud došao u točki 400. pobijane presude i prema kojem se iz upravljanja irske podružnice ASI-ja uslugom AppleCare ne može zaključiti da je ona snosila ekonomske posljedice povezane s jamstvima za proizvode grupe Apple, temelji se na utvrđenju pomoćne prirode funkcija koje je obavljala ta podružnica, što je utvrđenje koje, kao što sam već pojasnio u točki 52. ovog mišljenja, proizlazi iz uspostavljanja veze između funkcija koje je obavljala ta podružnica i funkcija koje je obavljalo društvo Apple Inc., a ne funkcija koje su obavljala sjedišta. Naposljetku, kad je riječ o rizicima povezanima s djelatnostima trećih izvođača, ističem da Opći sud u biti samo upućuje na razmatranja iz točaka 376. do 390. pobijane presude u pogledu rizika povezanog s mogućnošću pada potražnje i eventualnim neprodanim proizvodima s kojim se izjednačuje rizik koji se odnosi na proizvode kojima se ne upravlja u Irskoj jer su podugovoreni izvan te države članice. U okviru razmatranja koja se odnose na prvi žalbeni razlog, na koja upućujem, zaključio sam da prilikom raspodjele dobiti na nerezidentno društvo na temelju članka 25. TCA-a iz 1997. i načela nepristrane transakcije koje je utvrđeno u tom članku samo treba uzeti u obzir situaciju različitih dijelova od kojih se sastoji to društvo s obzirom na njihov međusobni odnos. Međutim, iako nije zanijekala postojanje politika koje se odnose na centralizirano upravljanje rizicima i koje primjenjuje društvo Apple Inc., Komisija je u osporavanoj odluci dokazala da je irska podružnica ASI-ja u odnosu na sjedišta preuzela određenu razinu rizika, što nije opovrgnuo Opći sud i pri čemu se, kao što je navedeno, nije ograničila na pristup isključivanjem. Suprotno tomu, kao što je navedeno, kako bi isključio to da je irska podružnica ASI-ja preuzela rizike navedene u uvodnim izjavama 337., 338. i 339. osporavane odluke te kako bi tu podružnicu kvalificirao kao „distributera malog rizika" čiju dobit pravilno može odražavati pokazatelj koji se temelji na operativnim troškovima, Opći sud oslonio se na funkcije koje obavlja društvo Apple Inc. i na njegovo centralizirano upravljanje svim rizicima koji su se razmatrali te stoga ponovno na pogrešan pravni kriterij.

2) Odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti irske podružnice AOE-a

125. Komisija osporava točke 408. do 412. pobijane presude u kojima je Opći sud zaključio da nije uspjela dokazati, kao što se to navodi u uvodnim izjavama 343. do 345. osporavane odluke, da bi pokazatelj razine dobit koji je zasnovan na ukupnim troškovima bio primjereniji za potrebe utvrđivanja dobiti ostvarene po tržišnim uvjetima za irsku podružnicu AOE-a.

126. Komisija prije svega ističe da ni ASI i AOE ni Irska nisu istaknuli prigovore protiv navedenih uvodnih izjava osporavane odluke. Osim što se nije osporavala, tu okolnost potvrdio je spis Općeg suda te je usto u skladu s činjenicom da se, kao što to osobito proizlazi iz uvodnih izjava 167. i 343. osporavane odluke, u istim *ad hoc* izvješćima predlagao pokazatelj zasnovan na ukupnim troškovima za podružnicu AOE-a. Smatram da je Opći sud u tim okolnostima prekoračio granice svojeg nadzora jer je po službenoj dužnosti istaknuo i prihvatio prigovore koje nisu istaknuli tužitelji i koji su se odnosili na točke osporavane odluke koje su tužitelji, barem prešutno, potvrdili. Osim toga, podsjećam da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru nadzora koji sudovi

Unije izvršavaju nad Komisijinim složenim gospodarskim ocjenama u području državnih potpora, poput onih koje se odnose na određivanje najprimjerenijeg pokazatelja dobiti u području primjene TNMM-a, sudovi Unije ne mogu svojom vlastitom gospodarsku ocjenom zamijeniti Komisijinu ocjenu [62]. Naime, u tom području ti sudovi provode suženi nadzor koji je nužno ograničen na provjeru poštovanja pravila postupka i obrazlaganja, materijalne točnosti činjenica, nepostojanja očite pogreške u ocjeni i zlouporabe ovlasti [63]. Kad je riječ o ovom slučaju, napominjem da je Opći sud u točkama 409. i 410. pobijane presude istaknuo da se OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama na koje se oslonila Komisija u navedenim uvodnim izjavama 343. i 344. osporavane odluke „ne zagovara primjena [konkretnog pokazatelja razine dobiti], kao što su to ukupni troškovi, i ne protivi im se primjena operativnih troškova […]”. Bez potrebe za zauzimanjem stajališta o tumačenju koje je pružio Opći sud u pogledu navedenih smjernica i koje Komisija izričito ne osporava, samo ću istaknuti da, čak i ako se pretpostavi da je to tumačenje pravilno, činjenica da „načelno nije isključeno da operativni troškovi mogu činiti odgovarajući pokazatelj razine dobiti” (točka 410. pobijane presude) sama po sebi ne predstavlja element na koji se Opći sud mogao osloniti a da vlastitom diskrecijskom ocjenom ne zamijeni Komisijinu, kao i da vlastitim argumentima ne zamijeni argumente stranaka.

127. Točno je da, na temelju upravo navedene sudske prakse, u okviru nadzora koji provode nad Komisijinim složenim gospodarskim ocjenama sudovi Unije ne trebaju provjeriti samo činjeničnu točnost navedenih dokaza, njihovu pouzdanost i dosljednost, već također ispitati sadržavaju li ti elementi sve relevantne podatke koje treba uzeti u obzir za ocjenu složene situacije i jesu li takve naravi da potkrjepljuju zaključke koji iz njih proizlaze. Međutim, na kraju ispitivanja Opći sud u ovom slučaju nije utvrdio pogrešku u ocjeni, nego nedostatnost dokaza koji omogućuju da se potkrijepi Komisijina tvrdnja. Smatram da sâma ta kvalifikacija ipak ne može promijeniti suštinu rasuđivanja Općeg suda koji u biti utvrđuje veću prikladnost jednog od pokazatelja dopuštenih OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama u odnosu na pokazatelj koji je odredila Komisija.

128. Osim toga, točno je da je Sud u točki 95. presude FIAT Chrysler utvrdio da u nedostatku usklađivanja u tom pogledu, eventualno određivanje metoda i kriterija na temelju kojih se može odrediti rezultat „nepristrane transakcije” ulazi u diskrecijsku ovlast država članica. Međutim, kao što sam već naveo u točki 21. ovog mišljenja, ovaj slučaj razlikuje se od slučaja u kojem je donesena ta presuda. U svakom slučaju, kao što je to istaknula Komisija, valja utvrditi da Opći sud nije uzeo u obzir argument koji je ona istaknula u osporavanoj odluci i u prvostupanjskom postupku te prema kojem, s obzirom na funkcije i rizike koje je stvarno preuzela irska podružnica AOE-a, osobito ako ih se usporedi s funkcijama i rizicima koje je preuzelo sjedište tog društva, okolnost na koju se oslanja Opći sud u točki 411. pobijane presude i koja se odnosi na to da navedena podružnica nije vlasnik sirovine, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda ne omogućuje sama po sebi da se ukupni troškovi smatraju neprimjenjivima kao pokazatelj dobiti, a u svakom slučaju ne omogućuje da se primjena takvog pokazatelja, koji su usto prihvatili sami savjetnici grupe Apple i Irske, smatra očito pogrešnom.

3) Zaključak o drugom prigovoru

129. Na temelju svih prethodnih razmatranja smatram da je i drugi prigovor iz trećeg dijela drugog žalbenog razloga osnovan.

[62] Vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 2023., TUIfly/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, t. 76. i navedena sudska praksa).

[63] Vidjeti presudu od 7. svibnja 2020., BTB Holding Investments i Duferco Participations Holding/Komisija (C-148/19 P, EU:C:2020:354, t. 56. i navedena sudska praksa).

c) Treći prigovor

130. Posljednjim prigovorom iz trećeg dijela drugog žalbenog razloga Komisija osporava točke 418. do 478. pobijane presude u kojima je Opći sud opovrgnuo argumentaciju koja ju je navela na to da u uvodnim izjavama 346. do 359. osporavane odluke odbije razine povrata irskih podružnica ASI-ja i AOE-a koje su prihvaćene u prethodnim poreznim mišljenjima.

131. Kad je riječ o prethodnom poreznom mišljenju iz 1991., Komisija je istaknula, s jedne strane, da prihvaćene razine povrata nisu opravdane i, s druge strane, da je prag predviđen za AOE, iznad kojeg se njegova oporeziva dobit više ne izračunava na temelju postotka od 65 % operativnih troškova irske podružnice tog društva, porezna olakšica koja je dodijeljena na temelju kriterija koji nisu povezani s poreznim sustavom, kao što su mogućnosti zapošljavanja (uvodna izjava 347. osporavane odluke). Opći sud opovrgavao je u biti te ocjene zbog dvaju razloga. Kao prvo, u točkama 440. i 441. pobijane presude, na temelju vlastite ocjene dokaza koja se ne može dovesti u pitanje u žalbenom postupku i koju usto Komisija nije osporavala, Opći sud smatrao je da nije dokazana okolnost prema kojoj su irska tijela prihvatila navedeni prag od 65 % na temelju razmatranja koja se odnose na zapošljavanje. U točki 444. pobijane presude također je utvrdio da činjenica da navedeni prag nikad nije dosegnut i da stoga nikad nije proveden mehanizam gornje granice predviđen prethodnim poreznim mišljenjem iz 1991. isključuje postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

132. Komisija ističe da je Opći sud tim utvrđenjem počinio pogrešku koja se tiče prava jer je pomiješao uvjet u pogledu postojanja prednosti u smislu te odredbe i određivanje iznosa koje treba vratiti i koji mogu biti jednaki nuli. U prilog svojoj argumentaciji Komisija upućuje na presudu od 13. veljače 2014., Mediaset[64]. U tom pogledu ističem da se činjenice u predmetu u kojem je donesena ta presuda, u kojem je bila riječ o određivanju korisnika programa poreznih potpora i o tome da se u odnosu na svakog od njih odredi iznos koji treba vratiti, razlikuju od činjenica koje obilježavaju ovaj postupak, u kojem pak treba utvrditi može li okolnost da se u prethodnom poreznom mišljenju predviđa individualizirana metoda izračuna koja nikad nije primijenjena u konkretnom slučaju dovesti do prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naime, čini se da okolnosti ovog predmeta više odgovaraju situaciji u kojoj je donesena odluka o potpori, ali ona nije isplaćena, barem u dijelu u kojem prednost koju je utvrdila Komisija u osporavanoj odluci odgovara opsegu porezne olakšice koja proizlazi iz primjene navedenog praga. Stoga smatram da Komisijin argument treba odbiti.

133. Kao drugo, u točkama 445. do 447. pobijane presude Opći sud utvrdio je u biti da Komisija, u dijelu u kojem je razine povrata koje su prihvatila irska porezna tijela osporavala kao preniske za funkcije koje obavljaju irske podružnice, uzimajući u obzir imovinu i rizike povezane s tim funkcijama, nije dokazala da su podružnice obavljale funkcije koje je trebalo nadoknaditi višim razinama povrata. Opći sud u tom pogledu upućuje na zaključke iznesene u točkama 348. i 407. pobijane presude. Stoga u tom pogledu upućujem na već iznesena razmatranja u analizi prvog i drugog prigovora iz trećeg dijela drugog žalbenog razloga.

134. Kad je riječ o razinama povrata prihvaćenima u prethodnom poreznom mišljenju iz 2007., Komisija je prije svega dovela u pitanje pouzdanost studija usporedivosti na kojima su se temeljila *ad hoc* izvješća zbog toga što je smatrala da društva odabrana za tu studiju nisu bila usporediva s ASI-jem i AOE-om. U točkama 450. do 464. pobijane presude, u pogledu kojih nije istaknut prigovor, Opći sud zaključio je da Komisija nije uspjela dokazati osporavane pogreške. Komisija

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, t. 36. i 37. Vidjeti u tom smislu i u sličnim okolnostima presudu od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 41.).

je zatim provela ispravljenu analizu usporedivosti na koju se upućuje u točki 72. ovog mišljenja, pri čemu je upotrijebila društva odabrana u navedenim *ad hoc* izvješćima i kao pokazatelj razine dobiti za ASI primijenila prodaju, a za AOE ukupne troškove. Iako je priznao da je takva analiza omogućila Komisiji da dokaže postojanje selektivne prednosti (točka 468. pobijane presude), Opći sud ipak je odbio valjanost te analize zbog triju razloga, a sve ih osporava Komisija. Kao prvo, Opći sud uputio je na točke 402. do 412. pobijane presude i istaknuo da Komisija nije dokazala da je primjena operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti u konkretnom slučaju bila neprimjerena (točka 470. pobijane presude). U tom pogledu upućujem na razmatranja iznesena prilikom ispitivanja drugog prigovora iz trećeg dijela drugog žalbenog razloga. Kao drugo, Opći sud uputio je na točke 348. do 407. pobijane presude i podsjetio na to da se analiza koju je Komisija provela u okviru svoje podredne argumentacije temeljila na pretpostavci prema kojoj je irska podružnica ASI-ja obavljala složene funkcije i preuzela znatne rizike, ali da ta pretpostavka nije dokazana.

135. Komisija ističe da je Opći sud pogrešno tumačio osporavanu odluku te da je točno da se ispravljena analiza usporedivosti temeljila na pretpostavci prema kojoj se ASI nije mogao smatrati distributerom koji pruža samo logističke usluge, što je opravdalo primjenu prodaje kao pokazatelja razine dobiti, a ne na pretpostavci da je to društvo obavljalo funkcije „koje […] [su] bile složene prirode i odlučujuće za uspjeh robne marke Apple” (točka 471. pobijane presude). U tom je pogledu nesporno da je ispravljena analiza usporedivosti provedena na način da je kao pretpostavka primijenjena usporedivost situacije ASI-ja sa situacijom društava odabranih u *ad hoc* izvješćima jer se temelji na podacima tih društava (uvodna izjava 354. osporavane odluke). Međutim, iako je točno da su se kritike koje je Komisija u pogledu te usporedivosti istaknula u uvodnoj izjavi 351. osporavane odluke osobito temeljile na „nezanemarivim” ili čak „znatnim” rizicima koje je preuzeo ASI u odnosu na navedena društva, valja priznati da se, u dijelu u kojem se upotrebljavaju podaci tih društava, u ispravljanom izvješću o usporedivosti nužno zanemaruju navedene kritike. Osim toga, u uvodnoj izjavi 353. osporavane odluke Komisija izričito navodi da je ispravljena analiza usporedivosti provedena „neovisno o […] općenitim i konkretnim sumnjama u pogledu studija usporedivosti provedenih u *ad hoc* izvješćima”. Neovisno o svim drugim razmatranjima, smatram da Opći sud stoga ne tumači pravilno osporavanu odluku u dijelu u kojem u točki 471. pobijane presude daje do znanja da se to izvješće o usporedivosti temelji na pretpostavci koja nije dokazana i prema kojoj je ASI obavljao „funkcije koje […] [su] bile složene prirode i odlučujuće za uspjeh robne marke Apple”. Naposljetku, u točkama 473. i 474. pobijane presude Opći sud upućuje na već izneseno obrazloženje na temelju kojeg je opovrgnuo Komisijinu argumentaciju o neprimjerenosti odabira prodaje kao pokazatelja razine dobiti ASI-ja. Stoga u tom pogledu samo upućujem na razmatranja koja su iznesena u analizi drugog prigovora iz trećeg dijela drugog žalbenog razloga.

136. Na temelju svih prethodnih razmatranja smatram da i ovaj prigovor koji se ispituje treba prihvatiti, i to u granicama iznesenih razmatranja.

3. Zaključak o drugom žalbenom razlogu

137. Iz zajedničke analize drugog i trećeg dijela drugog žalbenog razloga proizlazi da je Opći sud počinio pogrešku prilikom određivanja standarda dokazivanja koji Komisija treba zadovoljiti. Osim toga, čini se da je u analizi na temelju koje je zaključio da Komisija nije dokazala metodološke pogreške utvrđene u okviru njezine podredne argumentacije počinio niz pogrešaka koje se tiču prava. U tim okolnostima smatram da drugi žalbeni razlog treba smatrati osnovanim u cijelosti.

D. Vraćanje predmeta Općem sudu na ponovno odlučivanje

138. U skladu s člankom 61. Statuta Suda Europske unije, ako je žalba osnovana, Sud ukida odluku Općeg suda. Može sâm konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta ili može vratiti predmet na odlučivanje Općem sudu. Iz prethodnih razmatranja proizlazi da je žalba osnovana i da presudu treba ukinuti u cijelosti. Prigovori koje su u prvostupanjskom postupku istaknuli Irska te ASI i AOE i koji se odnose na navodni pristup „isključivanjem" treba konačno odbiti. U preostalom dijelu smatram da, s obzirom na pogreške koje se tiču prava koje je počinio Opći sud i koje utječu na činjenične ocjene koje je proveo i u pogledu glavne i u pogledu sporedne argumentacije, Sud ne raspolaže elementima koji mu omogućuju da konačno odluči o tužbama iz prvostupanjskog postupka te da predmete treba vratiti Općem sudu na ponovno odlučivanje, a o troškovima odlučiti naknadno sve dok Opći sud ne provede novu analizu i odluči o razlozima koje nije ispitao.

VI. Zaključak

139. S obzirom na prethodna razmatranja predlažem Sudu da ukine pobijanu presudu, vrati predmete Općem sudu na ponovno odlučivanje i da naknadno odluči o troškovima.