GENERALINIO ADVOKATO
GIOVANNI PITRUZZELLA IŠVADA,
pateikta 2023 m. lapkričio 9 d.[1]

**Byla C-465/20 P**

**Europos Komisija**
**prieš**
**Airiją,**
**Apple Sales International,**
**Apple Operations International, buvusią Apple Operations Europe,**
**Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę,**
**Lenkijos Respubliką,**

**ELPA priežiūros instituciją**

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių (*tax ruling*) – Atrankusis pranašumas dėl mokesčių“

## I. Įžanga

1. Nagrinėjama byla yra dalis dabar jau gana plačios tendencijos, susijusios su SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymu „sprendimams dėl mokesčių“. Kaip žinoma, remiantis „sprendimu dėl mokesčių“ įmonėms leidžiama prašyti mokesčių administratoriaus priimti „išankstinį sprendimą“ dėl mokesčių, kurie joms bus taikomi, ir taip sužinoti tokio administratoriaus oficialią poziciją dėl nacionalinių mokesčių taisyklių taikymo ir patikinimą dėl jų apmokestinimo tvarkos. Neginčijama, kad valstybės pagalbos gairėmis negalima naudotis siekiant slapta suderinti mokesčių teisės aktus, kai tam yra politinių kliūčių arba siekiant kovoti su žalinga mokesčių konkurencija. Naudojimasis mokesčių sistemų skirtumų teikiamais privalumais iš tikrųjų nereiškia pagalbos suteikimo, o mokesčių konkurencija tarp valstybių *per se* nėra draudžiama. Vis dėlto Komisija turi turėti galimybę patikrinti, ar valstybė narė mokestine priemone, kaip antai išankstiniu sprendimu, suteikia atrankųjį pranašumą konkrečiai įmonei. Tokiu atveju įmonės, kurios jau turi didelę įtaką rinkoje, kaip yra *Apple* atveju, atsižvelgiant ir į skaitmeninių rinkų, kurios yra linkusios tokią galią koncentruoti, dinamiką, gali įgyti pranašumą prieš savo konkurentus ir pakenkti vienodoms įmonių veiklos sąlygoms (*level playing field*). Kad būtų išvengta šių žalingų konkurencijai ir kenksmingų inovacijoms bei vartotojams pasekmių, reikalingos valstybės pagalbos taisyklės.

[1] Originalo kalba: italų.

2. Komisija prašo panaikinti 2020 m. liepos 15 d. Sprendimą *Airija ir kt. / Komisija* (toliau – ginčijamas sprendimas)[2], kuriuo Bendrasis Teismas panaikino 2016 m. rugpjūčio 30 d. Komisijos sprendimą (ES) 2017/1283[3] dėl dviejų išankstinių sprendimų dėl mokesčių, Airijos mokesčių institucijų priimtų dėl *Apple Sales International* (ASI) ir *Apple Operations Europe* (AOE), dviejų *Apple* grupei priklausančių bendrovių (toliau kartu – išankstiniai sprendimai).

## II. Faktinės bylos aplinkybės ir ligšiolinis procesas

3. 1976 m. Kupertine (Kalifornija, JAV) įsteigtą *Apple* grupę sudaro *Apple Inc.* ir visos jos kontroliuojamos bendrovės. Jos veikla visame pasaulyje suskirstyta į pagrindines funkcines sritis, kurios yra centralizuotai valdomos ir joms centralizuotai vadovaujama iš Jungtinių Amerikos Valstijų (JAV) (skundžiamo sprendimo 1 punktas). *Apple Operations International* (AOI) yra 100 % priklausanti *Apple Inc.* patronuojamoji įmonė. AOI visiškai priklauso patronuojamoji bendrovė AOE, kuriai pačiai priklauso 100 % patronuojamosios bendrovės ASI kapitalo. Bendrovės ASI ir AOE yra įsteigtos pagal Airijos teisę, bet nėra Airijos rezidentės mokesčių tikslais (skundžiamo sprendimo 3 punktas)[4]. ASI ir AOE yra įsteigusios filialus Airijoje (toliau kartu – Airijos filialai). Bendrovės ASI Airijos filialas atsakingas, be kita ko, už pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklą, susijusią su *Apple* prekių ženklu pažymėtų produktų pardavimu susijusiems asmenims ir kitiems klientams regionuose, apimančiuose Europą, Artimuosius Rytus, Indiją ir Afriką (EARIA), taip pat Azijos-Ramiojo vandenyno regioną (ARV). Svarbiausios šio filialo funkcijos yra *Apple* prekių ženklu pažymėtų galutinių produktų pirkimas iš trečiųjų ir susijusių gamintojų, platinimo veikla – produktų pardavimas susijusioms šalims EARIA ir ARV regionuose, taip pat trečiosioms šalims (klientams) EARIA regione, elektroninė prekyba, logistikos operacijos ir garantinės priežiūros paslaugų valdymas. Bendrovės AOE Airijos filialas atsakingas už EARIA regionui gaminamų specializuoto asortimento kompiuterių produktų, kaip antai stalinių kompiuterių *iMac*, knyginių kompiuterių *MacBook* ir kitų kompiuterių priedų, gamybą bei surinkimą Airijoje ir tiekia šiuos produktus susijusiems asmenims. Pagrindinės šio filialo funkcijos yra gamybos planavimas ir numatymas, procesų inžinerija, gamyba ir eksploatavimas, kokybės užtikrinimas ir kontrolė, taip pat atnaujinimo operacijos (skundžiamo sprendimo 9 ir 10 punktai).

4. Ginčijamame sprendime nurodytu laikotarpiu, t. y. nuo 1991 m. iki 2014 m. (toliau – bylai reikšmingas laikotarpis) *Apple Inc.*, kaip viena šalis, ir bendrovės ASI ir AOE, kaip kita šalis, buvo sudariusios sąnaudų pasidalijimo susitarimą (toliau – sąnaudų pasidalijimo susitarimas). Sąnaudos, kurias buvo numatyta dalytis, buvo susijusios, be kita ko, su *Apple* grupės produktuose įdiegtų technologijų mokslo tyrimais ir plėtra (MTP). Pagal šį susitarimą, pirma, šalys susitarė pasidalyti MTP sąnaudas ir riziką, kiek tai susiję su nematerialiuoju turtu, vykdant plėtros veiklą, apimančią *Apple* grupės prekes ir paslaugas. Antra, šalys susitarė dėl to, kad *Apple Inc.* teisiškai išliks nematerialiojo turto, su kuriuo susijusiomis sąnaudomis pasidalyta, įskaitant intelektinės nuosavybės (toliau – IN) teises, savininkė. Be to, *Apple Inc.* suteikė bendrovėms ASI ir AOE nemokamą licenciją, pagal kurią šios bendrovės galėjo gaminti ir parduoti atitinkamus produktus joms priskirtoje teritorijoje, t. y. visame pasaulyje, išskyrus Amerikos žemyną (toliau – IN

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

[3] Dėl valstybės pagalbos SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė bendrovei *Apple* (OL L 187, 2017, p. 1).

[4] Ginčijamo sprendimo 49–52 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad pagal bylai reikšmingu laikotarpiu taikytą Airijos teisę ASI ir AOE, nors buvo įsteigtos Airijoje ir vykdė joje prekybos veiklą, nebuvo laikomos Airijos rezidentėmis mokesčių tikslais, nes jas tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliavusi bendrovė buvo Jungtinių Amerikos Valstijų rezidentė (*Apple Inc.*). Vis dėlto, kadangi, išskyrus Airijos filialus, ASI ir AOE neturėjo jokių padalinių mokesčių tikslais Jungtinėse Amerikos Valstijose ar kitur, Komisija padarė išvadą, kad jos yra „apatridės mokesčių rezidavimo tikslais“.

licencijos)[5]. Susitarimo šalys turėjo prisiimti iš šio susitarimo kylančią riziką. Pagrindinė rizika buvo prievolė padengti *Apple* grupės IN teisių vystymo sąnaudas. Bylai reikšmingu laikotarpiu, be kita ko, siekiant atsižvelgti į taikytinų teisės aktų pakeitimus, buvo atlikti keli sąnaudų pasidalijimo susitarimo pakeitimai (skundžiamo sprendimo 5 ir 6 punktai).

5. 2008 m. ASI sudarė susitarimą dėl rinkodaros paslaugų su *Apple Inc.* (toliau – rinkodaros paslaugų susitarimas), pagal kurį pastaroji bendrovė įsipareigojo teikti bendrovei ASI rinkodaros paslaugas, be kita ko, apimančias rinkodaros strategijų, programų ir pardavimų skatinimo kampanijų kūrimą, vystymą ir įgyvendinimą. Bendrovė ASI įsipareigojo mokėti *Apple Inc.* mokestį už šias paslaugas, atitinkantį procentinę dalį nuo *Apple Inc.* teikiant šias paslaugas „patirtų pagrįstų sąnaudų“, pridėjus pelno maržą (skundžiamo sprendimo 7 punktas).

## A. Dėl išankstinių sprendimų

6. 1990 m. spalio 12 d. rašte Airijos mokesčių institucijoms *Apple* grupės mokesčių konsultantai apibūdino bendrovės AOE pirmtakės, bendrovės *Apple Computer Ltd* (ACL), veiklą Airijoje, nurodydami jos Airijos filialo, įsteigto Korke (Airija), vykdomas funkcijas. Jie pažymėjo, kad šiam filialui priklauso turtas, susijęs su gamybos veikla, bet bendrovė AOE išlaikė naudojamų medžiagų, nebaigtų gaminti prekių ir pagamintų prekių nuosavybės teises. 1991 m. sausio 2 d. rašte *Apple* grupės mokesčių konsultantai Airijos mokesčių institucijoms pranešė apie naują bendrovę – ASI pirmtakę *Apple Computer Accessories Ltd* (ACAL) – ir nurodė, kad jos Airijos filialas yra atsakingas už aprūpinimą eksportui skirtomis Airijos gamintojų prekėmis. 1991 m. sausio 29 d. rašte (toliau – 1991 m. išankstinis sprendimas) Airijos mokesčių institucijos patvirtino *Apple* grupės pasiūlytas sąlygas, susijusias su ACL ir ACAL apmokestinamojo pelno apskaičiavimu Airijoje. ACL apmokestinamasis pelnas buvo apskaičiuotas remiantis Airijos filialo veiklos išlaidų procentine dalimi, sudarančia 65 % šių išlaidų metinės sumos, lygios [*konfidencialu*], ir 20 % nuo šią sumą [*konfidencialu*] viršijančių išlaidų. Jei bendrasis pelnas būtų mažesnis už sumą, gautą taikant šią formulę, grynasis pelnas būtų nustatomas remiantis šia mažesne suma. Apskaičiuojant šią sumą, į veiklos išlaidas įtraukiamos visos filialo patiriamos veiklos išlaidos, išskyrus perparduoti skirtas medžiagas ir sąnaudų dalį, susijusią su nematerialiuoju turtu, dėl kurios sąskaitas faktūras išrašė *Apple* grupės bendrovės. ACAL apmokestinamasis pelnas buvo apskaičiuojamas remiantis 12,5 % jos Airijos filialo veiklos sąnaudų (neįtraukiant perparduoti skirtų medžiagų) (skundžiamo sprendimo 11–16 punktai).

2007 m. gegužės 16 d. Airijos mokesčių institucijoms skirtame rašte *Apple* grupės mokesčių konsultantai apibendrino savo pasiūlymą dėl pakeisto bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų mokesčio bazės nustatymo metodo. Abiejose bylose buvo siūloma, kad apmokestinamasis pelnas atitiktų tam tikrą veiklos sąnaudų procentinę dalį, neįskaitant tokių sąnaudų, kaip *Apple* grupės susijusių bendrovių į sąskaitas faktūras įtrauktos sumos ir medžiagų sąnaudos. AOE Airijos filialo atveju buvo pasiūlyta pridėti sumą, atitinkančią šio filialo sukurtų gamybos proceso technologijų IN grąžą, lygią tam tikrai jo apyvartos procentinei daliai. Taip pat buvo pasiūlyta, kad susitarimas abiejų filialų atžvilgiu įsigaliotų nuo 2007 m. spalio 1 d., būtų taikomas penkerius metus, vėliau būtų kasmet atnaujinamas ir taikomas naujiems *Apple* grupės subjektams, jeigu jų veikla atitiktų bendrovių AOE ir ASI vykdomą veiklą. 2007 m. gegužės 23 d. rašte (toliau – 2007 m. išankstinis sprendimas) Airijos mokesčių institucijos patvirtino, kad sutinka su visais pasiūlymais. Toks susitarimas buvo taikomas iki 2014 mokestinių metų (skundžiamo sprendimo 17–21 punktai).

[5] Skundžiamame sprendime Bendrasis Teismas šias licencijas pavadino *Apple* grupės IN licencijomis. Šį pavadinimą, kurio cituodamas skundžiamo sprendimo ištraukas nekeisiu, ginčija Komisija, ji mano, kad jis yra netikslus, nes neatspindi fakto, jog aptariamos licencijos yra ASI ir AOE suteiktos teritorijos atžvilgiu ribotos licencijos.

## B. Dėl ginčijamo sprendimo

7. Ginčijamame sprendime Komisija padarė išvadą, kad išankstiniais sprendimais, kuriais buvo sumažinti mokesčiai, kuriuos ASI ir AOE būtų turėjusios mokėti vykdydamos įprastinę veiklą, šioms bendrovėms bylai reikšmingu laikotarpiu buvo suteikta veiklos pagalba, kuria pasinaudojo visa *Apple* grupė (417 ir 418 konstatuojamosios dalys). Teismas pripažino šią pagalbą neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalies c punktą (ginčijamo sprendimo 1 straipsnis) ir nurodė ją susigrąžinti (ginčijamo sprendimo 2 straipsnis).

8. Siekdama įrodyti atrankiojo pranašumo buvimą pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį šio sprendimo 8.2 skirsnyje Komisija rėmėsi jurisprudencijoje įtvirtinta trijų etapų analize[6].

9. Dėl pirmojo etapo, susijusio su referencinės sistemos nustatymu, ji nusprendė, kad ši sistema yra įprasta Airijos bendrovių pelno apmokestinimo tvarka, kurios tikslas – apmokestinti visų šioje šalyje apmokestinamų bendrovių pelną. Atsižvelgdama į šį tikslą Komisija laikėsi nuomonės, kad visų Airijoje apmokestinamų bendrovių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, nepriklausomai nuo to, ar jos yra rezidentės, ar nerezidentės, integruotos ar neintegruotos. Ji laikėsi nuomonės, kad 1997 m. *Taxes Consolidation Act* (Mokesčių konsolidavimo įstatymas, toliau – 1997 m. MKĮ) 25 straipsnio nuostatos, susijusios su bendrovių nerezidenčių apmokestinimu, sudaro ne atskirą referencinę sistemą, o referencinės sistemos sudėtinę dalį (ginčijamo sprendimo 227–243 konstatuojamosios dalys). Galiausiai pagal šį straipsnį bendrovė nerezidentė pelno mokesčiu apmokestinama tik tuo atveju, jei veiklą Airijoje vykdo per filialą arba agentūrą. Tokiais atvejais pelno mokestis taikomas „visoms jos prekybos pajamoms, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamoms per filialą arba agentūrą, taip pat visoms pajamoms iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas ar agentūra <…>“ (skundžiamo sprendimo 158 punktas).

10. Dėl antrojo etapo, kuriuo siekiama įvertinti, ar dėl nukrypimo nuo referencinės sistemos suteikiamas atrankusis pranašumas, Komisija visų pirma pažymėjo, kad, atsižvelgiant į 1997 m. MKĮ 25 straipsnio formuluotę ir tikslą, jis turėjo būti taikomas kartu su pelno priskyrimo metodu, kurį taikant galima nustatyti apmokestinamąjį pelną, kuris „apytikriai atitiktų rinkos sąlygomis ir taikant įprastų rinkos sąlygų principą gautiną rezultatą“ (253 konstatuojamoji dalis). Šis principas, kuriuo „siekiama užtikrinti, kad tos pačios integruotos grupės bendrovių tarpusavio sandoriai apmokestinimo tikslais būtų vertinami atsižvelgiant į pelną, kuris būtų gautas, jeigu tokius pat sandorius būtų sudariusios neintegruotos nepriklausomos bendrovės“, iš tiesų taikomas „įvairių tos pačios integruotos bendrovės padalinių, pavyzdžiui, filialų, kurie vykdo sandorius su kitais bendrovės, kuriai priklauso, padaliniais, vidaus sandoriams“ (252 ir 253 konstatuojamosios dalys). Šiomis aplinkybėmis Komisija taip pat aiškiai nurodė, kad tiesiogiai netaikys Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) sukurtų principų, visų pirma išdėstytų EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 7 straipsnio 2 dalyje ir 9 straipsnyje bei 2010 m. liepos 22 d. EBPO Tarybos patvirtintoje 2010 m. Pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms ataskaitoje, aprašančioje metodą, kurį EBPO leidžia taikyti įprastų rinkos sąlygų principui, apibrėžtam EBPO Sandorių kainodaros gairėse daugiašalėms įmonėms ir mokesčių administratoriams[7], pelną priskiriant nuolatiniam padaliniui (toliau – EBPO patvirtintas

[6] Žr. be kita ko, 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859 (toliau – Sprendimas *Fiat Chrysler*) 68 punktą.

[7] 2010 m. liepos mėn., OECD Publishing, Paryžius, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (toliau – EBPO sandorių kainodaros gairės).

metodas)[8], bet į juos bus atsižvelgiama kaip į naudingas gaires siekiant užtikrinti, kad pelno paskirstymo ir sandorių kainodaros mechanizmai padėtų pasiekti rinkos sąlygas atitinkančius rezultatus (255 konstatuojamoji dalis). Paskui Komisija savo analizę atliko remdamasi trimis atskirais argumentais, kurių kiekvienas leido padaryti išvadą, kad nagrinėjamu atveju buvo suteiktas atrankusis pranašumas. Šioje byloje svarbūs tik pirmieji du motyvai: pagrindiniai ir papildomi. Remdamasi *pagrindiniais motyvais* (ginčijamo sprendimo 265–321 konstatuojamosios dalys) Komisija nusprendė, kad dėl to, kad Airijos mokesčių administratorius išankstiniuose sprendimuose sutiko su neįrodyta prielaida, jog IN licencijos apmokestinimo atžvilgiu turi būti priskirtos ne Airijai – taigi, ASI ir AOE buveinėms (toliau – buveinės), o ne jų Airijos filialams, – minėtų bendrovių metinis apmokestinamasis pelnas nukrypo nuo apytikrio, bet patikimo rezultato, atitinkančio rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Remdamasi savo *papildomais motyvais* (ginčijamo sprendimo 325–360 konstatuojamosios dalys) Komisija nusprendė, kad net jei Airijos mokesčių administratorius būtų buvęs teisus sutikdamas su šia prielaida, rezultatas būtų buvęs toks pat, nes išankstiniuose sprendimuose patvirtinti pelno paskirstymo metodai buvo pagrįsti netinkamai pasirinkta metodika, dėl kurios ASI ir AOE mokėtina mokesčio suma bet kuriuo atveju buvo mažesnė už sumą, turimą mokėti neintegruotų bendrovių, kurių apmokestinamasis pelnas buvo nustatomas pagal kainas, suderėtų rinkoje pagal įprastų rinkos sąlygų principą.

11. Galiausiai trečiajame analizės etape Komisija nustatė, kad nei Airija, nei *Apple* nepateikė argumentų, susijusių su išankstiniais sprendimais suteikto atrankiojo pranašumo pateisinimu (ginčijamo sprendimo 404–411 konstatuojamosios dalys).

## III. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

12. Airija (byla T-778/16) ir ASI bei AOE (byla T-892/16) pareiškė ieškinius dėl ginčijamo sprendimo. Byloje T-778/16 Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei buvo leista įstoti į bylą palaikyti Airijos reikalavimų, o Lenkijos Respublikai – palaikyti Komisijos reikalavimų. Byloje T-892/16 ELPA priežiūros institucijai buvo leista įstoti į bylą palaikyti Komisijos reikalavimų, o Airijai – palaikyti ASI ir AOE reikalavimų. Bylos buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis. Grįsdamos savo ieškinius, viena vertus, Airija ir, kita vertus, ASI bei AOE atitinkamai pateikė devynis ir keturiolika didele dalimi sutampančių pagrindų, kuriuos Bendrasis Teismas išnagrinėjo kartu.

13. Skundžiamame sprendime, kiek tai susiję su šia byla, Bendrasis Teismas pirmiausia atmetė Airijos, ASI ir AOE pateiktus pagrindus, grindžiamus tuo, kad Komisija viršijo savo kompetenciją ir pažeidė valstybių narių autonomijos mokesčių srityje principą (103–124 punktai). Paskui jis išnagrinėjo pagrindus dėl klaidų, kurias Komisija padarė dėstydama savo *pagrindinius motyvus*. Tokiomis aplinkybėmis jis pirmiausia atmetė Airijos priekaištą, grindžiamą tuo, kad pranašumo ir atrankumo kriterijai buvo nagrinėjami kartu. Vėliau jis išnagrinėjo priekaištus dėl klaidų nustatant referencinę sistemą ir įprastinį apmokestinimą pagal Airijos mokesčių teisę. Baigęs šią analizę Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad Komisijos pateikti pagrindiniai motyvai buvo grindžiami „klaidingais vertinimais, susijusiais su įprastu apmokestinimu pagal šioje byloje

[8] Ginčijamo sprendimo 87–89 konstatuojamosiose dalyse Komisija išaiškino, kad EBPO patvirtintas metodas yra dviejų etapų analizė, pagal kurią pajamos paskirstomos nuolatinei buveinei. Pirmasis to metodo etapas – iškeliama hipotezė, kad nuolatinė buveinė yra atskira ir savarankiška įmonė „vykdanti tokią pačią arba panašią veiklą tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į per nuolatinę buveinę arba kitus tos įmonės padalinius įmonės vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką“. Sąvoka „vadovaujančių asmenų funkcijos“ pradėta vartoti būtent tokiomis aplinkybėmis. Taikant EBPO patvirtintą metodą, pirmajame etape nuolatinei buveinei priskiriama turto, kurio atžvilgiu nuolatinėje bendrovėje žmonės vykdo atitinkamas reikšmingas funkcijas, ekonominės nuosavybės teisė. Antrajame etape nuolatinės buveinės sandoriams su kitais bendrovės padaliniais pagal analogiją taikomos EBPO sandorių kainodaros gairės, siekiant užtikrinti, kad už visų jos funkcijų, susijusių su tais sandoriais, vykdymą būtų atlyginta įprastomis rinkos sąlygomis.

nagrinėjamu atveju taikytiną Airijos mokesčių teisę“ (skundžiamo sprendimo 249 punktas). Galiausiai Bendrasis Teismas „dėl išsamumo“ išnagrinėjo priekaištus dėl Komisijos atlikto faktinių aplinkybių vertinimo, susijusio su *Apple* grupės vidaus veikla, ir padarė išvadą, kad Komisijai nepavyko įrodyti, jog atsižvelgiant, viena vertus, į bendrovių ASI ir AOE Airijos filialų faktiškai vykdomą veiklą ir funkcijas ir, kita vertus, į strateginius sprendimus, priimamus ir įgyvendinamus ne šiuose filialuose, siekiant nustatyti bendrovių ASI ir AOE metinį apmokestinamąjį pelną Airijoje, IN licencijos turėjo būti priskirtos minėtiems filialams (skundžiamo sprendimo 310 punktas). Galiausiai Bendrasis Teismas išnagrinėjo pagrindus, susijusius su vertinimais, Komisijos atliktais pateikiant *papildomus motyvus*. Savo analizės pabaigoje pripažinęs, kad „[ASI] ir [AOE] apmokestinamojo pelno apskaičiavimo metodo [trūkumai] įrodo [išankstinių] sprendimų spragas ir tam tikrą nenuoseklumą“ (skundžiamo sprendimo 479 punktas), jis nusprendė, kad šių trūkumų nepakanka pranašumui, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, įrodyti.

14. Taigi Bendrasis Teismas panaikino visą ginčijamą sprendimą, neišnagrinėjęs kitų Airijos, ASI ir AOE nurodytų pagrindų, priteisė iš Komisijos ieškovių bylose T-778/16 ir T-892/16 patirtas bylinėjimosi išlaidas ir nurodė, Airijai byloje T-892/16, Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei, Lenkijos Respublikai ir ELPA priežiūros institucijai padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

## IV. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai

15. 2020 m. rugsėjo 25 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, jame Komisija prašė panaikinti skundžiamą sprendimą. Airija, ASI ir AOE, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir ELPA priežiūros institucija pateikė rašytines pastabas. 2023 m. balandžio 4 d. raštu ASI ir AOE advokatas informavo Teisingumo Teismą, kad po susijungimo pagal Airijos teisę nuo 2023 m. balandžio 2 d. AOE buvo prijungta prie AOI. Taigi, AOI pakeitė AOE, kaip šios bylos šalį. Bylos šalys buvo išklausytos 2023 m. gegužės 23 d. posėdyje. Komisija Teisingumo Teismo prašo panaikinti skundžiamą sprendimą, atmesti pirmąjį, antrąjį, antrąjį, trečiąjį, ketvirtąjį ir aštuntąjį pagrindus byloje T-778/16 ir pirmąjį, antrąjį, trečiąjį, ketvirtąjį, penktąjį, aštuntąjį bei keturioliktąjį pagrindus byloje T-892/16, grąžinti bylą Bendrajam Teismui likusiems pagrindams išnagrinėti ir atidėti bylinėjimosi Bendrajame Teisme ir Teisingumo Teisme išlaidų klausimo nagrinėjimą. ASI ir AOI Teisingumo Teismo prašo atmesti apeliacinį skundą ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas. Airija Teisingumo Teismo prašo atmesti apeliacinį skundą ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas. ELPA priežiūros institucija prašo Teisingumo Teismo visiškai patenkinti apeliacinį skundą, grąžinti bylą Bendrajam Teismui, kad šis išnagrinėtų likusius jo pagrindus, ir atidėti bylinėjimosi Bendrajame Teisme ir Teisingumo Teisme išlaidų klausimo nagrinėjimą. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Teisingumo Teismo prašo atmesti apeliacinį skundą ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

## V. Dėl apeliacinio skundo

16. Grįsdama apeliacinį skundą Komisija nurodo du pagrindus, kurių kiekvieną sudaro kelios dalys. Pirmasis apeliacinio skundo pagrindas susijęs su skundžiamo sprendimo punktais, kuriuose Bendrasis Teismas kritikavo pagrindinius motyvus. Antrasis ieškinio pagrindas susijęs su šio sprendimo dalimi, kurioje Bendrasis Teismas paneigė papildomus motyvus.

## A. Pirminės pastabos

17. Kaip jau matėme, remiantis sąnaudų pasidalijimo susitarimu, bylai reikšmingu laikotarpiu bendrovės ASI ir AOE turėjo IN licencijas ir mokėdavo *Apple Inc.* tam tikrą sumą grupės MTP veiklai finansuoti. Sąnaudų pasidalijimo susitarimai atitinka logišką siekį išvengti situacijos, kai, esant neaiškiems investicijų į MTP rezultatams, nebūtų galima susigrąžinti investicijas atlikusios įmonės galbūt patirtų nuostolių. MTP sąnaudos paskirstomos tarp grupės bendrovių, kaip ir galima grąža, kuri paskirstoma proporcingai bendrovei priskirtų sąnaudų procentinei daliai. Toks yra susitarimo pagrindimas, bet reikia turėti omenyje, kad tarptautinių įmonių praktikoje remiantis grupės vidaus sąnaudų pasidalijimo susitarimu sąnaudos ir atitinkamas pelnas gali būti paskirstomi jurisdikcijoms, kuriose apmokestinimas mažesnis. Nagrinėjamu atveju atsiejus dalies su *Apple* intelektine nuosavybe susijusių sąnaudų ir pelno paskirstymą nuo vietos, kurioje daugiausia buvo vykdoma MTP veikla, t. y. Kalifornijos, kur yra *Apple Inc.* buveinė, šios sąnaudos ir pelnas buvo perkelti į bendroves ASI bei AOE. Kaip jau minėta, nors bendrovės AOE ir ASI buvo įsteigtos Airijoje, bylai reikšmingu laikotarpiu jos nebuvo nei Airijos, nei kitų mokesčių jurisdikciją turinčių subjektų rezidentės. Airijoje jų mokestinė atsakomybė buvo ribota, kaip buvo numatyta 1997 m. MKĮ 25 straipsnyje, ir apėmė jų Airijos filialams priskirtiną pelną, todėl šiems filialams nepriskirtinas pelnas iš esmės faktiškai nebuvo apmokestinamas niekur[9]. Taigi, klausimo esmė susijusi su metodu, pagal kurį, 1997 m. MKĮ 25 straipsnyje nesant atitinkamų nuostatų, būdavo nustatomas Airijos filialams priskirtinas pelnas. Kadangi didžioji dalis ASI ir AOE pelno būdavo gaunama iš IN licencijų, siekiant tai nustatyti, iš pradžių būdavo keliamas klausimas, kaip šios licencijos turėjo būti priskiriamos tokių bendrovių viduje, turint omenyje skirtingas jų dalis, t. y. pirma, buveines ir, antra, Airijos filialus. Airijos ir Komisijos nuomonės šiais klausimais iš esmės skiriasi. Išankstiniais sprendimais iš tikrųjų buvo patvirtintas *Apple* pasiūlytas ASI ir AOE mokesčio bazės nustatymo metodas NI licencijų ir didžiosios dalies tokių bendrovių pelno priskyrimas už Airijos filialų ribų. Komisijos teigimu, taip priskiriant pelną bei sumažinant ASI ir AOE mokestinę atsakomybę, šioms bendrovėms buvo suteiktas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir visai *Apple* grupei buvo suteikta mokestinė pagalba.

## B. Dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo

18. Apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą sudaro trys dalys.

### *1. Dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirmos dalies*

19. Pirmojo pagrindo pirmoje dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas klaidingai išaiškino ginčijamą sprendimą, padarė teismo proceso tvarkos pažeidimą ir pateikė prieštaringus motyvus, kai skundžiamo sprendimo 125, 183–187, 228, 242 ir 243 punktuose nurodė, kad nusprendusi, jog IN licencijos mokesčių tikslais turėjo būti priskirtos Airijos filialams, nes bendrovių ASI ir AOE buveinės neturėjo darbuotojų ir nevykdė fizinės veiklos, kad užtikrintų jų kontrolę ir valdymą. Ji priskyrė pelną „atmetimo būdu“, kuris neatitiko 1997 m. MKĮ 25 straipsnio, įprastų rinkos sąlygų principo ir EBPO patvirtinto metodo. ASI ir AOI, Airija ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad Komisijos pateikti prieštaravimai yra nepriimtini, nereikšmingi ir bet kuriuo atveju nepagrįsti.

[9] Bendrajame Teisme ir Teisingumo Teismo posėdyje Komisija 2003 m. faktiškai sumokėtus ASI ir AOE pelno mokesčius įvertino 1 %, o 2004 m. – 0,005 %. ASI ir AOI tvirtina, kad šių bendrovių pelnas bylai reikšmingu laikotarpiu JAV buvo tinkamai apmokestintas atidėtuoju užsienio pajamų mokesčiu.

### *a) Analizė*

#### *1) Dėl priimtinumo*

20. Primenu, kad pagal SESV 256 straipsnio 1 dalį ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirmą pastraipą apeliaciją galima pateikti tik teisės klausimais. Tik Bendrasis Teismas turi kompetenciją nustatyti faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai jo išvados iš esmės neatitinka jam pateiktų bylos dokumentų, ir įvertinti pateiktus įrodymus[10]. Taigi faktinių aplinkybių nustatymas ir įrodymų vertinimas, išskyrus jų iškraipymo atvejį, nėra teisės klausimas, dėl kurio galima kreiptis į Teisingumo Teismą[11].

21. ASI ir AOI tvirtina, kad teiginys dėl Bendrajam Teismui apskųsto akto klaidingo aiškinimo nėra teisės klaidos nurodymas, išskyrus atvejį, kai šis aktas iškraipomas dėl to, kad Bendrasis Teismas jį akivaizdžiai klaidingai aiškina. Grįsdamos savo nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą, jos remiasi 2000 m. sausio 27 d. Sprendimu *DIR International Film ir kt. / Komisija*[12] ir 2016 m. lapkričio 30 d. Sprendimu *Komisija / Prancūzija ir Orange*[13]. Pirmajame iš šių sprendimų Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nors nagrinėdamas ieškinį dėl panaikinimo Bendrasis Teismas gali kitaip aiškinti ginčijamo akto motyvus nei jo rengėjas, o kai kuriomis aplinkybėmis ir atmesti pastarojo formalius motyvus, to daryti jis negali, jei tai nepateisinama esminiu veiksniu, nes tokiu atveju jis pakeistų akto autoriaus motyvus savaisiais ir padarytų teisės klaidą, kurią būtų galima apskųsti Teisingumo Teismui[14]. Nors tiesa, kad tame sprendime Teisingumo Teismas padarė išvadą, jog nagrinėjamo sprendimo turinys buvo iškraipytas[15], vis dėlto remiantis šia aplinkybe negalima daryti išvados, nors to norėtų ASI ir AOI, kad apeliaciniame procese galima remtis *tik* akivaizdžiai netiksliu Bendrojo Teismo pateiktu skundžiamo akto išaiškinimu. Vis dėlto tokia išvada prieštarautų priešingam tokio precedento pritaikymui Teisingumo Teismo jurisprudencijoje[16]. Kalbant apie Sprendimą *Komisija / Prancūzija ir Orange*, pakanka pažymėti, kad šio sprendimo 102 punkte, kuriuo remiasi ASI ir AOI, Teisingumo Teismas tik konstatavo, jog Komisija nepateikė argumentų, pagrindžiančių jos teiginį dėl Bendrajame Teisme ginčijamo sprendimo iškraipymo. Taigi, šiame punkte nėra jokių ASI ir AOE pareikštą nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą pagrindžiančių argumentų. Taip pat pažymiu, kad Teisingumo Teismas jau yra aiškiai atmetęs analogišką prieštaravimą 2022 m. kovo 10 d. Sprendime *Komisija / Freistaat Bayern ir kt.*[17], kuriame teigė, kad Bendrojo Teismo pateiktas sprendimo, kurio teisėtumą jis turėjo įvertinti nagrinėdamas ieškinį dėl panaikinimo, išaiškinimo teisingumas yra priimtinas teisės klausimas nagrinėjant apeliacinį skundą[18]. Apskritai Teisingumo Teismui nagrinėjant apeliacinį skundą, Komisijos sprendimo, priimto remiantis SESV 108 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa, teisingo aiškinimo klausimui Teisingumo Teismo

[10] Žr. 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimą *Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Komisija* (C-492/21 P, EU:C:2023:354, 106 punktas).

[11] Žr. 2023 m. birželio 22 d. Sprendimą *Gmina Miasto Gdynia ir Port Lotniczy Gdynia Kosakowo / Komisija* (C-163/22 P, EU:C:2023:515, 99 punktas).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (toliau – Sprendimas *DIR International*).

[13] C--486/15 P, EU:C:2016:912 (toliau – Sprendimas *Komisija / Prancūzija ir Orange*).

[14] Žr. Sprendimo *DIR International* 42 punktą.

[15] Žr. Sprendimo *DIR International* 48 punktą.

[16] Žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 142–144 punktai). Taip pat žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimą *World Duty Free Group ir Espagne / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 70–79 punktai).

[17] C-167/19 P ir C-171/19 P, EU:C:2022:176, 47 punktas. 2020 m. kovo 11 d. Sprendimas *Komisija / Gmina Miasto Gdynia ir Port Lotniczy Gdynia Kosakowo* (C-56/18 P, EU:C:2020:192, 121 punktas).

[18] Tai taip pat netiesiogiai nurodoma 2017 m. rugsėjo 20 d. Sprendime *Komisija / Frucona Košice* (C-300/16 P, EU:C:2017:706, 35–37 punktai), 2019 m. lapkričio 14 d. Sprendime *Silec Cable ir General Cable / Komisija* (C-599/18 P, EU:C:2019:966, 82 punktas), 2019 m. sausio 31 d. Sprendime *Pandalis / EUIPO* (C-194/17 P, EU:C:2019:80, 102–109 punktai) ir 2017 m. rugsėjo 7 d. Nutartyje *Natural Instinct /M. I. Industries* (C-218/17 P, EU:C:2017:655, 4 punktas).

kontrolė negali būti netaikoma motyvuojant tuo, kad tai yra „fakto klausimas“. Nors neatmetu, kad gali būti atvejų, kai, nurodant tokio akto aiškinimo klaidą, iš tikrųjų būtų siekiama, kad Teisingumo Teismas iš naujo išnagrinėtų Bendrojo Teismo atliktą faktinių aplinkybių įvertinimą, mano nuomone, taip akivaizdžiai nėra nagrinėjamo prieštaravimo, susijusio su tinkamu Komisijos argumentų ir jos taikyto teisinio kriterijaus supratimu, atveju. Taigi, šiuo atveju Komisija, remdamasi neteisingu ginčijamo sprendimo išaiškinimu, nurodė teisės klaidą, dėl kurios gali būti pateiktas skundas apeliacinės instancijos teismui.

22. Airija teigia, kad apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirma dalis yra nereikšminga, nes net darant prielaidą, kad Bendrasis Teismas klaidingai aiškino ginčijamą sprendimą, pelno, gauto iš IN licencijų, nepriskyrimas Airijos filialams liktų patvirtintas remiantis vien faktinėmis išvadomis dėl šių filialų veiklos, nurodytos likusioje skundžiamo sprendimo dalyje. Šiuo klausimu primenu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją pagrindas, nukreiptas prieš skundžiamo sprendimo motyvuojamosios dalies punktus, nesusijusius su šio sprendimo rezoliucine dalimi, yra nereikšmingas ir turi būti atmestas [19]. Skundžiamame sprendime Bendrasis Teismas ne tik konstatavo, kad pagrindiniai motyvai buvo grindžiami klaidingais įprasto apmokestinimo pagal taikytiną Airijos mokesčių teisę vertinimais, bet ir išnagrinėjo Airijos bei ASI ir AOE pateiktus prieštaravimus dėl Komisijos atlikto *Apple* grupės veiklos faktinių aplinkybių vertinimo ir jiems pritarė. Iš to matyti, kad siekdama naudingai užginčyti Bendrojo Teismo išvadas dėl pagrindinių motyvų trūkumų, grindžiamas dviem atskiromis ir savarankiškomis motyvų grupėmis, Komisija privalėjo pateikti prieštaravimus dėl abiejų tokių motyvų grupių. Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo struktūra yra būtent tokia. Šio pagrindo pirmoje dalyje kritikuojama Bendrojo Teismo išvada, kad savo pagrindiniuose motyvuose Komisija taikė „atmetimo metodą“, o antroje ir trečioje dalyse ginčijami motyvai, kuriais remdamasis Bendrasis Teismas paneigė minėtą faktinių aplinkybių vertinimą. Nors atskirai nagrinėjamų kiekvienoje iš šių dalių išdėstytų prieštaravimų, jeigu jie būtų priimti, savaime nepakanka, kad skundžiamas sprendimas būtų panaikintas, negalima daryti išvados, kad jie yra nereikšmingi, nes turi būti nagrinėjami viso apeliacinio skundo pirmojo pagrindo kontekste. Taigi, mano nuomone, Airijos prieštaravimą reikia atmesti.

*2) Dėl bylos esmės*

*i) Dėl pirmojo prieštaravimo: ginčijamo sprendimo aiškinimo klaida*

23. Pirmiausia reikia pažymėti, kad Komisija neginčija motyvavimo „atmetimo būdu“ nesuderinamumo su 1997 m. MKĮ 25 straipsniu, įprastų rinkos sąlygų principu ar EBPO patvirtintu metodu. Vis dėlto ji teigia, kad tokio motyvavimo netaikė. Atsižvelgdamas į tai, manau, kad būtina glaustai priminti Komisijos pagrindinių motyvų punktus. Laikantis ginčijamo sprendimo struktūros, šiuos motyvus sudaro keturios dalys.

24. *Pirmojoje dalyje*, išdėstytoje šio sprendimo 8.2.2.1 skirsnyje, Komisija pateikė dvi prielaidas, kuriomis rėmėsi likusioje analizės dalyje. Ji tvirtino, pirma, kad taikant 1997 m. MKĮ 25 straipsnį reikalaujama iš anksto nustatyti šioje nuostatoje neapibrėžtą pelno priskyrimo metodą, ir, antra, kad šis metodas turi lemti įprastų rinkos sąlygų principą atitinkantį rezultatą. Abiejų šių prielaidų teisingumą Bendrasis Teismas aiškiai pripažino: pirmosios – skundžiamo sprendimo 113 punkte, antrosios – 211 ir 212 punktuose, ir jų nepaneigė nei pateikdamas atskirąjį skundą dėl skundžiamo sprendimo, nei papildomai nagrinėjamoje byloje. Nepaisant to, kad šiuo klausimu nesiginčijama, bet kuriuo atveju reikia pažymėti, kad Bendrojo Teismo išvados, susijusios su įprastų rinkos

[19] Žr. 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimą *Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro ir kt. / Komisija* (C-549/21 P, EU:C:2023:340, 80 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

sąlygų principo taikymu atsižvelgiant į 1997 m. MKĮ 25 straipsnį, visiškai atitinka Sprendimą *Fiat Chrysler*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad Komisija gali remtis šiuo principu tik jeigu ir tiek, kiek jo taikymas numatytas atitinkamos valstybės narės mokesčių teisės aktuose[20]. Iš tikrųjų, pirma, skundžiamo sprendimo 221 punkte Bendrasis Teismas aiškiai atmetė Komisijos teiginį, kad iš SESV 107 straipsnio 1 dalies kyla savarankiška valstybių narių pareiga taikyti minėtą principą. Antra, iš šio sprendimo 210, 211, 218–220 ir 247 punktų konkrečiai matyti, kad nagrinėjamu atveju įprastų rinkos sąlygų principo taikymas yra grindžiamas Airijos teisės normomis, susijusiomis su bendrovių apmokestinimu, ir yra pateisinamas Komisijos nustatyta ir Bendrojo Teismo patvirtinta referencine sistema. Be to, neatrodo, kad Airijos mokesčių administratoriaus praktikoje būtų buvę nustatyti kokie nors įprastų rinkos sąlygų principo taikymo metodai ar kriterijai, kurių Komisija faktiškai netaikė nacionalinės mokesčių sistemos atžvilgiu išoriniams parametrams ir taisyklėms. Vis dėlto skundžiamo sprendimo 239 punkte Bendrasis Teismas konstatavo, kad 1997 m. MKĮ 25 straipsnio taikymas, kaip jį apibūdino Airija, ir funkcinė bei faktinių aplinkybių analizė, atliekama pirmuoju pagal EBPO patvirtintą metodą siūlomos analizės etapu, tam tikru mastu sutampa[21]. Galiausiai, kaip konstatavo Bendrasis Teismas, visų pirma skundžiamo sprendimo 433 punkte, pati Airija nepakankamai paaiškino, kuo konkrečiai buvo pagrįsti parametrai, į kuriuos išankstiniuose sprendimuose atsižvelgta apskaičiuojant ASI ir AOE apmokestinamąjį pelną.

25. Savo pagrindinių motyvų *antrojoje dalyje*, išdėstytoje ginčijamo sprendimo 8.2.2.2 skirsnio a punkte, Komisija nurodė įprastų rinkos sąlygų principu grindžiamą pelno priskyrimo metodą, kuriuo, jos nuomone, Airijos mokesčių administratorius turėjo vadovautis pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį. Šio sprendimo 272 konstatuojamojoje dalyje ji nurodė, kad taikant šį straipsnį bendrovės nerezidentės filialui priskirtinas pelnas yra pelnas, kurį tas filialas „būtų gavęs įprastomis rinkos sąlygomis, visų pirma vykdydamas sandorius su kitais bendrovės padaliniais, jeigu jis būtų atskira ir nepriklausoma įmonė, vykdanti tokią pačią ar panašią veiklą tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į bendrovės per savo filialą ar kitus bendrovės padalinius naudojamą turtą, vykdomas funkcijas ir prisiimamą riziką“. Taigi, Komisijos teigimu, nagrinėjamu atveju Airijos valdžios institucijos, prieš patvirtindamos *Apple* pasiūlytą pelno paskirstymo metodą, privalėjo įsitikinti, ar, kaip teigė *Apple*, IN licencijos ir su jomis susijęs pelnas turėjo būti priskirti ne Airijoje, ir šiuo tikslu turėjo palyginti bendrovių ASI ir AOE vykdytas funkcijas, naudotą turtą ir riziką, kurią jos prisiėmė atitinkamai per savo buveines ir per savo Airijos filialus (273 konstatuojamoji dalis).

26. Savo pagrindinių motyvų *trečiojoje dalyje* Komisija pati atliko šį patikrinimą pagal šio sprendimo 275 konstatuojamojoje dalyje nurodytą schemą ir tam išnagrinėjo du skirtingus scenarijus, kuriais rėmėsi Airija ir *Apple*, siekdamos pagrįsti IN licencijų priskyrimą ne Airijoje. Šie scenarijai, kurių pirmasis grindžiamas buveinių vykdomomis funkcijomis, o antrasis – *Apple Inc.* vykdomomis funkcijomis, buvo išnagrinėti atitinkamai ginčijamo sprendimo 8.2.2.2 skirsnio b punkte (276–307 konstatuojamosios dalys) ir 8.2.2.2 skirsnio c punkte (308–318 konstatuojamosios dalys). Nagrinėdama pirmąjį iš šių scenarijų Komisija tariamai taikė Bendrojo Teismo kritikuotą „atmetimo“ metodą. Taigi būtina glaustai priminti du skirtingus šio tyrimo etapus. Pirmuoju etapu Komisija 281–293 konstatuojamosiose dalyse išnagrinėjo buveinių padėtį. Pirmiausia ji pažymėjo, kad bylai reikšmingu laikotarpiu šios buveinės egzistavo tik „popieriuje“, nes neturėjo darbuotojų ir nebuvo fiziškai įsteigtos už Airijos ribų, o joms priskirtas funkcijas galėjo atlikti tik atitinkamų valdybų nariai (281 konstatuojamoji dalis). Vis dėlto vieninteliuose jai pateiktuose tokių valdybų vykdytos veiklos įrodymuose nenurodyta jokios su IN

[20] Visų pirma žr. Sprendimo *Fiat Chrysler* 73, 74 ir 96–105 punktus.

[21] Pagal EBPO patvirtintą metodą pirmuoju analizės etapu siekiama nustatyti turtą, funkcijas ir riziką, kurie turi būti priskirti bendrovės nuolatinei buveinei.

licencijomis susijusios veiklos, neminimos ir jokios diskusijos ar sprendimai dėl išlaidų pasidalijimo susitarimo sudarymo ar pakeitimo, bent jau iki 2014 m. pabaigos (282–285 konstatuojamosios dalys). Šiomis aplinkybėmis ji atmetė, kaip neaiškų ir nepagrįstą, *Apple* teiginį, kad ASI ir AOE valdybų veikla buvo vykdoma „nesuskaitoma daugybe būdų“, pažymėdama, kad, be kita ko, jei ši veikla iš tiesų būtų buvusi svarbi, būtų laikoma, kad ASI ir AOE turi nuolatines buveines Jungtinėse Amerikos Valstijose, nes dauguma šių valdybų narių buvo įsikūrę ten (287 konstatuojamoji dalis). Toliau 288 ir 289 konstatuojamosiose dalyse, kuriomis, be kita ko, remiasi Bendrasis Teismas, Komisija pažymėjo ne tik tai, kad, pirma, nėra buveinių veiklos, susijusios su IN licencijomis, įrodymų, bet ir tai, kad šios buveinės net neturėjo pajėgumų aktyvioms šios srities valdymo funkcijoms vykdyti, ir, antra, kad, nesant buveinių darbuotojų, šias funkcijas, įskaitant tas, kurios pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą buvo priskirtos bendrovėms ASI ir AOE, galėjo vykdyti tik Airijos filialai[22]. Taigi, ginčijamo sprendimo 293 konstatuojamojoje dalyje Komisija padarė išvadą, jog buveinės „nekontroliavo ir nevaldė [IN] licencijų <…> taip, kad galėtų iš jų gauti tų bendrovių ataskaitose nurodomas pajamas“. Antruoju tyrimo etapu Komisija atsižvelgė į Airijos filialų padėtį, kad įrodytų, jog jei analizė būtų atlikta atsižvelgiant tik į šių filialų atliekamas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką, jos rezultatas būtų buvęs toks pat. Taigi, ginčijamo sprendimo 296–303 konstatuojamosiose dalyse ji išvardijo minėtų filialų vykdytas funkcijas, dėl kurių manė, kad Airijos mokesčių institucijos turėjo nepriimti nepagrįsto *Apple* teiginio, kad visos IN licencijos ir su jomis susijęs pelnas turėjo būti priskirti už Airijos ribų. Ginčijamo sprendimo 305 konstatuojamojoje dalyje Komisija padarė išvadą, kad, pirma, toks pelno paskirstymas neatspindi paskirstymo, su kuriuo Airijos filialai būtų sutikę, jeigu jie būtų buvę įprastomis rinkos sąlygomis veikiančios atskiros ir savarankiškos įmonės, ir, antra, kad atsižvelgiant į tai, jog pagrindinės buveinės funkcijų nevykdė ir (arba) atsižvelgiant į Airijos filialų vykdytas funkcijas, IN licencijos mokesčių tikslais turėjo būti priskirtos pastariesiems.

27. Galiausiai pagrindinių motyvų *ketvirtojoje* dalyje, išdėstytoje 8.2.2.2 skirsnio c punkte, Komisija rėmėsi savo ankstesne analize ir konstatavo, kad, atsižvelgiant į IN licencijų ir su jomis susijusio pelno paskirstymo metodą, kurį taikė Airijos mokesčių institucijos, išankstiniais sprendimais buvo labai sumažintas Airijoje apmokestintinas bendrovių ASI ir AOE pelnas, taigi, šioms bendrovėms buvo suteiktas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

28. Iš to, kas išdėstyta, galima daryti toliau nurodytas išvadas dėl požiūrio, kurio Komisija laikėsi savo pagrindiniuose motyvuose. Pirma, remdamasi 1997 m. MKĮ 25 straipsniu ir siekdama pagal šį straipsnį užtikrinti, kad bendrovių ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas būtų nustatytas vadovaujantis įprastų rinkos sąlygų principu, ji nusprendė, kad reikia taikyti teisinį kriterijų, pagal kurį atitinkamai Airijos buveinių ir filialų vykdomos funkcijos būtų *lyginamos* atsižvelgiant į IN licencijas. Antra, taikydama šį kriterijų ji *atskirai išnagrinėjo* kiekvieno iš šių subjektų vaidmenį šių licencijų atžvilgiu. Trečia, šio tyrimo pabaigoje ji nustatė, pirma, visišką su IN licencijomis susijusių *funkcijų nebuvimą* buveinėse ir, antra, Airijos filialų *aktyvų vaidmenį*, pasireiškiantį tuo, kad jie prisiėmė daug funkcijų – kai kurios iš jų net buvo laikomos „labai svarbiomis“ – ir su šių licencijų valdymu bei naudojimu susijusią riziką. Ketvirta, išvada, kad buveinėse nebuvo vykdomos svarbios funkcijos, grindžiama tuo, kad *Apple* nepateikė priešingų įrodymų, ir teiginiu, kad buveinėse faktiškai nebuvo veiksmingų pajėgumų minėtoms funkcijoms atlikti. Penkta, nei Komisijos pagrindiniai, nei išimtiniai motyvai grindžiami ne *personalo ir fizinių buveinių*

[22] Panašūs argumentai išdėstyti ginčijamo sprendimo 290 ir 323 konstatuojamosiose dalyse, o bendresnė nuoroda į fizinių buveinių ir personalo nebuvimą pateikiama daugelyje minėto sprendimo konstatuojamųjų dalių ir jo 8.2.2.2 skirsnio b punkto antraštėje.

*nebuvimo* konstatavimu, nepaisant to, kad šis teiginys ne kartą pakartotas ginčijamo sprendimo konstatuojamosiose dalyse, o veikiau tuo, kad pastarosios nevykdė su IN licencijomis susijusių *funkcijų*.

29. Iš to aiškėja, kad, priešingai, nei skundžiamo sprendimo ginčijamuose punktuose konstatavo Bendrasis Teismas, išvadą, kad IN licencijos ir iš jų gautas pelnas turėjo būti priskirti Airijos filialams, Komisija padarė ne remdamasi pačiu nustatytu faktu, kad buveinės neturėjo darbuotojų ir nebuvo fiziškai įsteigtos, o veikiau susiejusi dvi skirtingas išvadas – būtent, pirma, kad buveinės nevykdė jokių funkcijų ir neprisiėmė jokios rizikos, ir, antra, kad filialai vykdė daug funkcijų ir prisiėmė didelę riziką – taikydama ginčijamo sprendimo 272 konstatuojamojoje dalyje nurodytą teisinį kriterijų, pagal kurį reikėjo būtent palyginti įvairių ASI ir AOE sudarančių subjektų vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką.

30. Remdamasis išdėstytų argumentų visuma manau, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai, klaidingai išaiškinęs ginčijamą sprendimą, priėjo prie išvados, jog Komisija savo pagrindiniuose motyvuose pritaikė „atmetimo metodą“. Dėl šios klaidos paneigiamos ne tik skundžiamo sprendimo 187 ir 188 punktuose Bendrojo Teismo padarytos išvados, susijusios su 1997 m. MKĮ 25 straipsniu, bet ir šio sprendimo motyvai, kuriuose Bendrasis Teismas sukritikavo kitus Komisijos vertinimus dėl įprasto pelno apmokestinimo pagal Airijos mokesčių teisę, atitinkamai susijusius su įprastų rinkos sąlygų principu (228 ir 229 punktai) ir su EBPO patvirtintu metodu (243 ir 244 punktai). Būtent dėl tos pačios aiškinimo klaidos Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad požiūris, kuriuo Komisija vadovavosi ginčijamame sprendime, neatitinka nei šio principo, nei šio metodo.

*ii) Antrasis prieštaravimas: teismo proceso tvarkos pažeidimas*

31. Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirmosios dalies antrajame prieštaravime, kuriame daroma nuoroda į 2013 m. spalio 24 d. Sprendimą *Land Burgenland ir kt. / Komisija*[23], Komisija iš esmės teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teismo proceso tvarkos pažeidimą, nes neatsižvelgė į ginčijamo sprendimo 296–303 konstatuojamosiose dalyse pateiktą Airijos filialų atliekamų funkcijų analizę, kaip ir į pirmojoje instancijoje jos išdėstytus argumentus, kuriuose šios funkcijos buvo išaiškintos išsamiau.

32. Mano nuomone, tokiam prieštaravimui pritarti negalima. Nesant reikalo išsakyti nuomonės dėl Komisijos nurodyto precedento – kai Teisingumo Teismas konstatavo, kad Bendrasis Teismas neišnagrinėjo argumentų, iš esmės pateiktų dokumente, kuriuo buvo pareikštas ieškinys, ir išplėtotų tik vėliau, vykstant procesui – nereikšmingumo, pakanka pažymėti, kad Komisija iš esmės ketina sukritikuoti kaip teismo proceso tvarkos pažeidimą aplinkybę, kad Bendrasis Teismas laikėsi kitokio ginčijamo sprendimo aiškinimo nei tas, kurio laikėsi ji pati. Kaip priminta šios išvados 18 punkte, Bendrasis Teismas ne tik privalėjo išaiškinti šį sprendimą, bet ir turėjo teisę nukrypti nuo Komisijos bylos nagrinėjimo metu pateikto aiškinimo, jeigu tai buvo pagrįsta. Nagrinėjamu atveju iš viso skundžiamo sprendimo teksto matyti, kad nuspręsdamas, jog Komisija rėmėsi „atmetimo“ metodu, Bendrasis Teismas nepraleido nė vieno ginčijamo sprendimo elemento, įskaitant Airijos filialų vykdomų funkcijų analizę, tik kitaip nei Komisija išaiškino šių atskirų elementų svarbą ir jų išdėstymą šio sprendimo struktūroje. Taigi šiomis aplinkybėmis Komisijos prieštaravimas stokoja savarankiškumo ir yra painiojamas su rėmimusi aiškinimo klaida.

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

*iii) Dėl trečiojo prieštaravimo: prieštaringumas ir nepakankamas motyvavimas*

33. Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirmosios dalies trečiajame prieštaravime Komisija kritikuoja Bendrąjį Teismą dėl dviejų motyvavimo trūkumų.

34. Pirma, remdamasi tais pačiais argumentais, pateiktais pagrindžiant ką tik išnagrinėtą teismo proceso tvarkos pažeidimą, Komisija teigia, kad skundžiamas sprendimas nėra pakankamai motyvuotas tiek, kiek jame daroma išvada, kad pagrindiniai motyvai grindžiami „atmetimo“ metodu, nes jame nenurodomos priežastys, dėl kurių Bendrasis Teismas neatsižvelgė į Komisijos atliktą Airijos filialų funkcijų analizę. Šiuo klausimu iš esmės dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šios išvados 28 punkte, manau, kad Komisijos kritika turi būti atmesta kaip nepagrįsta.

35. Antra, Komisija nurodo, kad skundžiamo sprendimo motyvai yra prieštaringi. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad esama aiškaus prieštaravimo tarp, viena vertus, skundžiamo sprendimo 186, 228 ir 243 punktuose Bendrojo Teismo padarytų išvadų, kad Komisija nesiekė įrodyti, jog IN licencijų priskyrimą Airijos filialams lėmė jų realiai vykdyta veikla, ir, kita vertus, to sprendimo 283, 284 ir 295 punktų, kuriuose Bendrasis Teismas, atvirkščiai, nusprendė, kad Komisija nustatė minėtų filialų vykdomas funkcijas, kuriomis, jo nuomone, toks priskyrimas buvo pateisintas. Tokio prieštaravimo negalima paaiškinti, kaip siūlo ASI ir AOI, aiškinant skundžiamą sprendimą taip, kad Bendrasis Teismas iš tikrųjų kritikavo Komisiją dėl to, kad ji vadovavosi ne „atmetimo“, o „mišriu“ metodu. Iš tikrųjų tokiam aiškinimui prieštarauja ne tik aiški minėto sprendimo formuluotė, bet ir įvairių jo dalių, kuriose yra Komisijos nurodomi motyvų prieštaringumą lemiantys punktai, tarpusavio ryšys. Skundžiamo sprendimo 255–295 punktai sudaro trečiąją su pagrindinių motyvų analize susijusių motyvų dalį. Iš šio sprendimo 250 punkto matyti, kad šioje dalyje pateikti vertinimai buvo atlikti „išsamumo sumetimais“ (*for the sake of completeness*), nes analizės antrosios dalies pabaigoje Bendrasis Teismas jau buvo padaręs išvadą, jog pagrindiniai motyvai „buvo grindžiami klaidingais vertinimais, susijusiais su įprastu apmokestinimu pagal šioje byloje nagrinėjamu atveju taikytiną Airijos mokesčių teisę“. Kitaip tariant, skundžiamo sprendimo 255–295 punktai, atsižvelgiant į Bendrojo Teismo argumentų struktūrą, yra pertekliniai. Iš tikrųjų neatrodo, kad 249 punkte pateikta išvada yra tarpinio pobūdžio ir kad jai padaryti reikėjo atlikti šio sprendimo 255–295 punktuose išdėstytą papildomą analizę, kurią Bendrasis Teismas atliko tik siekdamas išsamumo. Taigi, mano nuomone, apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirmosios dalies trečiajam pagrindui, kiek jis susijęs su motyvų prieštaringumu, turi būti pritarta.

***b) Išvada dėl pirmojo pagrindo pirmosios dalies***

36. Atsižvelgdamas į visus išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui pritarti apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirmajai daliai.

***2. Dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antrosios dalies***

37. Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antroji dalis susijusi su skundžiamo sprendimo 251–311 punktais, kuriuose Bendrasis Teismas išnagrinėjo Komisijos atliktus *Apple* grupės vidaus veiklos vertinimus, paeiliui peržiūrėdamas ASI Airijos filialo veiklą (255–284 punktai), AOE Airijos filialo veiklą (285–295 punktai) ir ne šiuose filialuose vykdomą veiklą (296–309 punktai). Komisija nesutinka su Bendrojo Teismo netiesioginiu pripažinimu, kad *Apple Inc*. vykdytos funkcijos yra svarbios nustatant Airijoje apmokestinamą ASI ir AOE pelną. Ji teigia: kadangi *Apple Inc*. yra atskiras nuo ASI ir AOE subjektas, jos, kaip patronuojančiosios bendrovės,

funkcijos, susijusios su *Apple* grupės intelektine nuosavybe, ar atliekamos vykdant grupės vidaus susitarimus, nesvarbu, ar jos atliekamos visos grupės, ar konkrečiai šių bendrovių „naudai“, ar „už jas“ („jų vardu“), neturi jokios įtakos sprendžiant klausimą, kuriam šių bendrovių Airijos filialui ar buveinei jų turimos teritoriškai apribotos licencijos turėjo būti priskirtos apmokestinimo tikslais. Komisija pateikia du atskirus prieštaravimus. Pirmasis susijęs su teismo proceso tvarkos pažeidimu ir motyvų nepakankamu bei prieštaringumu, antrasis – su SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, Airijos teisės iškraipymu ir teismo proceso tvarkos pažeidimu. ASI ir AOE, taip pat Airija ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, pateikdamos iš esmės sutampančius argumentus, nurodo, kad Komisijos pateikti prieštaravimai yra iš dalies nepriimtini, taip pat nereikšmingi ir bet kuriuo atveju nepagrįsti. Pakeisdamas Komisijos nustatytą pateikimo tvarką, nagrinėjimą pradėsiu nuo antrojo prieštaravimo.

### *a) Dėl antrojo prieštaravimo*

38. Komisija visų pirma teigia, kad remdamasis *Apple Inc*. funkcijomis Bendrasis Teismas pažeidė atskiro subjekto požiūrį ir įprastų rinkos sąlygų principą, kuriuo grindžiamas 1997 m. MKĮ 25 straipsnis. Kadangi pagal 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (toliau – Sprendimas *Andres*)[24] nacionalinės teisės aiškinimo ir taikymo klaida yra SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimo ir taikymo klaida, Bendrasis Teismas taip pat pažeidė šią nuostatą. Konkrečiau kalbant, Bendrasis Teismas teisingai išaiškino Airijos teisę, kai skundžiamo sprendimo 248 punkte nurodė, kad „Komisijai taip pat negalima priekaištauti iš esmės rėmusis EBPO patvirtintu metodu, kai ji nusprendė, kad pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį priskiriant pelną bendrovės nerezidentės Airijos filialui reikia atsižvelgti į turto, vykdomų funkcijų ir prisiimamos rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių“. Vis dėlto šio sprendimo 255–302 punktuose jis taikė kitokį ir klaidingą „teisinį kriterijų“, Airijos filialų atliekamas funkcijas lygindamas su *Apple Inc*., o ne su buveinių atliekamomis funkcijomis. Papildomai Komisija teigia, kad įprastų rinkos sąlygų principo ir atskiro subjekto požiūrio pažeidimas yra akivaizdus nacionalinės teisės iškraipymas. Galiausiai Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teismo proceso tvarkos pažeidimą, nes rėmėsi nepriimtinais įrodymais.

#### *1) Dėl priimtinumo*

39. ASI ir AOI, taip pat Airija ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad nagrinėjamas prieštaravimas yra nepriimtinas, nes juo siekiama užginčyti Bendrojo Teismo atliktą faktų ir įrodymų įvertinimą.

40. Jau turėjau progą priminti, kad Teisingumo Teismo jurisdikcijai nepriklauso nei nustatyti faktinių aplinkybių, nei iš esmės nagrinėti įrodymų, kuriais Bendrasis Teismas grindė šias faktines aplinkybes, faktinės aplinkybės nėra jo paties iš esmės netiksliai nustatytos ir jam pateikti įrodymai nebuvo iškraipyti[25]. Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, Bendrajam Teismui konstatavus ar įvertinus faktines aplinkybes, pagal SESV 256 straipsnį Teisingumo Teismas turi jurisdikciją patikrinti Bendrojo Teismo pateiktą teisinį šių faktinių aplinkybių ir jomis remiantis padarytų teisinių išvadų vertinimą. Teisingumo Teismo jurisdikcija atlikti kontrolę apima, be kita ko, klausimą, ar buvo laikomasi taisyklių, susijusių su įrodinėjimo pareiga ir įrodymų rinkimu, ir klausimą, ar vertindamas faktines aplinkybes ir įrodymus Bendrasis Teismas taikė teisingus

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

[25] Šiuo klausimu žr. 2023 m. birželio 8 d. Sprendimą *Severstal ir NLMK/Komisija* (C-747/21 P ir C-748/21 P, EU:C:2023:459, 45 ir 46 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

teisinius kriterijus [26]. Nagrinėjamu atveju, kaip jau minėta, Komisija tvirtina, kad atsižvelgęs į *Apple Inc*. funkcijas Bendrasis Teismas padarė klaidą, dėl kurios skundžiamo sprendimo 251–311 punktuose atlikta faktinių aplinkybių analizė ir jos rezultatai yra klaidingi, o tai lemia neteisingą nacionalinės teisės taikymą ir SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimą. Taigi, Komisijos argumentai yra susiję su standarto, pagal kurį Teisingumo Teismas kvalifikavo faktines aplinkybes („teisinio kriterijaus“, kurį taikė Teisingumo Teismas), atitiktimi Airijos teisei ir iš to kylančiomis teisinėmis pasekmėmis. Tokiomis aplinkybėmis man atrodo aišku, kad šiuo prieštaravimu apskritai nesiekiama užginčyti Bendrojo Teismo nustatytų faktų ar jo atlikto įrodymų vertinimo. Dėl to negalima atmesti, kad kai kurie Komisijos prieštaravimai dėl atskirų Bendrojo Teismo atliktos faktinių aplinkybių analizės elementų, vertinamų atskirai, gali pasirodyti nepriimtini. Tokia galimybė bus patikrinta atliekant analizę.

41. ASI ir AOI bei Airija ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė taip pat teigia, kad šis prieštaravimas yra nepriimtinas, nes juo siekiama užginčyti Bendrojo Teismo atliktą Airijos teisės, kurios iškraipymu nesiremia, įvertinimą. Konkrečiai Airija teigia, kad Komisija, iš esmės tvirtindama, kad bet kokia nacionalinės teisės aiškinimo ir taikymo klaida yra SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimo ir taikymo klaida, remiasi neteisingu Sprendimo *Andres* aiškinimu.

42. Primenu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, „kalbant apie Bendrojo Teismo su nacionaline teise susijusių vertinimų, kurie valstybės pagalbos srityje yra faktinių aplinkybių vertinimas, analizę nagrinėjant apeliacinį skundą, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas turi jurisdikciją tik tikrinti, ar buvo iškraipyta ši teisė“. Vis dėlto, „kadangi Bendrojo Teismo pateikto šios nacionalinės teisės nuostatos teisinio kvalifikavimo atsižvelgiant į Sąjungos teisės nuostatą tyrimas nagrinėjant apeliacinį skundą yra teisės klausimas, jis priklauso Teisingumo Teismo jurisdikcijai“ [27]. Komisijos minimuose Sprendimo *Andres* 79–81 punktuose Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nors apeliaciniame skunde iš esmės negalima ginčyti Bendrojo Teismo nustatytų „nacionalinės teisės turinio ir apimties“, nebent ši teisė būtų iškraipyta, galima ginčyti tai, kad minėtos teisės normos kvalifikuojamos kaip „referencinis pagrindas“, taigi, ir tai, ar Bendrasis Teismas teisingai apibrėžė taikytiną referencinę sistemą. Sprendime *Fiat Chrysler* Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad klausimas, ar ją apibrėždamas Bendrasis Teismas teisingai taikė tokį teisinį kriterijų kaip įprastų rinkos sąlygų principas, „platesne prasme“ yra teisinis klausimas, kuriam per apeliacinį procesą gali būti taikoma Teisingumo Teismo kontrolė [28].

43. Atsižvelgiant į išdėstytus principus ir dabartinę jurisprudenciją, Komisijos siūlomas Sprendimo *Andres* išaiškinimas atrodo kritikuotinas. Dėl automatizmo, kuriuo jis grindžiamas, galiausiai faktiškai panaikinamas Sprendime *Fiat Chrysler* įtvirtintas skirtumas tarp, pirma, Bendrojo Teismo išvadų, kuriomis siekiama tiksliau išaiškinti nacionalinės teisės *turinį ir taikymo sritį* bei jos *taikymą* nagrinėjamoje byloje, ir, antra, su šia teise susijusių išvadų, nuo kurių priklauso teisingas referencinės sistemos apibrėžimas SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo tikslais, taigi ir į tokią referencinę sistemą patenkančių nacionalinės teisės nuostatų nustatymas [29].

[26] Žr. 2021 m. kovo 2 d. Sprendimą *Komisija / Italija ir kt.* (C-425/19 P, EU:C:2021:154, 53 punktas).

[27] Žr. Sprendimo *Andres* 78 punktą.

[28] Sprendimo *Fiat Chrysler* 85 punktas.

[29] Pagal suformuotą jurisprudenciją referencinio pagrindo nustatymas turi būti pagrįstas objektyviu „pagal šios valstybės nacionalinę teisę taikytinų teisės normų turinio, formuluočių ir konkretaus poveikio“ tyrimu (žr. Sprendimo *Fiat Chrysler* 72 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44. Iš tikrųjų šalių diskusijoje kyla subtilus klausimas dėl ribos tarp faktų nustatymo ir jų teisinio kvalifikavimo, atsižvelgiant į Bendrojo Teismo atliktus nacionalinės teisės nuostatų dėl valstybės pagalbos įvertinimus. Teisinis kvalifikavimas, kaip žinoma, yra anksčiau nustatytų reikšmingų faktų priskyrimas tam tikrai teisinei kategorijai ar koncepcijai, kuria remiantis nustatomos bylai taikytinos teisės normos. Kadangi tai iš esmės yra pažintinis procesas, jis skiriasi nuo paprasto faktų nustatymo ir, atsižvelgiant į jo esminę svarbą teisinio argumentavimo kontekste, kaip matėme, gali būti peržiūrimas apeliacine tvarka. Jeigu manytume, kad apeliaciniame skundo stadijoje nurodyta klaida, padaryta apibrėžiant nacionalinės teisės nuostatos prasmę ir taikymo sritį arba ją taikant, daranti poveikį referencinės sistemos apibrėžimui ar taikymui, gali turėti įtakos nagrinėjamos bylos susiejimui su atrankiojo pranašumo sąvoka, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, mano nuomone, Teisingumo Teismas, remdamasis Sąjungos teisės nuostata, turėtų turėti galimybę patikrinti šią klaidą, kaip nacionalinės teisės teisinio kvalifikavimo klaidą [30].

45. Vis dėlto Teisingumo Teismas dar turi išaiškinti šios nuomonės 37 punkte išdėstytų principų faktinę taikymo sritį, o riba tarp priimtinų apeliacinių skundų ir nepriimtinų skundų, kiek tai susiję su Bendrojo Teismo atliktu vidaus teisės vertinimu, išlieka neaiški.

46. Vis dėlto tai, kas išdėstyta pirma, mano nuomone, neturi įtakos nagrinėjamame Komisijos prieštaravime išplėtotų argumentų priimtinumui. Iš tikrųjų, pirma, Komisija be išlygų pritaria teisiniam kriterijui, kurį, jos manymu, Bendrasis Teismas pripažino taikytinu nagrinėjamoje byloje pagal Airijos teisę analizuojant pranašumo buvimą, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Kita vertus, jei Komisija nurodo, kad nagrinėjamos bylos aplinkybėms buvo netinkamai pritaikyta nacionalinė teisė, tai tik tiek, kiek, šios institucijos teigimu, Bendrasis Teismas iš tikrųjų taikė kitokį nei teisingai nustatytasis teisinį kriterijų. Taigi, man atrodo, kad Komisijos pateiktas prieštaravimas yra vienas iš tų, kuriuos Teisingumo Teismas Sprendimo *Fiat Chrysler* 85 punkte pripažino priimtinais „platesne prasme“, nes juo galiausiai siekiama užginčyti referencinės sistemos pasirinkimą pirmajame atrankiojo pranašumo buvimo analizės etape.

47. Bet kuriuo atveju, priešingai, nei teigia ASI ir AOI bei Airija, Komisija taip pat aiškiai remiasi Airijos teisės iškraipymu, todėl Teisingumo Teismas neišvengiamai turi įvertinti Komisijos argumentų esmę, bent jau siekdamas patikrinti, ar toks iškraipymas yra pakankamai teisiškai įrodytas.

48. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, manau, kad Airijos, ASI ir AOI nurodyti nepriimtinumu grindžiami prieštaravimai, susiję su tariamu Komisijos atliktu Airijos teisės vertinimų ginčijimu, taip pat turi būti atmesti.

*2) Dėl bylos esmės*

*i) Dėl atsižvelgimo į nepriimtinus įrodymus*

49. Manau, kad būtina pirmiausia išnagrinėti prieštaravimą dėl teismo proceso tvarkos pažeidimo, padaryto atsižvelgus į nepriimtinus įrodymus, nes jis turi įtakos įrodymų, kuriais rėmėsi Bendrasis Teismas, galiojimui. Komisija remiasi skundžiamo sprendimo 301 punkte nurodytų elementų nepriimtinumu, nes iš jų, pasak Bendrojo Teismo, matyti, kad sutartis su išoriniais gamintojais (*Original Equipment Manufacturers* arba OEM), atsakingais už didelės dalies ASI parduodamų produktų gamybą, ir sutartis su klientais, kaip antai telekomunikacijų

[30] Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Komisija / Liuksemburgas ir kt.* (C-457/21 P, EU:C:2023:466, 88 punktas).

operatoriais, suderino *Apple* grupės direktoriai, o pasirašė *Apple Inc.* ir ASI, per atitinkamus vadovus (veikiančius tiesiogiai arba pagal įgaliojimą). Komisijos teigimu, į šiuos duomenis, kuriuos sudaro, pirma, *Apple Inc.* administratorių susirašinėjimas elektroniniu paštu dėl kontaktų su OEM ir telekomunikacijų operatoriais ir, antra, keturi įgaliojimai, ASI suteikti *Apple Inc.* valdybos nariams (toliau – įgaliojimai dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais pasirašymo [31]), Bendrasis Teismas negalėjo atsižvelgti, nes jie nebuvo pateikti per administracinę procedūrą, o trijų minėtų įgaliojimų atveju – ir dėl to, kad jie Bendrajam Teismui buvo pateikti pavėluotai, tik atsiliepimo į ieškinį stadijoje. ASI ir AOI neginčija, kad minėti įrodymai pirmą kartą buvo pateikti Bendrajame Teisme. Vis dėlto jos teigia, kad Komisija žinojo apie Jungtinėse Amerikos Valstijose įsikūrusių ASI ir AOE vadovų veiklą ir minėtų įgaliojimų egzistavimą bei svarbą ir kad, jei būtų tinkamai atlikusi tyrimą, būtų galėjusi gauti visus reikšmingus įrodymus.

50. Šiuo klausimu pažymiu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją sprendimo dėl valstybės pagalbos teisėtumą Sąjungos teismas turi vertinti atsižvelgdamas į informaciją, kurią Komisija turi priimdama sprendimą [32]. 2017 m. rugsėjo 20 d. Sprendime *Komisija / Frucona Košice* [33] Teisingumo Teismas pažymėjo, kad informacija, kurią Komisija „galėjo turėti“, apima informaciją, kuri atrodė reikšminga atliekant vertinimą ir kurią ji galėjo gauti per administracinę procedūrą pateikusi prašymą [34]. Nagrinėjamu atveju, kiek tai susiję, pirma, su *Apple Inc.* vadovų susirašinėjimu elektroniniais laiškais dėl kontaktų su OEM ir telekomunikacijų operatoriais, pažymiu, kad iš Bendrajam Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, jog beveik visas šis susirašinėjimas tik atspindi *Apple Inc.* darbuotojų vykdytą veiklą pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą ir kad jame nėra jokios netiesioginės ar aiškios nuorodos į ASI. Taigi tai yra dokumentai, kuriuos Komisija laikė nesusijusiais su administracinės procedūros dalyku, nes jie susiję su atskiro nuo ASI subjekto veikla ir su grupės vidaus santykiais, nesusijusiais su išankstinių sprendimų dalyku. Vadinasi, mano nuomone, negalima teigti, kad Komisija, net jei tarsime, kad ji galėjo daryti prielaidą, jog tokie įrodymai egzistuoja, privalėjo paprašyti pateikti šiuos įrodymus per administracinę procedūrą. Kita vertus, *Apple* privalėjo, ypač turint omenyje Komisijos poziciją, pateikti visus turimus duomenis, kad įrodytų, jog minėtos derybos iš tikrųjų buvo vykdomos ASI buveinių, o ne visos *Apple* grupės vardu. Antra, aptardamas įgaliojimus dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais pasirašymo pirmiausia pažymėsiu, kad neginčijama, jog tai yra pagrindiniai, jei ne vieninteliai, įrodymai, kuriais Bendrasis Teismas rėmėsi skundžiamo sprendimo 301 punkte. Be to, neginčijama, kad visas ASI ir AOE direktorių išduotų įgaliojimų sąrašas buvo pateiktas tik kaip jų pirmojoje instancijoje pareikšto ieškinio priedas ir kad trijų iš šių įgaliojimų tekstas buvo pateiktas tik atsiliepimo į ieškinį stadijoje, o ketvirtasis, kaip teigia Komisija, ir ASI su AOI neprieštarauja, taip ir nebuvo pateiktas [35]. Taip pat neginčijama, kad ASI ir AOE valdybų posėdžių protokoluose, pateiktuose per administracinę procedūrą (toliau – Komisijos nagrinėti protokolai), įgaliojimai dėl sutarčių su OEM pasirašymo nepaminėti ir nurodytas tik įgaliojimas dėl sutarčių su telekomunikacijų operatoriais, kuris, kaip minėjau, taip ir nebuvo pateiktas. Dėl Komisijai per administracinę procedūrą pateiktos informacijos pažymiu, kad 2015 m. rugsėjo 7 d. *Apple* pastabose, pateiktose bendrovių ASI ir AOE Bendrajame Teisme pareikšto ieškinio priede, patvirtinama, jog egzistuoja bendrovių ASI ir AOE valdybų suteiktų įgaliojimų sistema, be kita ko, siekiant derėtis dėl sutarčių su OEM ir telefono operatoriais ir jas pasirašyti. Vis dėlto šiose pastabose apsiribojama neaiškia ir netikslia

[31] Iš bylos medžiagos matyti, kad tai, be kita ko, yra *Apple Inc.* vykdomajam direktoriui ir viceprezidentui suteikti įgaliojimai.

[32] Žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimą *Komisija / Scott* (C-290/07 P, EU:C:2010:480, 91 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71 punktas (toliau – Sprendimas *Komisija / Frucona Košice*).

[34] Žr. 2023 m. birželio 29 d. Sprendimą *TUIfly / Komisija* (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 47 punktas).

[35] ASI ir AOI tik tvirtina, kad pateikė Komisijai 2011 m. liepos 27 d. ASI valdybos posėdžio protokolą, kuriame minimas aptariamas įgaliojimas, bet neišreiškia pozicijos dėl Komisijos teiginio, kad šio įgaliojimo tekstas (įtrauktas į protokolą kaip jo priedas) taip ir nebuvo pateiktas.

nuoroda [36]. Tokiomis aplinkybėmis manau, kad Komisijai negali būti priekaištaujama dėl to, kad per administracinę procedūrą negavo minėtų įgaliojimų, ypač atsižvelgiant į tai, kad ji bet kuriuo atveju pareikalavo pateikti ir išnagrinėjo visus reikšmingu laikotarpiu sudarytus ASI ir AOE valdybų posėdžių protokolus, tačiau nerado beveik jokių šių įgaliojimų pėdsakų. Mano nuomone, atvirkščiai, *Apple*, siekdama pagrįsti savo atkurtas faktines aplinkybes, privalėjo šiuos įgaliojimus pateikti kuo anksčiau, o ne laukti paskutinės progos tai padaryti nagrinėjant bylą Bendrajame Teisme.

51. Taigi, mano nuomone, Komisijos argumentams dėl teismo proceso tvarkos pažeidimo, padaryto atsižvelgus į nepriimtinus įrodymus, turi būti pritarta.

*ii) Dėl pagal Airijos teisę taikytino teisinio kriterijaus*

52. Komisija mano, kad teisinį kriterijų, kuris pagal Airijos teisę taikytinas nustatant Airijoje apmokestinamą bendrovės nerezidentės pelną, Bendrasis Teismas teisingai nurodė skundžiamo sprendimo 248 punkte ir kad jį taikant turi būti atsižvelgiama į „turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių“. Vis dėlto Airija mano, kad, kaip Bendrasis Teismas nurodė, be kita ko, skundžiamo sprendimo 227 punkte ir patvirtino keliuose kituose šio sprendimo punktuose, taikant 1997 m. MKĮ 25 straipsnį reikšminga analizė turi būti susijusi su „realia [bendrovės nerezidentės Airijos] filialų veikla ir rinkos verte“. ASI ir AOI savo ruožtu teigia, kad skundžiamo sprendimo 182–186 punktuose Bendrasis Teismas išaiškino, jog pagal Airijos teisę iš intelektinės nuosavybės gaunamas pelnas gali būti priskiriamas bendrovės nerezidentės Airijos filialui tik tuo atveju, jeigu jį generuojanti intelektinė nuosavybė yra kontroliuojama filialo. Kaip ir Airija, ASI ir AOI mano, kad buveinėse vykdoma veikla neturi reikšmės taikant 1997 m. MKĮ 25 straipsnį. Galiausiai tiek Airija, tiek ASI ir AOI iš esmės teigia, kad skundžiamo sprendimo, kuriuo remiasi Komisija, 248 punktas yra susijęs su EBPO patvirtinto metodo taikymu, o ne su 1997 m. MKĮ 25 straipsniu, ir kad, bet kuriuo atveju, iš šio sprendimo 242 punkto visų pirma matyti, jog šiuo metodu nepatvirtinama lyginamoji analizė, kuria remiasi Komisija ir kuri prieštarauja Airijos teisei.

53. Remiantis pirma išdėstytu glaustu šalių pagrindinių argumentų pristatymu galima pateikti dvi preliminarias išvadas. Pirma, remiantis visais išdėstytais argumentais, taikant 1997 m. MKĮ 25 straipsnį funkcijos, vykdomos nuo bendrovės nerezidentės, kurios apmokestinamasis pelnas turi būti vertinamas Airijoje, atskiro subjekto, yra nesvarbios, net jeigu jis yra susijęs su šia bendrove, nagrinėjamu atveju – *Apple Inc*. Toks pelno priskyrimo kriterijus, kokio reikalauja Airija, ASI ir AOI, pagal kurį atsižvelgiama tik į Airijos filialų faktiškai vykdomą veiklą, neišvengiamai ir logiškai lemia *Apple Inc*. vykdomų funkcijų neįtraukimą į pagal šį straipsnį reikšmingą analizę. Antra, skundžiamame sprendime trūksta aiškumo dėl pelno paskirstymo metodo, kuriuo vadovaujamasi taikant 1997 m. MKĮ 25 straipsnį, apibrėžties. Vis dėlto tai yra itin svarbus aspektas atliekant analizę pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes jis turi įtakos „įprasto“ apmokestinimo pagal Airijos teisę apibrėžčiai, pagal kurią turi būti vertinamas pranašumo buvimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą. Remdamosi keliais skundžiamo sprendimo punktais šalys nurodė tris pelno priskyrimo bendrovės nerezidentės Airijos filialui kriterijus: pagal pirmąjį reikalaujama įrodyti, kad filialas kontroliuoja turtą, iš kurio gaunamas priskirtinas

[36] 2015 m. balandžio 14 d. pastabose, į kurias ASI ir AOI taip pat daro nuorodą, tik teigiama, kad sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais sąlygas centralizuotai apibrėžia Kupertine dirbantys vadovai ir kad iki 2013 m. JAV vadovai pasirašydavo šias sutartis bendrovės ASI vardu, remdamiesi įgaliojimais. Jie taip pat teigia, kad įforminus šias sutartis ASI Airijos filialas jas vykdydavo išduodamas pirkimo užsakymus. Be to, 2016 m. sausio 29 d. Airijos pastabose tik teigiama, kad sutartis su OEM pasirašo ir vykdo bendrovės ASI vadovai. Bendrajame Teisme bendrovės ASI ir AOE pateikė dokumentą, kuriame buvo išaiškinta derybų dėl sutarčių su OEM (*Apple Inc*. ir ASI) ir jų bendro pasirašymo tvarka. Jie taip pat pateikė vieną iš tokių sutarčių, kurią už ASI pasirašė *Apple Inc*. darbuotojas, atitinkamais finansiniais metais paskirtas ASI direktoriumi.

pelnas („kontrolės kriterijus“, skundžiamo sprendimo 182–185 punktai), antrasis kriterijus grindžiamas filialo faktiškai vykdoma veikla ir jos rinkos vertės įvertinimu („realios veiklos kriterijus“, daugiausia skundžiamo sprendimo 179, 218, 219 ir 227 punktai), o trečiasis lemia turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų bendrovės padalinių („funkcijų paskirstymo bendrovės viduje kriterijus“, skundžiamo sprendimo 240, 242 ir 248 punktai).

54. Tokiomis aplinkybėmis reikia, kiek tai įmanoma, siekti nuosekliai aiškinti skundžiamą sprendimą šiuo klausimu, pradedant nuo neginčijamos prielaidos, kuria grindžiamas šis sprendimas ir pagal kurią, siekiant nustatyti bendrovės nerezidentės Airijoje apmokestinamą pelną, reikia atlikti „funkcinę ir faktinę analizę“, kuria siekiama nustatyti jos filialo Airijoje vykdomą veiklą, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką. Ši analizė reikalinga tiek pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį, tiek pagal įprastų rinkos sąlygų principą ir EBPO patvirtintą metodą [37]. Priešingos šalių pozicijos dėl šios analizės *dalyko* nagrinėjamoje byloje skiriasi.

55. Vis dėlto manau, kad nuosekliai aiškinant ginčijamą sprendimą negalima daryti išvados, jog Bendrasis Teismas manė, kad pagal Airijos teisę taikytinas kriterijus, orientuotas *išimtinai* į bendrovių ne rezidenčių Airijos filialų veiklą. Žinoma, kaip teigiama skundžiamo sprendimo 177 punkte, 1997 m. MKĮ 25 straipsnis „susijęs tik su pelnu iš veiklos, kurią Airijos filialai vykdo patys, neįtraukiant pelno, gaunamo iš veiklos, kurią vykdo kiti aptariamos bendrovės nerezidentės padaliniai“. Vis dėlto Komisija nesuklydo manydama, kad tokiu teiginiu iš esmės tik primenamas mokestinio teritorialumo principas ir kad juo savaime neapibrėžiamas pelno paskirstymo metodas, kaip jis suprantamas pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį, ir juo labiau turto iš kurio gaunamas pelnas, priskyrimo metodas, pagal kurį neatsižvelgiama į kitų bendrovės nerezidentės padalinių vykdomas funkcijas. Šiuo klausimu sutinku su Komisijos nuomone, kad toks draudimas nenurodytas nė viename skundžiamo sprendimo punkte. Be kita ko, jis neišplaukia, kaip teigia Airija ir ASI bei AOI, iš šio sprendimo 179–184 punktų, kuriuose Bendrasis Teismas rėmėsi *High Court* (Aukštasis teismas, Airija) sprendimu byloje *S. Murphy (Inspector of Taxes) prieš Dataproducts (Dub.) Ltd*. [38]. Iš tikrųjų tame sprendime *High Court* atliko išsamią Nyderlanduose reziduojančios bendrovės *Dataproducts* Airijos filialo ir šios bendrovės vadovų už Airijos ribų atliekamų funkcijų analizę, taip pat šių funkcijų ir rizikos, kurią ši bendrovė prisiėmė per skirtingus savo padalinius, palyginimą, ir tik tada padarė išvadą, kad nagrinėjamą turtą, t. y. banko sąskaitą Šveicarijoje, kurios lėšos iš dalies buvo perduotos Airijos filialui, kontroliavo ne pastarasis, o *Dataproducts* Nyderlandų buveinė, ir kad dėl to ginčijamos sumos negali būti laikomos Airijoje apmokestinamu pelnu. Taigi, šis sprendimas yra veikiau pelno priskyrimo metodo, kuriuo remiasi Komisija, iliustracija.

56. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad Bendrasis Teismas, pirma, skundžiamo sprendimo 240 punkte aiškiai pripažino, kad siekiant nustatyti, kokias funkcijas bendrovės nerezidentės Airijos filialas faktiškai vykdo 1997 m. MKĮ 25 straipsnio taikymo tikslais, būtina atsižvelgti į „turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių“. Be to, šio sprendimo 242 punkte jis nurodė, kad analizė, kuria siekiama nustatyti bendrovės nuolatinei buveinei priskirtiną turtą, funkcijas ir riziką, remiantis pastarosios faktiškai vykdoma veikla, negali būti „atliekama abstrakčiai, neatsižvelgiant į visą bendrovėje vykdomą veiklą ir funkcijas“.

[37] Sandorių kainodaros principų 1.42 punkte pažymėta, kad funkcijų analize siekiama „nustatyti ir palyginti sandorių šalių ekonomiškai reikšmingą veiklą, prisiimamą atsakomybę, naudojamą turtą ir [tenkančią] riziką“.

[38] [1988] I.R. 10 išnaša 4507 (toliau – Sprendimas *Dataproducts*).

57. Kita vertus, pats 1997 m. MKĮ 25 straipsnio tekstas atitinka tokį teiginį, nes jame reikalaujama nurodyti „prekybos pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai gaunamas“ per filialą, ir iš nuosavybės ar teisių, kurias „naudoja arba turi filialas <…> arba kurios skirtos filialui“. Sunku įsivaizduoti, kaip tokią operaciją, kuri visų pirma apima nagrinėjamos bendrovės turimo turto ekonominės nuosavybės nustatymą, galima atlikti neatsižvelgiant į įvairių minėtos bendrovės padalinių su šiuo turtu susijusią veiklą ir jos nelyginant. Atliekant tokį palyginimą galima patikrinti, ar pelno paskirstymas bendrovėje nerezidentėje, kurį mokesčių administratorius pripažino pagrindu Airijoje apmokestinamam pelnui nustatyti, atitinka faktinį funkcijų, turto ir rizikos paskirstymą tarp skirtingų šios bendrovės padalinių.

58. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad Komisija teisingai aiškina skundžiamą sprendimą, kai teigia, jog pagal bendrovės nerezidentės pelno nustatymo kriterijų, kurį Bendrasis Teismas laiko taikytinu pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį, reikalaujama atsižvelgti į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių, o taikant įprastų rinkos sąlygų principą į atskirų subjektų vaidmenį neatsižvelgiama.

59. Reikia pridurti, kad nagrinėjamu atveju būtinybę analizuoti tik buveinių ir Airijos filialų santykius taip pat lemia *Apple Inc.*, kaip savarankiškos įmonės, sprendimas pagal išlaidų pasidalijimo susitarimą dalį savo pelno perkelti ASI ir AOE. Vadinasi, reikia paskirstyti šį pelną įvairiems šių bendrovių padaliniams, su kuriais *Apple Inc.* nesusijusi. Taikant kitokį kriterijų, kaip teisingai nurodo Komisija, neatsižvelgiama į minėto susitarimo turinį ir *Apple* grupės mokestinę struktūrą, t. y. į elementus, kurių Airijos mokesčių administratorius negalėjo ignoruoti atlikdamas bendrą grupės pasiūlyto ASI ir AOE apmokestinamojo pelno nustatymo metodo vertinimą. To nepadarius, susidarytų paradoksali situacija, kai *Apple Inc.* teisėtai iš Jungtinių Valstijų išvežtas turtas ir su juo susijęs pelnas, nustatant Airijoje mokėtinus mokesčius, grįžtų, bet tik virtualiai, į Jungtines Valstijas, todėl grupės mokestinė prievolė dar labiau sumažėtų.

*iii) Dėl Bendrojo Teismo atsižvelgimo į „Apple Inc.“ funkcijas*

60. Dabar būtina patikrinti, ar, kaip teigia Komisija, Bendrasis Teismas iš tikrųjų rėmėsi *Apple Inc.* vykdomomis funkcijomis, susijusiomis su *Apple* grupės intelektine nuosavybe, ar, kaip teigia Airija, ASI ir AOI, Komisijos argumentais iškraipomi skundžiamo sprendimo motyvai šiuo klausimu.

61. Pirma, Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 259–267 ir 288 punktuose paminėjo *Apple Inc.* vykdomas funkcijas, kai nagrinėjo ginčijamo sprendimo 289–295 konstatuojamąsias dalis, kuriose Airijos filialams priskirtas kokybės kontrolės, mokslo` tyrimų ir plėtros infrastruktūros valdymo ir verslo rizikos valdymo funkcijų vykdymas. Šiuo klausimu pažymiu, kad skundžiamo sprendimo 260–267 punktuose Bendrasis Teismas apskritai paminėjo visas sąnaudų pasidalijimo susitarimo B priede išvardytas funkcijas ir riziką, susijusią su nematerialiuoju turtu, kuriam taikomas šis susitarimas[39], „t. y. iš esmės visą *Apple* grupės IN“ (261 punktas), kurias pagal šį susitarimą ASI ir AOE buvo įgaliotos atlikti arba kurią galėjo būti paprašytos prisiimti. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 263 ir 264 punktuose konstatavo, kad Komisija nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, kad ASI ir AOE, ir juo labiau jų Airijos filialai, iš tikrųjų vykdė šias funkcijas ir kad šių filialų darbuotojai iš tikrųjų valdė šią riziką. To sprendimo 266 straipsnyje jis priminė, kad Komisija

[39] 2009 m. iš dalies pakeisto susitarimo dėl sąnaudų paskirstymo B priede buvo pateiktos dvi lentelės, skirtos atitinkamoms funkcijoms, susijusioms su nematerialiuoju turtu, kuriam taikomas susitarimas, ir atitinkama rizika. Kiekviena iš šių funkcijų ir rizika žymima „x“ ir susiejama atitinkamai su *Apple Inc.* (identifikuojama kaip *Apple*) ir bendrovėmis ASI bei AOE (kartu identifikuojamomis kaip „International Participants“), išskyrus IN įregistravimą ir apsaugą, kuri siejama tik su *Apple Inc.* (žr. skundžiamo sprendimo 260 punktą).

nemėgino įrodyti, kad „<…> Airijos filialų valdymo organai faktiškai kasdien aktyviai valdė visas funkcijas ir riziką, susijusią su *Apple* grupės IN, išvardytas sąnaudų pasidalijimo susitarimo B priede“. Kaip teisingai nurodo Komisija, skundžiamo sprendimo 261 ir 262 punktuose išvardytos funkcijos ir rizika tarptautinėje bendrovėje paprastai tenka grupės kontroliuojančiajai bendrovei. Be to, nagrinėjamu atveju, kaip Bendrasis Teismas pažymėjo šio sprendimo 267 punkte, jis iš esmės susijęs su „visomis funkcijomis, sudarančiomis *Apple* grupės verslo modelio <…>, sutelkto į technologinių produktų vystymą, esmę“, ir „svarbiausią riziką, neatsiejamą nuo šio ekonominio modelio“. Iš Bendrajam Teismui pateiktos bylos medžiagos ir iš ginčijamo sprendimo taip pat matyti, kad tiek Komisija ir Airija, tiek ASI ir AOE sutiko, jog šias funkcijas ir riziką, susijusią su visa *„Apple“ grupės intelektine nuosavybe, jos plėtojimu ir valdymu*, didžiąja dalimi prisiėmė *Apple Inc*., kaip grupės kontroliuojančioji bendrovė arba pagal susitarimą dėl sąnaudų pasidalijimo, ir jas centralizavo Kupertino mieste. Taigi, Komisija neklysta teigdama, kad ką tik išnagrinėtuose skundžiamo sprendimo punktuose Bendrasis Teismas į faktinių aplinkybių vertinimą įtraukė *Apple Inc*. funkcijas ir prisiimtą riziką.

62. Antra, Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 268–295 punktuose netinkamai nurodė *Apple Inc*. funkcijas. Šiuose punktuose Bendrasis Teismas išnagrinėjo ginčijamo sprendimo 296–300 konstatuojamosiose dalyse nurodytą veiklą ir funkcijas, kurias faktiškai vykdė bendrovės ASI Airijos filialas, ir padarė išvadą, kad šia veikla ir funkcijomis, vertinamomis atskirai ar kartu, nebuvo galima pateisinti IN licencijų suteikimo šiam filialui. Bendrojo Teismo išnagrinėta veikla ir funkcijos apėmė kokybės kontrolę, įvairią MTP veiklą ir rinkodaros išlaidų valdymą vietos lygmeniu.

63. Šiuo klausimu, kalbant apie kokybės kontrolę, pažymėtina, kad ši funkcija buvo viena iš išlaidų pasidalijimo susitarime išvardytų ir tiek su *Apple Inc*., tiek su ASI ir AOE susijusių funkcijų. Tokiomis aplinkybėmis tenka konstatuoti, kad, kai skundžiamo sprendimo 269 punkte Bendrasis Teismas remiasi ASI ir AOE teiginiu, jog „pasaulyje kokybės kontrolės funkciją vykdo tūkstančiai asmenų, o Airijoje šioms pareigoms atlikti buvo įdarbintas vos vienas asmuo“, jis turi omenyje veiklą, kurią vykdė nuo tokios bendrovės atskirti subjektai, konkrečiai – *Apple Inc*.[40]. Tas pats, mano nuomone, pasakytina ir apie skundžiamo sprendimo 274 punktą, kuriame Bendrasis Teismas nurodė, kad tai, jog ASI filialas rinkodaros išlaidas padengė vietoje, „nereiškia, kad jis yra atsakingas už pačios rinkodaros strategijos kūrimą“. Pagal rinkodaros paslaugų susitarimą už tokios strategijos parengimą faktiškai atsakinga *Apple Inc*.

64. Dėl skundžiamo sprendimo 273 ir 275 punktų, kuriuose teigiama, kad ASI filialo darbuotojų vykdomos MTTP funkcijos ir regioninė duomenų rinkimo ir analizės veikla yra „pagalbinio“ pobūdžio, pažymėtina, kad Bendrasis Teismas vėlgi lygina šią veiklą su veikla, kurią visame pasaulyje vykdo ASI atžvilgiu išoriniai subjektai. Galiausiai aiški nuoroda į *Apple Inc*. sukurtą grupės politiką ir strategiją pateikiama skundžiamo sprendimo 277 punkte, kalbant apie ASI filialo veiklą, susijusią su *AppleCare* paslauga, kuri kvalifikuojama kaip „vykdomoji“ ir vykdoma laikantis „JAV nustatytų gairių ir strateginių nurodymų“, taip pat skundžiamo sprendimo 281 ir 283 punktuose, kuriuose pateiktas bendras Bendrojo Teismo įvertinimas dėl šio filialo veiklos „pagalbinio“ ir „vykdomojo“ pobūdžio.

65. Trečia, Komisija mano, kad nagrinėdamas ginčijamo sprendimo 301 konstatuojamojoje dalyje nurodytas AOE Airijos filialo vykdomas funkcijas Bendrasis Teismas rėmėsi *Apple Inc*. veikla. Skundžiamo sprendimo 290 punkte kalbėdamas apie šio filialo vykdant gamybos veiklą išplėtotus specialius procesus ir patirtį Bendrasis Teismas teigia, kad patvirtino, kad net jei šiems procesams

[40] Nors tiesa, kad skundžiamo sprendimo 269 punkte teigiama, kad kokybės kontrolė taip pat galėjo būti perduota vykdyti pagal susitarimus su trečiaisiais gamintojais, skundžiamame sprendime nėra jokių papildomų nuorodų į tokių ASI ir AOE sudarytų susitarimų egzistavimą.

ir patirčiai būtų suteikta tam tikrų intelektinės nuosavybės teisių apsauga, „jų aprėptis ribota ir jie sietini su paties šio filialo vykdoma veikla“, todėl „nesuteikia pagrindo priskirti jam IN licencijų“. Mano nuomone, akivaizdu, kad toks „kiekybinis“ vertinimas galimas tik tuo atveju, jei, kaip teisingai nurodo Komisija, Airijos AOE filialo išplėtota kompetencija lyginama su visomis su *Apple* grupės intelektine nuosavybe susijusiomis MTP funkcijomis. Vis dėlto Komisijos argumentas dėl skundžiamo sprendimo 291–294 punktų, pagal kuriuos AOE Airijos filialo išplėtota intelektinė nuosavybė yra unikalus ir vertingas indėlis, nesuderinamas su tokiu ribotu atlygiu, koks numatytas išankstiniuose sprendimuose, turi būti atmestas tiek, kiek juo siekiama paneigti Bendrojo Teismo atliktą faktinių aplinkybių vertinimą.

66. Galiausiai Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 298–302 punktuose nagrinėdamas veiklą, vykdytą ne ASI ir AOE filialuose, atsižvelgė į *Apple Inc.* vykdomas funkcijas. Šiuo atžvilgiu neginčijama, kad visų pirma šio sprendimo 299 ir 300 punktuose Teisingumo Teismas paminėjo *Apple Inc.* ir jos, kaip patronuojančiosios bendrovės, vaidmenį, kai, pirma, apskritai konstatavo „strateginių sprendimų centralizuotą pobūdį *Apple* grupėje, kuriuos priėmė Kupertine esantys direktoriai“, ir, antra, konkrečiai dėl sprendimų MTP srityje, kuria buvo paremta *Apple* grupės IN, pažymėjo, kad „sprendimus dėl numatomų vystyti produktų <…> ir dėl MTP strategijos <…> priėmė ir įgyvendino Kupertine įsikūrę grupės vadovai“. Panašiai Bendrasis Teismas konstatavo, kad „naujų produktų išleidimo strategijos ir, be kita ko, jų platinimo organizavimas Europos rinkose <…> [buvo] nustatomos *Apple* grupės lygmeniu, be kita ko, grupės vadovų (*Executive Team*), kuriems vadovavo grupės generalinis direktorius Kupertine“ [41].

67. Iš pateiktos analizės matyti, kad visuose Komisijos ginčijamuose skundžiamo sprendimo punktuose Bendrasis Teismas daugiau ar mažiau netiesiogiai, bet vis dėlto aiškiai rėmėsi funkcijomis, kurias *Apple Inc.* atliko *Apple* grupės intelektinės nuosavybės srityje arba pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą, arba pagal rinkodaros paslaugų susitarimą, arba kaip patronuojančioji bendrovė, ir šias funkcijas lygino su Airijos filialų atliekamomis funkcijomis IN licencijų srityje. Taigi, priešingai, nei teigia Airija, ASI ir AOI, šis prieštaravimas nėra susijęs su klaidingu skundžiamo sprendimo aiškinimu ir juo labiau su jo iškraipymu.

*iv) Atsižvelgimo į „Apple Inc.“ veiklą poveikis faktinių aplinkybių teisiniam kvalifikavimui*

68. Airija ir ASI su AOI iš esmės teigia, kad šis prieštaravimas bet kuriuo atveju yra nereikšmingas, nes net darant prielaidą, kad Bendrasis Teismas atsižvelgė į *Apple Inc.* funkcijas, išvados, kurias jis padarė išnagrinėjęs faktines aplinkybes, yra grindžiamos Airijos filialų ir buveinių veiklos analize ir išvada, kad šių filialų vykdomos funkcijos yra „rutininės“, o to, Bendrojo Teismo nuomone, nepakanka, kad būtų pateisintas IN licencijų ir su jomis susijusio pelno priskyrimas filialams.

69. Šiuo klausimu pažymiu, kad iš visų Bendrojo Teismo nustatytų faktinių aplinkybių, apibendrintų skundžiamo sprendimo 310 punkte, matyti, jog šiame punkte padaryta išvada, kad Komisijai nepavyko įrodyti, jog intelektinės nuosavybės licencijos turėjo būti priskirtos Airijos filialams siekiant nustatyti ASI ir AOE metinį apmokestinamąjį pelną Airijoje, grindžiama, pirma, šių filialų faktiškai vykdytos veiklos vertinimu ir, antra, „strateginiais sprendimais, priimtais ir įgyvendinamais ne šiuose filialuose“.

[41] Komisija pažymėjo, kad grupės vadovai (*Executive Team*) ir grupės generalinis direktorius, kuriuos nurodo Bendrasis Teismas, yra atitinkamai *Apple Inc.* vadovai ir vykdomasis direktorius, o ASI ir AOI šiuo klausimu jai neprieštaravo.

70. Darant prielaidą, kad pastarasis aspektas apima nuorodą į buveinių vykdomas funkcijas, reikia atidžiau išanalizuoti vertinimus, išdėstytus skundžiamo sprendimo 298–309 punktuose, kuriuose Bendrasis Teismas išnagrinėjo Airijos, ASI ir AOE argumentus, kad pastarosios per savo valdymo organus *vykdė* strateginius sprendimus, susijusius su *Apple* grupės produktų projektavimu ir kūrimu, visos grupės atžvilgiu centralizuotai priimtus Kupertino mieste.

71. Tuose punktuose Bendrasis Teismas pirmiausia konstatavo, kad ASI ir AOE pateikė įrodymų dėl šių sprendimų centralizuoto pobūdžio, o dėl sprendimų MTP srityje – įrodymų, iš kurių matyti, kad, pirma, sprendimus, susijusius su kuriamais produktais ir MTP strategija, priėmė ir įgyvendino grupės vadovai, įsikūrę Kupertino mieste, ir, antra, kad naujų produktų išleidimo į rinką strategijos buvo nustatomos ir platinimo Europos rinkose organizavimas buvo vykdomas *Apple* grupės lygmeniu, visų pirma grupės vadovų, kuriems vadovavo grupės generalinis direktorius, Kupertine (298–301 punktai). Atkreipiu dėmesį, kad šioje savo vertinimų dalyje – išskyrus 301 punktą, aptartą šios išvados 42 ir 43 punktuose – Bendrasis Teismas niekaip neužsiminė apie tiesioginį ar netiesioginį buveinių dalyvavimą priimant MTP sprendimus ir rengiant minėtas rinkodaros bei platinimo strategijas *Apple* grupės lygmeniu.

72. Paskui Bendrasis Teismas apsvarstė buveinių vaidmenį priimant sprendimus. Jis visų pirma pažymėjo, kad, kalbant apie bendrovių ASI ir AOE galimybę per savo valdymo organus priimti sprendimus, susijusius su esminėmis jų funkcijomis, pati Komisija pripažino, kad bylai reikšmingu laikotarpiu šios bendrovės turėjo valdybas, kurios reguliariai posėdžiavo, ir į ginčijamą sprendimą įtrauktose lentelėse pateikė ištraukas iš šių posėdžių protokolų. Toliau Teismas nurodė, kad „šiuose protokoluose užfiksuoti valdybos sprendimai buvo reguliariai (t. y. keletą kartų per metus) susiję su, be kita ko, dividendų išmokėjimu, direktorių ataskaitų patvirtinimu ir direktorių skyrimu bei atleidimu“ ir kad retkarčiais jie buvo susiję su „įgaliojimais kai kuriems direktoriams vykdyti įvairią veiklą, pavyzdžiui, valdyti banko sąskaitas, palaikyti ryšius su vyriausybėmis ir viešaisiais subjektais, atlikti auditą, užtikrinti draudimą, nuomoti (-s), pirkti ir parduoti turtą, priimti prekes ir tvarkyti verslo sutartis“. Teismas taip pat pažymėjo, kad iš šių protokolų matyti, jog „pavieniams direktoriams buvo suteikti labai platūs valdymo įgaliojimai“ (306 punktas), ir padarė išvadą, kad Komisija suklydo, kai konstatavo, jog ASI ir AOE per savo valdymo organus, be kita ko, valdybas, neturėjo galimybės vykdyti esminių aptariamų bendrovių funkcijų, prireikus deleguodamos įgaliojimus pavieniams vadovams, kurie nebuvo Airijos filialų darbuotojai (309 punktas). Šiuo klausimu pažymiu, kad nei ši išvada, nei Komisijos iš protokolų paimti ir Komisijos išnagrinėti duomenys, priminti skundžiamo sprendimo 305 ir 306 punktuose, nesuteikia informacijos apie faktinį buveinių valdybų dalyvavimą priimant sprendimus dėl IN licencijų valdymo. Šiuo klausimu skundžiamo sprendimo 304 punkte Bendrasis Teismas tik nurodė, jog „tai, kad valdybos posėdžių protokoluose nepateikiama išsamios informacijos apie sprendimus dėl *Apple* grupės IN licencijų valdymo, sąnaudų pasidalijimo susitarimą ir svarbius verslo sprendimus, nereiškia, kad tokie sprendimai nebuvo priimami“. Vėliau grįšiu prie šio teiginio, kurį Komisija ginčija apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečiojoje dalyje.

73. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad skundžiamo sprendimo 298–309 punktuose Bendrasis Teismas konstatavo, pirma, kad *Apple* grupėje, kuriai vadovauja *Apple Inc.*, egzistuoja centralizuota sprendimų priėmimo sistema, be kita ko, susijusi su grupės intelektinės nuosavybės valdymu ir plėtojimu, ir, antra, kad buveinės per atitinkamas valdybas gali priimti „svarbiausius bendrovės sprendimus“, pavyzdžiui, tvirtinti metines finansines ataskaitas, be kita ko, taikydamos įgaliojimų perdavimo atskiriems valdybos nariams sistemą. Vis dėlto jis nekonstatavo nei buveinių dalyvavimo priimant *Apple Inc.* strateginius sprendimus, nei jų faktinio dalyvavimo įgyvendinant šiuos sprendimus ar aktyviai valdant IN licencijas. Vienintelę išvadą šiuo klausimu, išdėstytą skundžiamo sprendimo 307 punkte, kad ASI ir AOE pateikė informaciją, iš kurios matyti, jog

skirtingas sąnaudų pasidalijimo susitarimo versijas Kupertine pasirašė jų valdybos nariai, Komisija ginčija savo apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečiojoje dalyje (žr. jos analizę). Iš to matyti, kad ASI, AOI ir Airijos argumentas, jog nagrinėjamas prieštaravimas yra nereikšmingas, turi būti atmestas.

*3) Išvada dėl antrojo prieštaravimo*

74. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, manau, kad Komisija yra teisi teigdama, jog Bendrasis Teismas padarė išvadą, jog nebuvo pakankamai įrodymų, kad IN licencijos būtų priskirtos filialams, klaidingai palyginęs jų atliekamas funkcijas su *Apple Inc.* funkcijomis, susijusiomis su *Apple* grupės IN, o ne su buveinių funkcijomis, susijusiomis su minėtomis licencijomis. Tai ypač aiškiai matyti iš tarpinių išvadų, kurias Bendrasis Teismas padarė įvairiuose faktinių aplinkybių analizės etapuose, ypač iš skundžiamo sprendimo 266 ir 302 punktų, kuriuose jis teigė, pirma, kad Komisija nesiekė įrodyti, jog Airijos filialai faktiškai kasdien aktyviai „valdė visas funkcijas ir riziką, susijusią su *Apple* grupės IN, išvardytas sąnaudų pasidalijimo susitarimo B priede“, ir, antra, kadangi strateginiai sprendimai, susiję su *Apple* grupės intelektinės nuosavybės produktų kūrimu, buvo priimami visai grupei Kupertino mieste, Komisija klaidingai nusprendė, kad tokios IN valdymą neišvengiamai prisiėmė jų Airijos filialai. Taigi, apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antros dalies antrasis prieštaravimas, mano nuomone, yra pagrįstas.

***b) Dėl pirmojo prieštaravimo***

75. Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antrosios dalies pirmajame prieštaravime Komisija teigia, kad nors Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 255–302 punktuose paminėjo įvairias svarbias *Apple Inc.* direktorių ar darbuotojų funkcijas, susijusias su *Apple* intelektine nuosavybe, jis neišreiškė pozicijos dėl ginčijamo sprendimo 308–318 konstatuojamųjų dalių, kuriose Komisija nurodė priežastis, dėl kurių šias funkcijas laikė nesvarbiomis vertinant išankstinius sprendimus pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Be to, Bendrasis Teismas neatsižvelgė į Komisijos pirmojoje instancijoje pateiktus argumentus, susijusius su funkcijų, kurias *Apple Inc.* vykdė bendrovių ASI ir AOE „naudai“ arba buveinių „vardu“, nereikšmingumu. Taigi, sprendimas yra nepakankamai motyvuotas.

76. Šiuo klausimu pažymiu, pirma, kad tai, jog *Apple Inc.* vykdytos funkcijos, susijusios su *Apple* grupės IN, yra nereikšmingos nustatant ASI ir AOE apmokestinamąjį pelną Airijoje, Komisija aiškiai ir pakartotinai teigė tiek per administracinę procedūrą, tiek Bendrajame Teisme ir Teisingumo Teisme[42]. Antra, pažymiu, kad tiek iš ginčijamo sprendimo, tiek iš Bendrajame Teisme nagrinėtos bylos medžiagos ir skundžiamo sprendimo aiškiai matyti, jog bendrovių ASI ir AOE (o dabar – bendrovių ASI ir AOI) ir Airijos pozicija nuo pat pirmųjų administracinės procedūros etapų buvo grindžiama teiginiu, kad *Apple* IN valdymas, įskaitant minėtų bendrovių turimas licencijas, buvo centralizuotai vykdomas iš *Apple* centrinės būstinės Kupertine. Trečia, norėčiau priminti, kad šios išvados 50–55 punktuose konstatavau, jog skundžiamo sprendimo 255–302 punktuose atliktoje faktinių aplinkybių analizėje Bendrasis Teismas keletą kartų numanomai arba aiškiai, tiesiogiai arba netiesiogiai Airijos filialų atliekamas funkcijas, susijusias su IN licencijomis, lygino su *Apple Inc.* atliekamomis funkcijomis, susijusiomis su *Apple* grupės intelektine nuosavybe, jai tenkančia pagal grupės vidaus susitarimus arba kaip patronuojančiajai bendrovei. Galiausiai atkreipiu dėmesį į tai, kad, nepaisant priešingų ASI ir AOI bei Airijos argumentų, mano nuomone, perskaičius atitinkamus skundžiamo sprendimo punktus matyti, jog

[42] Apeliaciniame skunde Komisija pirmiausia nurodo, kad apeliacinio skundo esmė susijusi būtent su klausimu, ar teisėtai Bendrasis Teismas atsižvelgė į *Apple Inc.* atliekamas funkcijas.

Bendrasis Teismas niekaip neišreiškė savo pozicijos nei dėl ginčijamo sprendimo 308–318 konstatuojamosiose dalyse išdėstytų Komisijos argumentų, nei dėl pirmosios instancijos procese jos pateiktų argumentų dėl galimybės atsižvelgti į *Apple Inc.* funkcijas nustatant Airijoje apmokestinamą ASI ir AOE pelną, remiantis tuo, kad jos vykdomos buveinių „naudai“ arba „jų vardu“. Visų pirma, priešingai, nei teigia Airija, skundžiamo sprendimo 298–309 punktuose dėl šių argumentų nepareikšta nuomonės. Iš tikrųjų net darant prielaidą, kad minėtuose punktuose Bendrasis Teismas netiesiogiai pripažino funkcijų, kurias nuo bendrovės nerezidentės atskirų subjektų darbuotojai vykdė jos ar jos padalinių „naudai“ arba „vardu“, svarbą atliekant 1997 m. MKĮ 25 straipsnyje numatytą funkcinę ir faktinę analizę, reikia konstatuoti, kad jis niekaip nepagrindė šios svarbos ir neatsakė į Komisijos išdėstytus priešingus argumentus.

77. Žinoma, aišku, kad, kaip nurodo tiek ASI ir AOI, tiek Airija, remiantis suformuota jurisprudencija, pareiga motyvuoti sprendimus, kurią Bendrasis Teismas turi vykdyti pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 36 straipsnį ir 53 straipsnio pirmą pastraipą, nereiškia, kad privaloma pateikti išsamų atsakymą į kiekvieną bylos šalių nurodytą argumentą, ir todėl motyvai gali būti net numanomi[43]. Vis dėlto nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į tai, kad *Apple Inc.* vykdomų funkcijų svarbos klausimas yra esminis Komisijos pagrindinių motyvų kontekste ir motyvų, kuriais remdamasis Bendrasis Teismas patenkino ASI, AOE ir Airijos ieškinius šiuo klausimu, struktūroje, manau, kad Bendrojo Teismo aiškios pozicijos šiuo klausimu nepareiškimas lemia motyvų trūkumą, dėl kurio Teisingumo Teismas negali sužinoti vieno iš esminių Komisijos pagrindiniuose motyvuose ir vykstant procesui Bendrajame Teisme jos nurodytų analizės argumentų atmetimo priežasčių, ir jam neleidžiama vykdyti kontrolės, kurią Teisingumo Teismas turi atlikti nagrinėdamas šį apeliacinį skundą.

78. Skundžiamo sprendimo motyvai taip pat yra prieštaringi, kaip teigia Komisija, nes, pirma, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 240, 242 ir 248 punktuose nurodė, kad siekiant nustatyti, ar sprendimas dėl pelno priskyrimo bendrovės nerezidentės Airijos filialui atitinka Airijoje galiojančią „įprastą“ apmokestinimo tvarką, būtina atsižvelgti į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių, ir, kita vertus, šio sprendimo 255–302 punktuose plačiai rėmėsi nuo ASI ir AOE atskiro subjekto atliekamomis funkcijomis.

79. Taigi, mano nuomone, apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antrojoje dalyje išdėstytam pirmajam prieštaravimui turi būti pritarta.

### *c) Išvada dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antros dalies*

80. Atsižvelgdamas į visus išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui priimti apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antrą dalį.

## *3. Dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečios dalies*

81. Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečiojoje dalyje, susijusioje su skundžiamo sprendimo 301 ir 303–309 punktais, Komisija konkrečiai ginčija Bendrojo Teismo atliktus buveinių veiklos vertinimus. Ji nurodo du skirtingus prieštaravimus, kuriuos dera nagrinėti kartu. Pirmajame prieštaravime Komisija nurodo teismo proceso tvarkos pažeidimą, pasireiškusį tuo, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į gynybos argumentus, kuriuos ji išdėstė pirmojoje instancijoje, priėmė klaidingus ir prieštaringus motyvus ir rėmėsi nepriimtinais įrodymais. Antrajame prieštaravime ji

[43] Žr. 2023 m. birželio 22 d. Sprendimą *Gmina Miasto Gdynia ir Port Lotniczy Gdynia Kosakowo / Komisija* (C-163/22 P, EU:C:2023:515, 85 punktas).

remiasi SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu ir (arba) nacionalinės teisės iškraipymu. Airija, ASI ir AOI bei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė mano, kad šie prieštaravimai yra nepriimtini ir (arba) nereikšmingi, taip pat bet kuriuo atveju nepagrįsti.

82. Komisija pirmiausia teigia, kad Bendrasis Teismas neatsakė į jos atsiliepime į ieškinį išdėstytą argumentą, kad Komisijos išnagrinėti protokolai buvo vienintelis įrodymas, kurį *Apple* ir Airija pateikė per administracinę procedūrą, siekdamos įrodyti, kad buveinės vykdė funkcijas.

83. Šiuo atžvilgiu norėčiau priminti, kad pagal šioje išvadoje jau minėtą suformuotą jurisprudenciją, pirma, nagrinėdamas apeliacinį skundą Teisingumo Teismas neturi kompetencijos nustatyti faktų ar iš esmės nagrinėti įrodymų, kuriais Bendrasis Teismas rėmėsi šiems faktams pagrįsti, ir, antra, dėl Bendrajam Teismui tenkančios pareigos motyvuoti sprendimus jis neprivalo pateikti paaiškinimo, kuriame būtų išsamiai, vienas po kito, aptarti visi ginčo šalių išdėstyti argumentai. Nagrinėjamu atveju skundžiamo sprendimo 305 punkte Bendrasis Teismas, vykdydamas savo išimtinę kompetenciją vertinti įrodymus, nusprendė, kad Komisijos išnagrinėtų protokolų ištraukų, nepaisant jų glaustumo, pakanka „suprasti, kaip <…> [tokiuose] protokoluose [buvo] fiksuojami svarbiausi bendrovės sprendimai“. Toks vertinimas – iš kurio Komisija gali suprasti, kodėl Bendrasis Teismas minėtiems protokolams teikė tokią svarbą, net jeigu jie buvo vienintelis per administracinę procedūrą pateiktas įrodymas, susijęs su buveinės funkcijomis, – negali būti kritikuojamas Teisingumo Teisme, nebent esama iškraipymo, o juo Komisija šiuo klausimu nesiremia.

84. Antra, Komisija teigia, kad skundžiamo sprendimo 304 punkte Bendrasis Teismas jai nustatė įrodinėjimo pareigą, kurios neįmanoma įvykdyti. Kaip jau turėjome progą nurodyti, šiame punkte Bendrasis Teismas teigė, jog „tai, kad valdybos posėdžių protokoluose nepateikiama išsamios informacijos apie sprendimus dėl *Apple* grupės IN licencijų valdymo, sąnaudų pasidalijimo susitarimą ir svarbius verslo sprendimus, nereiškia, kad tokie sprendimai nebuvo priimami“.

85. Šiuo klausimu sutinku su Komisija. Nesuprantu, kaip galima – nors atrodo, kad tai skundžiamo sprendimo 305 ir 306 punktuose daro Bendrasis Teismas – bendrovės valdybos protokoluose rasti aspektų, palankių priimtiems sprendimams konkrečia tema, kai nėra atitinkamų aiškių ar numanomų nuorodų. Kita vertus, mano nuomone, galima, kaip tai padarė Komisija ginčijamame sprendime, remiantis tokiu nuorodų nebuvimu ir *priešingų įrodymų trūkumu* rasti aspektų, kuriais remiantis galima teigti, kad tokių sprendimų nebuvo, ypač tais atvejais, kai paaiškėja, jog ši bendrovė, remdamasi praktika, jei ne teisine prievole, paprastai savo valdybos priimtus svarbius sprendimus įrašo į valdybos posėdžių protokolus. Kadangi pagal skundžiamo sprendimo 304 punktą Komisijai neleidžiama minėtais aspektais remtis tuo atveju, kai reikia įrodyti neigiamus faktus, kurių dėl jų pobūdžio negalima įrodyti, o galima tik numanyti darant prielaidas iš priešingų patvirtinamųjų faktų arba įrodant priešingą patvirtinamąjį faktą, šiuo punktu, mano nuomone, Komisijai užkraunama nepagrįstai per didelė įrodinėjimo našta.

86. Trečia, Komisija ginčija skundžiamo sprendimo 306 punktą, kuriame Bendrasis Teismas, be kita ko, nurodo, kad iš jo išnagrinėtų protokolų „matyti, kad pavieniams direktoriams buvo suteikti labai platūs valdymo įgaliojimai“. Ji pažymi, kad nors aptariamuose protokoluose kartais buvo nurodyti valdybos suteikti įgaliojimai, vis dėlto tik vienas iš šių įgaliojimų buvo susijęs su sutarčių sudarymu su OEM ir telekomunikacijų operatoriais.

87. Tiek, kiek Komisija šiuo argumentu ketina kvestionuoti minėto įgaliojimo įrašymo į protokolą įrodomosios galios vertinimą, šiuo klausimu norėčiau priminti, pirma, kad toks vertinimas iš esmės priklauso išimtinei Bendrojo Teismo kompetencijai ir, antra, kad pagal jokią Sąjungos

teisės normą ar principą Bendrajam Teismui nedraudžiama remtis vieninteliu įrodymu reikšmingoms faktinėms aplinkybėms nustatyti[44]. Taigi, mano nuomone, šis prieštaravimas turi būti atmestas. Vis dėlto primenu, kad Komisija taip pat ginčija aptariamo įgaliojimo, kaip įrodymo, priimtinumą, nes jis nebuvo pateiktas per administracinę procedūrą. Šiuo klausimu remiuosi šios išvados 42 ir 43 punktuose pateikta analize. Kaip ten pažymėjau, nors tas įgaliojimas yra paminėtas 2011 m. liepos 27 d. ASI valdybos posėdžio protokole, Komisija teigia, o ASI ir AOI jai neprieštarauja, kad jis iki šiol nepateiktas. Vadinasi, Bendrasis Teismas galėjo remtis tik protokolo įrašu apie šio įgaliojimo suteikimą, o ne jo tekstu.

88. Ketvirta, Komisija ginčija Bendrojo Teismo išvadą, be kita ko, padarytą skundžiamo sprendimo 301, 306 ir 307 punktuose, kad „oficialūs aktai“, kaip antai įgaliojimo derėtis dėl susitarimo suteikimas arba jo pasirašymas (šiuo atveju – įvairūs per reikšmingą laikotarpį padaryti sąnaudų pasidalijimo susitarimo pakeitimai), yra funkcijos, kurias faktiškai vykdo buveinės, susijusios su IN licencijomis. Komisija pripažįsta, kad būtent derybos dėl prekybos sutarčių, kaip antai sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais, sudarymo gali būti „svarbios žmogiškosios funkcijos“, 1997 m. MKĮ 25 straipsnio pagrindu atliktinos funkcinės ir faktinės analizės tikslais. Vis dėlto nagrinėjamu atveju šias funkcijas vykdė *Apple Inc.* darbuotojai visos *Apple* grupės vardu arba bendrovių ASI ir AOE naudai, o ne buveinės. Minėti punktai taip pat yra ydingi dėl nepakankamo ir prieštaringo motyvavimo.

89. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, atsižvelgiant į skundžiamo sprendimo 251–311 punktuose išdėstytus Bendrojo Teismo motyvus, šio sprendimo 303–309 punktuose pateiktais vertinimais siekiama įrodyti, kad ASI ir AOE filialai – per atitinkamų valdybų priimtus nutarimus ir ypač per pavieniams valdybos nariams ar pavieniams vadovams, kurie nėra filialų darbuotojai, suteikiamų įgaliojimų sistemą – buvo pajėgūs vykdyti tokių bendrovių „esmines funkcijas“. Tai visų pirma matyti iš skundžiamo sprendimo 303 punkto, kuriame išdėstytas Bendrojo Teismo atliktos analizės dalykas, taip pat iš jo 305 punkto ir 309 punkto, kuriuose išdėstytos šios analizės išvados, pagal kurias Komisija ginčijamame sprendime klaidingai konstatavo, jog, nesant darbuotojų ir fizinės struktūros, buveinės negalėjo vykdyti funkcijų minėtų bendrovių vardu. Vis dėlto skundžiamo sprendimo 303–309 punktuose aiškiai netvirtinama, kad buveinės dalyvauja priimant sprendimus, susijusius su IN licencijų administravimu, išskyrus 304 punktą, kuriame, kaip matėme, Bendrasis Teismas, pateikdamas kritikuotinus argumentus, tik teigia, kad dėl to, jog Komisijos nagrinėjamuose protokoluose nėra tokių sprendimų pėdsakų, negalima atmesti galimybės, kad jie iš tikrųjų buvo priimti, ir 307 punktą, susijusį su sąnaudų pasidalijimo susitarimo pasirašymu, kuris vis dėlto siejamas su grupės vidaus susitarimu ir iš esmės nėra išankstinių sprendimų dalykas. Galiausiai, kiek tai susiję su minėto sprendimo 301 punktu, jis yra centralizuoto strateginių sprendimų priėmimo *Apple* grupėje analizės dalis.

90. Taigi nesu įsitikinęs, kad skundžiamo sprendimo 301, 306 ir 307 punktus teisinga aiškinti taip, kaip siūlo Komisija. Iš tikrųjų man atrodo, kad konstatuodamas, jog bendrovės ASI ir AOE vadovai tiesiogiai ar pagal įgaliojimą dalyvavo derybose su OEM ir telekomunikacijų operatoriais arba sudarant prekybos sutartis ar susitarimus grupės viduje, Bendrasis Teismas neketino tvirtinti, kad buveinės vykdė „svarbias žmogiškąsias funkcijas“, susijusias su IN licencijomis, o veikiau konstatavo, kad ginčijamame sprendime buvo padaryta klaidinga išvada, kad *Apple* grupės IN valdymu būtinai užsiėmė Airijos filialai, nes buveinės negalėjo priimti sprendimų dėl IN licencijų valdymo (žr., be kita ko, skundžiamo sprendimo 302 ir 309 punktus).

[44] Žr. 2019 m. rugsėjo 11 d. Nutartį *Camomilla / EUIPO* (C-68/19 P, EU:C:2019:711, 10 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

91. Tokiomis aplinkybėmis Komisijos argumentas atrodo atmestinas, nes grindžiamas klaidingu skundžiamo sprendimo aiškinimu. Dėl tų pačių priežasčių reikia atmesti Airijos ir ASI bei AOI argumentus, kad sąnaudų pasidalijimo susitarimo pakeitimų pasirašymas ir įgaliojimai vesti derybas dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais ir jų sudarymo įrodo, jog sprendimus dėl IN licencijų valdymo priėmė buveinės. Tokios išvados skundžiamame sprendime nėra.

92. Atsižvelgdamas į tai, kartoju, kad skundžiamo sprendimo 301 ir 307 punktuose išdėstytiems teiginiams suteikti vienareikšmę prasmę ir aiškiai apibrėžti jų taikymo sritį sudėtinga, nes Bendrasis Teismas neišreiškė pozicijos dėl to, ar ir kokiomis sąlygomis mokesčių tikslais priskiriant bendrovės nerezidentės, kurios Airijoje apmokestinamą pelną reikia apibrėžti, turimo turto, iš kurio gaunamas pelnas, ekonominę nuosavybę, kaip tai suprantama pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį, gali būti atsižvelgiama į „reikšmingas žmogiškąsias funkcijas“, patronuojančiosios bendrovės vykdomas ne Airijoje tos bendrovės vardu arba jos naudai. Šiuo klausimu remiuosi tuo, kas pasakyta šios išvados 61 punkte.

93. Iš tikrųjų atrodo, kad skundžiamo sprendimo 296–309 punktuose pateiktai ne Airijos filialų vykdomos veiklos analizei turi įtakos prielaida, kaip matėme, klaidinga, kuria Bendrasis Teismas grindžia prieštaravimų Komisijos pagrindiniams motyvams analizę, t. y. kad Komisija vadovavosi „atmetimo“ metodu. Remiantis tokia prielaida, siekiant paneigti visus pagrindinius motyvus, faktiškai nereikėjo įrodyti, kad buveinės *iš tikrųjų vykdė* svarbias funkcijas, susijusias su IN licencijomis, bet pakako įrodyti, kad jos turėjo *galimybę* priimti tokius sprendimus arba, dar bendriau kalbant, galimybę priimti „svarbiausius bendrovės sprendimus“ (skundžiamo sprendimo 305 punktas) arba sprendimus, „susijusius su esminėms [ASI ir AOE] funkcijoms“ (skundžiamo sprendimo 303 punktas).

94. Bet kuriuo atveju, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 301 ir 307 punktuose padarė netiesioginę išvadą, jog *Apple Inc.* vadovams suteikdamos – nepriklausomai nuo to, ar jie buvo ASI ir AOE valdybų nariai, – įgaliojimus pasirašyti grupės vidaus sutartis ar susitarimus buveinės iš tikrųjų vykdė IN licencijų atžvilgiu svarbias funkcijas, susijusias su analize, kuri turi būti atliekama pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį, sutinku su Komisija, kad vien formalus šių aktų pobūdis ir grupės kontroliuojančiosios bendrovės vykdomų funkcijų bei buveinei priskirtinų funkcijų sujungimas, kurį lemia tokia delegavimo sistema, nėra pagrindas pritarti tokiai išvadai.

95. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, manau, kad apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečioji dalis yra iš dalies priimtina ir pagrįsta, kaip nurodyta išnagrinėjus kiekvieną pateiktą prieštaravimą.

### *4. Išvada dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo*

96. Remdamasis visais išdėstytais argumentais manau, kad apeliacinio skundo pirmasis pagrindas yra pagrįstas. Pabrėždamas *Apple Inc.* funkcijas ir riziką, susijusią su *Apple* grupės IN, užuot sutelkęs dėmesį tik į veiklą, susijusią su IN licencijų valdymu ir eksploatavimu, kurią atitinkamai vykdo filialai ir buveinės, Bendrasis Teismas atliko faktų analizę ir išnagrinėtų faktinių aplinkybių kvalifikavimą pagal kitokį teisinį kriterijų nei tas, kurį jis pats laikė taikytinu pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį, pagal kurį reikalaujama atsižvelgti į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų tos bendrovės padalinių, o taikant įprastų rinkos sąlygų principą atmetama galimybė atsižvelgti į atskirų subjektų atliekamą vaidmenį.

## C. Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo

97. Apeliacinio skundo antrasis pagrindas susijęs su skundžiamo sprendimo motyvais, kuriais Bendrasis Teismas subsidiariai pritarė Airijos, ASI ir AOE pateiktiems prieštaravimams dėl Komisijos motyvų. Primenu, kad remdamasi tokiu argumentu, išdėstytu ginčijamo sprendimo 325–360 konstatuojamosiose dalyse, Komisija teigė, kad net darant prielaidą, jog IN licencijos turėjo būti priskirtos ne Airijoje, dėl išankstiniais sprendimais patvirtintų pelno paskirstymo metodų vis tiek buvo nepakankamai aukštai įvertintas ASI ir AOE metinis apmokestinamasis pelnas Airijoje, nes jie buvo pagrįsti netinkamais pasirinkimais, dėl kurių buvo gautas rezultatas, nukrypstantis nuo apytikrio, bet patikimo rezultato, atitinkančio įprastų rinkos sąlygų principą. Konkrečiau kalbant, konstatavus, kad išankstiniais sprendimais buvo priimti vienašaliai pelno priskyrimo metodai, panašūs į sandorio grynosios maržos metodą (toliau – SGMM), numatytą 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairėse[45], Komisija padarė išvadą, kad Airijos mokesčių institucijos pritarė trims klaidingiems sprendimams dėl metodikos, susijusiems su Airijos filialų, kaip „vertinamų šalių“, t. y. šalių, į kurių veiklą buvo orientuota analizė pagal pasirinktą vienašališką pelno priskyrimo metodą (ginčijamo sprendimo 328–333 konstatuojamosios dalys), nustatymu, veiklos sąnaudų, kaip pelno dydžio rodiklio, pasirinkimu (ginčijamo sprendimo 334–345 konstatuojamosios dalys) ir priimtinais grąžos lygiais (ginčijamo sprendimo 346–359 konstatuojamosios dalys).

98. Apeliacinio skundo antrąjį pagrindą sudaro trys dalys. Pirmoji grindžiama klaida nustatant įrodymo, kuris turi būti pateiktas siekiant įrodyti pranašumo buvimą išankstinio sprendimo dėl pelno paskirstymo atveju, lygį, antroji – teismo proceso tvarkos pažeidimu, o trečioji – SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu ir (arba) nacionalinės teisės iškraipymu.

### *1. Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo pirmos dalies*

99. Antrojo pagrindo pirmoje dalyje, pateiktoje dėl skundžiamo sprendimo 349, 416, 434 ir 435 punktų (kuriuose daroma nuoroda į to sprendimo 319 ir 332 punktus), Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas nustatė klaidingą įrodinėjimo lygį, kai nusprendė, kad ji turėjo įrodyti, jog išankstiniuose sprendimuose nurodytas pelno priskyrimas lėmė bendrovių ASI ir AOE sumažėjusią mokestinę naštą, palyginti su ta, kurią šios bendrovės būtų turėjusios pagal įprastas apmokestinimo taisykles, ir kad metodologinių klaidų konstatavimo nepakako[46]. Ji teigia, kad, kai remdamasi įprastų rinkos sąlygų principu vertina, ar išankstiniu sprendimu, kaip antai ginčijamais sprendimais, suteikiamas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, įrodinėjimo lygis yra toks pat, kaip ir taikant rinkos ekonomikos sąlygomis veikiančio privataus ūkio subjekto kriterijų, todėl ji turi tik įrodyti tokio pranašumo „tikėtinumą“, o atitinkama valstybė narė – įrodyti, kad toks pranašumas yra pateisinamas. Komisija taip pat remiasi 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimu *France Télécom / Komisija*[47], kuriame, nesant privataus investuotojo kriterijaus taikymo prielaidų, Teisingumo Teismas nusprendė, kad siekiant įrodyti pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimą, pakanka pateikti įrodymą, kad nagrinėjama nacionalinė priemonė yra iš esmės tinkama pagalbą gavusių įmonių mokesčių naštai sumažinti.

[45] EBPO sandorių kainodaros gairių 2.58 ir paskesniuose punktuose aprašytu SGMM nagrinėjama grynojo pelno marža, apskaičiuojama remiantis tinkamu pagrindu (pvz., sąnaudomis, turto pardavimais), kurią mokesčių mokėtojas gauna vykdant kontroliuojamą sandorį. Jis taikomas vienai iš sandoryje dalyvaujančių įmonių – vadinamajai „vertinamai šaliai“

[46] Pažymiu, kad 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendime *Nyderlandai/Komisija* (T-760/15, EU:T:2019:669) Bendrasis Teismas nurodė tokį patį įrodinėjimo lygį.

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811, 24–27 punktai (toliau – Sprendimas *France Telecom*).

100. ASI, AOI ir Airija teigia, kad apeliacinio skundo antrojo pagrindo pirma dalis yra nereikšminga, nes net darant prielaidą, kad, kaip teigia Komisija, Airija ir *Apple* privalėjo įrodyti pranašumo nebuvimą, šią įrodinėjimo pareigą jos įvykdė pateikdamos atitinkamų mokesčių konsultantų parengtas *ad hoc* pelno priskyrimo Airijos filialams ataskaitas, iš kurių matyti, kad šių bendrovių mokesčio bazė buvo nustatyta pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį ir įprastų rinkos sąlygų principą (toliau – *ad hoc* ataskaitos).

101. Be abejo, tiesa, kad šiuo klausimu Bendrasis Teismas, atlikdamas analizę, susijusią su išankstiniuose sprendimuose patvirtintais grąžos lygiais (skundžiamo sprendimo 418–478 punktai), pirma, patvirtino lyginamojo tyrimo, pateikto *ad hoc* ataskaitose, kuriose minėta grąža buvo patvirtinta *ex post*, patikimumą (skundžiamo sprendimo 450–464 punktai), ir, antra, konstatavo, kad ginčijamo sprendimo 353–356 konstatuojamosiose dalyse Komisijos atlikta patikslinta lyginamoji analizė (toliau – patikslinta lyginamoji analizė) negalėjo paneigti šiose ataskaitose padarytų išvadų (skundžiamo sprendimo 469 ir 477 punktai). Vis dėlto apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečiojoje dalyje Komisija kritikavo skundžiamo sprendimo punktus, kuriuose Bendrasis Teismas iš esmės pritarė *ad hoc* ataskaitose priimtai apskaičiavimo metodikai ir konstatavo patikslintos lyginamosios analizės netinkamumą siekiant užginčyti šių ataskaitų išvadas. Vadinasi, klausimas, ar aptariamas prieštaravimas yra nereikšmingas, priklauso nuo šios kritikos analizės rezultatų.

102. ASI ir AOI, taip pat Airija ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad Komisija iš esmės siekia perkelti įrodinėjimo pareigą. ASI ir AOI taip pat tvirtina, kad Komisijos skundas nepagrįstas faktinėmis aplinkybėmis, nes Bendrasis Teismas padarė išvadą, jog nė viena iš trijų ginčijamame sprendime Komisijos padarytų metodologinių klaidų nebuvo įrodyta.

103. Primenu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Komisija turi pateikti įrodymą, kad egzistuoja „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, taigi, ir įrodymą, kad tenkinama pranašumo suteikimo sąlyga [48]. Konkrečiai Komisija, siekdama užtikrinti gerą SESV nustatytų valstybės pagalbą reglamentuojančių nuostatų taikymą, privalo kruopščiai ir nešališkai įvykdyti ginčijamų priemonių tyrimo procedūrą, kad priimdama galutinį sprendimą turėtų kuo išsamesnių ir patikimesnių įrodymų [49]. Be to, Teisingumo Teismas yra pareiškęs, jog Komisija negali daryti prielaidos, kad įmonė gavo naudos valstybės pagalbos forma, remdamasi tik paneigiamąja prielaida, pagrįsta informacijos, kurios pagrindu būtų galima padaryti priešingą išvadą, nebuvimu, kai nėra kitų tokios naudos egzistavimo įrodymų [50]. Šie principai taip pat galioja, kai Komisija taiko privataus ūkio subjekto kriterijų. Iš tikrųjų būtent ji turi įrodyti, kad minėto kriterijaus taikymo sąlygos netenkinamos [51], ir atsižvelgdama į reikšmingas aplinkybes įvertinti, ar pagalbą gavusi įmonė akivaizdžiai nebūtų gavusi panašių lengvatų iš privataus ūkio subjekto [52]. Taigi Komisija, net taikydama privataus ūkio subjekto principą, negali remtis paprastais „tikėtinais“ teiginiais, kurių teisingumo ji neprivalo įrodyti [53]. Dėl Sprendimo *France Telecom* pažymėtina, kad iš jo 19 punkto matyti, kad nors nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos

[48] Žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija / Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 62 punktas).

[49] Žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Autostrada Wielkopolska / Komisija ir Lenkija* (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 114 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[50] Žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Komisija / MTU Friedrichshafen* (C-520/07 P, EU:C:2009:557, 55 ir 58 punktai).

[51] Žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Autostrada Wielkopolska / Komisija ir Lenkija* (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 108 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[52] Žr. 2023 m. birželio 29 d. Sprendimą *TUIfly / Komisija* (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 79 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[53] Šiuo klausimu žr. 2020 m. gegužės 7 d. Sprendimą *BTB Holding Investments ir Duferco Participations Holding / Komisija*, (C-148/19 P, ECLI:EU:C:2020:354, 53 punktas).

požymiai neleido iš anksto kiekvienais mokestiniais metais nustatyti tikslaus su jais susijusio apmokestinimo lygio, vis dėlto buvo aišku, kad ši tvarka galėjo lemti ir iš tikrųjų lėmė tai, kad gavėjos apmokestinimas buvo mažesnis nei būtų buvęs taikant bendrąją apmokestinimo tvarką.

104. Atsižvelgdamas į tai, konstatuoju, kad nagrinėjamu atveju išvada dėl pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, egzistavimo, kurią Komisija padarė savo papildomų motyvų pabaigoje, grindžiama ne „hipoteze, kurios <…> turima informacija neleidžia nei patvirtinti, nei paneigti“ [54], ir ne paprastais „tikėtinais teiginiais“, o nustatytomis konkrečiomis klaidomis, kurios, Komisijos nuomone, iškraipo išankstiniuose sprendimuose priimtą pelno paskirstymo metodą ir daro poveikį įvairiems apskaičiavimo elementams, kuriais remiantis buvo nustatytas ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas. Vis dėlto, mano nuomone, negalima atmesti galimybės, kad, kaip teigia Komisija, esminės klaidos nustatant metodiką, pelno priskyrimui taikomą siekiant apskaičiuoti bendrovės nerezidentės, veikiančios per filialą, mokesčio bazę, neišvengiamai gali lemti šio pelno nuvertinimą, palyginti su įprastomis rinkos sąlygomis gaunamu rezultatu, todėl *gali savaime* arba *akivaizdžiai* sumažinti šios bendrovės mokesčių naštą, palyginti su apmokestinimu, kuris laikomas įprastu. Manau, kad tokiais atvejais Komisija, siekdama įrodyti pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimą, gali turėti teisę remtis įrodymu, kad tokia klaida buvo padaryta ir kad atitinkama valstybė narė nesugebėjo įrodyti, kad ji neturi įtakos taip apskaičiuoto pelno dydžio atitikčiai įprastomis rinkos sąlygomis nustatytai vertei [55]. Taigi, mano nuomone, Bendrasis Teismas neteisingai įvertino įrodinėjimo lygį tokių sprendimų, kaip ginčijamas sprendimas, atveju.

105. Vis dėlto nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad atlikęs išsamią analizę, kurią Komisija užginčijo tiek turinio, tiek teisminės kontrolės ribų laikymosi požiūriu, Bendrasis Teismas konstatavo, jog ginčijamame sprendime nurodytos metodologinės klaidos nebuvo įrodytos, ir iš esmės apsiribojo tik tuo, kad nustatė, jog nėra to meto duomenų, kuriais būtų galima pagrįsti išankstiniais sprendimais priimto skaičiavimo metodo pasirinkimą. Taigi, jei būtų pripažinta, kad Komisijos prieštaravimai, nurodyti šio pagrindo antroje ir trečioje dalyse, yra nepagrįsti, su įrodinėjimo lygiu susijusi klaida neturėtų jokios realios įtakos jo padarytų išvadų teisingumui. Vadinasi, būtina išnagrinėti šiuos prieštaravimus.

### *2. Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo antros ir trečios dalių*

106. Apeliacinio skundo antrojo pagrindo antroje dalyje Komisija teigia, kad kai kuriose savo analizės vietose Bendrasis Teismas rėmėsi argumentais, kurie nebuvo įtraukti į ASI, AOE ir Airijos ieškinius, bet buvo paimti iš prie jų pridėtų dokumentų, visų pirma *ad hoc* ataskaitų, į kurias apeliantės buvo pateikusios tik bendro pobūdžio nuorodas. Taigi, Komisija negalėjo pareikšti savo pozicijos dėl kai kurių ginčijamo sprendimo panaikinimo pagrindų. Be to, kai kuriuos išnagrinėtus prieštaravimus Bendrasis Teismas pateikė savo iniciatyva.

107. Šie prieštaravimai bus nagrinėjami analizuojant apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečiojoje dalyje pateiktus prieštaravimus. Šiame etape tik priminsiu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, siekiant užtikrinti teisinį saugumą ir tinkamą teisingumo vykdymą, ieškinio pagrindų santrauka, kuri turi būti pateikta ieškinyje pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 21 straipsnį, Bendrajam Teismui taikytiną pagal šio statuto 53 straipsnio pirmą pastraipą,

[54] 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Komisija / MTU Friedrichshafen* (C-520/07 P, EU:C:2009:557, 52 punktas).

[55] Šiuo klausimu žr. 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai / Komisija* (T-760/15, EU:T:2019:669) 211 punkto išaiškinimą 2021 m. gegužės 12 d. Sprendime *Liuksemburgas ir Amazon / Komisija* (T-816/17 ir T-318/18, EU:T:2021:252, 309–311 punktai). Pastarasis sprendimas yra Komisijos apskųstas byloje C-457/21 ir šiuo metu svarstomas.

ir Bendrojo Teismo procedūros reglamento 76 straipsnio d punktą, turi būti pakankamai aiški ir tiksli, kad atsakovas galėtų pasirengti gynybai, o kompetentingas teismas – priimti sprendimą [56]. Nors tiesa, kad ieškinio turinį tam tikrais klausimais galima paremti ir papildyti nuorodomis į tam tikras prie ieškinio pridėtų dokumentų ištraukas, bendra nuoroda į kitus raštus, net ir pridėtus prie ieškinio, negalima kompensuoti esminių teisinio argumento elementų, kurie turi būti įtraukti į ieškinį, nebuvimo. Iš tikrųjų Bendrasis Teismas neprivalo prieduose ieškoti ir nustatyti motyvų ir argumentų, kuriuos jis būtų galėjęs laikyti pagrindžiančiais ieškinį [57]. Analogiški reikalavimai taikomi tuo atveju, kai tam tikras Bendrajame Teisme nurodytas pagrindas paremiamas tam tikru argumentu [58]. Iš to darytina išvada, kad ieškovas privalo pakankamai sistemiškai išdėstyti su kiekvienu pagrindu susijusius argumentus, o Bendrasis Teismas neprivalo atkurti teisinio santykio, kurį laiko pagrindžiančiu šį motyvą [59].

108. Apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečiojoje dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį ir (arba) iškraipė nacionalinę teisę, kai atlikęs faktinių aplinkybių analizę padarė išvadą, jog papildomi motyvai neįrodo pranašumo, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, buvimą. Kalbant konkrečiai, Komisija ginčija Bendrojo Teismo atliktą faktinių aplinkybių teisinį kvalifikavimą, kuriuo, jos nuomone, pažeidžiamas atskiro subjekto požiūris ir įprastų rinkos sąlygų principas. Ji pateikia tris prieštaravimus, susijusius, pirma, su klaidomis, kurias Bendrasis Teismas padarė analizuodamas Airijos filialų, kaip „vertinamų šalių“, pasirinkimą siekiant taikyti iš anksto pasirinktą pelno priskyrimo metodą (skundžiamo sprendimo 328–351 punktai), antra, veiklos sąnaudų, kaip pelno dydžio rodiklio, pasirinkimą (skundžiamo sprendimo 352–417 punktai) ir, trečia, su priimtinais grąžos lygiais (skundžiamo sprendimo 418–478 punktai). Airija, kaip ir ASI su AOI, teigia, kad dėl šios apeliacinio skundo antrojo pagrindo dalies pateikti prieštaravimai yra visiškai nepriimtini, nes jais siekiama užginčyti faktinių aplinkybių įvertinimą ir vertinimus, kurie yra nereikšmingi ir nepagrįsti.

### *a) Dėl pirmojo prieštaravimo*

109. Pateikdama apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečios dalies pirmąjį prieštaravimą, nukreiptą prieš skundžiamo sprendimo 337–343 punktus, Komisija pirmiausia ginčija Airijos filialų vykdomų funkcijų priskyrimą prie „nelabai sudėtingų“ atrenkant „vertinamą šalį“. Tokį kvalifikavimą nulėmė klaidingas šių funkcijų vertinimas atsižvelgiant į *Apple* grupės intelektinę nuosavybę, o ne į ASI ir AOE turimas IN licencijas. Kadangi šiuo prieštaravimu siekiama užginčyti klaidingą Airijos filialų vykdomų funkcijų teisinį kvalifikavimą, mano nuomone, jis yra priimtinas. Šiuo atžvilgiu remiuosi šios išvados 39 punktu.

110. Dėl bylos esmės primenu, kad nagrinėdamas ieškinio pirmąjį pagrindą padariau išvadą, jog Bendrojo Teismo teiginys, kad Airijos filialai vykdė „rutinines“ funkcijas, susijusias su IN licencijomis, grindžiamas šių funkcijų ir *Apple Inc.* funkcijų, siejamų su *Apple* grupės IN, palyginimu, ir kad atlikdamas šį palyginimą Bendrasis Teismas pažeidė įprastų rinkos sąlygų principą, pagal kurį, kaip konstatuota skundžiamame sprendime, buvo taikomas 1997 m. MKĮ 25 straipsnis. Ši klaida taip pat turi įtakos vertinimui, kuriuo remdamasis Bendrasis Teismas

[56] Šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *MasterCard ir kt. / Komisija* (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, 41 punktas).

[57] Žr. 2023 m. kovo 16 d. Sprendimą *GABO:mi / Komisija* (C-696/21 P, EU:C:2023:217, 47 ir 48 punktai bei juose nurodyta jurisprudencija).

[58] Šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *MasterCard ir kt. / Komisija* (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, 41 punktas).

[59] Šiuo klausimu žr. 2023 m. kovo 16 d. Sprendimą *GABO:mi / Komisija* (C-696/21 P, EU:C:2023:217, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

patvirtino Airijos filialų, kaip vertinamų šalių, pasirinkimą, ir tai, be kita ko, matyti iš skundžiamo sprendimo 341 punkto, kuriame daroma nuoroda į nagrinėjant ieškinio dėl pagrindinių argumentų pagrindus atliktos faktinių aplinkybių analizės išvadas.

111. Žinoma, kad, kaip visų pirma teigė Airija, skundžiamo sprendimo 340 punkte Bendrasis Teismas nurodė: kadangi alternatyvusis argumentas buvo grindžiamas prielaida, kad „*Apple* grupės IN buvo teisingai priskirta <…> [buveinėms], Komisija negalėjo kartu teigti, kad būtent Airijos filialai „vykdė sudėtingiausias funkcijas, susijusias su šia IN“. Vis dėlto šis teiginys grindžiamas logikos klaida. Nors tiesa, kad papildomuose motyvuose Komisija pritarė prielaidai, kad IN licencijos turi būti priskirtos buveinėms, tai nereiškia, kad, kaip, atrodo, mano Bendrasis Teismas, jog Komisija laikė savaime suprantamu dalyku aspektus, kuriais galima pateisinti tokį priskyrimą – kurį ji ginčijo – ir, konkrečiai kalbant, tai, kad buveinės atliko reikšmingas žmogiškąsias funkcijas tokių licencijų atžvilgiu.

112. Apskritai, priešingai, nei, be kita ko, teigia ASI ir AOI, Bendrasis Teismas nė vienoje skundžiamo sprendimo motyvų dalyje, susijusioje su Airijos filialų, kaip „vertinamų šalių“, pasirinkimu, nepadarė išvados, kad *Airijos filialų ir įstaigų santykiuose* pirmosios yra mažiaus sudėtingi subjektai[60]. Iš 2010 m. EBPO sandorių kainodaros gairių redakcijos 3.18 ir 3.19 punktų matyti, kad vertinamos šalies pasirinkimas turi atitikti sandorio funkcinę analizę ir reikalauti atsižvelgti į vaidmenį, kurį *atitinkamai* atlieka įvairios jame dalyvavusios šalys (taip pat žr. 2.59 punkto pabaigą). Iš to matyti, kad skundžiamo sprendimo 333–336 punktuose, taip pat 342 ir 343 punktuose Bendrojo Teismo nurodyti motyvai tiek, kiek juose atsižvelgiama tik į Airijos filialų padėtį, patys savaime nėra pagrindas paneigti prielaidą, kuria Komisija rėmėsi savo papildomuose motyvuose, t. y. kad buveinės, kaip mažiausiai sudėtingas funkcijas vykdančios sandorio šalys, turėjo būti įvertintos.

113. Antra, Komisija ginčija skundžiamo sprendimo 335 punktą, kuriame Bendrasis Teismas nusprendė, kad EBPO sandorių kainodaros gairėse nereikalaujama būtinai pasirinkti mažiausiai sudėtingas funkcijas vykdantį subjektą kaip pagal SGMM vertintiną šalį, o tik rekomenduojama pasirinkti subjektą, apie kurį turima daugiausia patikimų duomenų. Ji nurodo, kad šiuo klausimu Bendrasis Teismas savo iniciatyva nustatė minėtų EBPO gairių aiškinimo klaidą, kurios ieškovės pirmojoje instancijoje nenurodė. Mano nuomone, šis argumentas grindžiamas klaidingu skundžiamo sprendimo aiškinimu, todėl turi būti atmestas. Iš tikrųjų skundžiamo sprendimo 335 punkte, siejamame su šio sprendimo 334–336 punktuose išdėstytais Bendrojo Teismo argumentais, nėra jokio konkretaus prieštaravimo ginčijamam sprendimui, o tik nurodomi motyvai, kuriais grindžiama 334 punkte nurodyta ir 336 punkte patvirtinta išvada, kad, „jeigu yra tinkamai nustatomos vertinamos šalies vykdomos funkcijos ir tinkamai apskaičiuojama šių funkcijų grąža, tai, kad viena ar kita šalis pasirenkama kaip vertinama šalis, neturi reikšmės“.

114. Trečia, Komisija ginčija minėtos išvados pagrįstumą. Ji teigia, kad, priešingai, nei skundžiamo sprendimo 336 punkte konstatavo Bendrasis Teismas, tikrinamos šalies pasirinkimas yra esminis SGMM taikymo etapas. Mano nuomone, šis skundas yra priimtinas, nors nukreiptas prieš EBPO sandorių kainodaros gairių išaiškinimą, kuriam pritarė Bendrasis Teismas. Šiuo atžvilgiu remiuosi šios išvados 39 punkte išdėstytais argumentais.

115. Iš esmės sutinku su Komisija dėl svarbos, pagal šias gaires teikiamos šalies, kuri turi būti tikrinama SGMM taikymo atveju, pasirinkimui. Iš šių gairių 2010 m. redakcijos 3.18 ir 3.19 punktų, kuriais Bendrasis Teismas veikiausiai rėmėsi skundžiamo sprendimo 335 punkte,

[60] 342, 343 ir 371 punktuose, kuriais remiasi ASI ir AOI, tik pabrėžiamas Airijos filialų vykdomų funkcijų „lengvai nustatomas ir nesudėtingas pobūdis“, bet jos nelyginamos su buveinių vykdomomis funkcijomis.

visų pirma matyti, kad nuo tokio pasirinkimo priklauso galimybė atlikti patikimais duomenimis pagrįstą lyginamąją analizę, leidžiančią teisingai nustatyti sandorio kainą, kuri nagrinėjamam sandoriui turi būti priskirta vadovaujantis įprastų rinkos sąlygų principu. Taigi, Komisija yra teisi, kai teigia, kad šis pasirinkimas nėra neutralus ir daro lemiamą įtaką pagal SGMM atliktos analizės rezultatų patikimumui.

116. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, ir į apibrėžtas ribas, manau, kad apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečiosios dalies pirmasis prieštaravimas yra pagrįstas.

### *b) Dėl antrojo prieštaravimo*

117. Apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečiosios dalies antrajame prieštaravime Komisija ginčija skundžiamo sprendimo 352–417 punktus, kuriuose Bendrasis Teismas paneigė ginčijamame sprendime padarytas išvadas, kad net darant prielaidą, jog Airijos filialų, kaip tiriamųjų šalių, pasirinkimas buvo teisingas, pasirinkus ASI ir AOE veiklos sąnaudas kaip pelno dydžio rodiklį, šių bendrovių Airijoje apmokestinamasis pelnas neatspindėjo apytikrio, bet patikimo rezultato, atitinkančio įprastų rinkos sąlygų principą.

#### *1) Dėl veiklos sąnaudų, kaip ASI Airijos filialo pelno dydžio rodiklio, pasirinkimo*

118. Ginčijamo sprendimo 336–342 konstatuojamosiose dalyse Komisija išreiškė nuomonę, kad ASI Airijos filialo veiklos sąnaudų, kaip pelno dydžio rodiklio, pasirinkimas nepakankamai atspindi šio filialo prisiimtą riziką ir vykdomą veiklą, taigi ir jo indėlį į ASI apyvartą. Dėl tų pačių priežasčių ji laikėsi nuomonės, jog pagal Berio koeficientą – pelno dydžio rodiklį, pagrįstą *ad hoc* ataskaitose minimu bendrojo pelno ir veiklos sąnaudų santykiu, – negalima nustatyti rinkos sąlygomis skiriamo atlygio už minėto filialo atliekamas funkcijas. Komisijos nuomone, tinkamesnis rodiklis būtų buvę ASI pardavimai. Šią išvadą Bendrasis Teismas atmetė skundžiamo sprendimo 359–407 punktuose.

119. Pirma, Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į ginčijamame sprendime pateiktą funkcinę analizę, kai skundžiamo sprendimo 360 punkte nurodė, kad atmesdama veiklos sąnaudų tinkamumą ASI Airijos filialo vykdomoms funkcijoms atspindėti ji rėmėsi atmetimo metodu. Šiuo klausimu remiuosi diskusija, vykusia nagrinėjant ieškinio pirmojo pagrindo pirmąją dalį. Ta pati klaida padaryta ir skundžiamo sprendimo 365 punkte, kuriame Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad Komisija iš esmės tik nurodė, jog ASI pardavimai būtų tinkamas pelno dydžio rodiklis. Faktiškai sutinku su Komisija, kad šiuo atžvilgiu Bendrasis Teismas ginčijamą sprendimą aiškino fragmentiškai, neatsižvelgdamas į kitose šio sprendimo dalyse, ypač 294–305 konstatuojamosiose dalyse, kur išvardytos funkcijos ir rizika, kurias, Komisijos nuomone, prisiėmė būtent ASI Airijos filialas, pateiktą analizę.

120. Antra, Komisija ginčija skundžiamo sprendimo 366–372 punktus, kuriuose Bendrasis Teismas kritikuoja Berio koeficiento, kaip tinkamo finansinio rodiklio, pagal kurį galima apskaičiuoti atlygį rinkos sąlygomis šioje byloje, atmetimą ginčijamo sprendimo 340 konstatuojamojoje dalyje. Komisija pirmiausia teigia, kad ASI, AOE ir Airija savo atitinkamuose ieškiniuose šiuo klausimu apsiribojo paprastomis nuorodomis į *ad hoc* ataskaitų turinį. Išnagrinėjus Bendrojo Teismo bylos medžiagą, įskaitant atsakymus į Bendrojo Teismo raštu pateiktus klausimus, šis teiginys dėl Airijos patvirtinamas. ASI ir AOE šiam klausimui skyrė

daugiau dėmesio, bet apsiribojo tik vienos iš sąlygų, reikalingų šiam rodikliui taikyti, analize. Taigi, Komisija neklysta, kai teigia, kad Bendrojo Teismo atlikta Berio koeficiento analizė iš esmės nesusijusi su ieškovių pateiktais ir pirmojoje instancijoje aptartais argumentais.

121. Toliau Komisija išdėstė keletą argumentų, kuriais siekia įrodyti, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 366–372 punktuose atliktame vertinime padarė teisės klaidų. Ji iš esmės teigia, kad Bendrojo Teismo išvada grindžiama klaidingu ASI Airijos filialo kvalifikavimu, kai jis apibūdinamas kaip platintojas, teikiantis tik logistikos paslaugas, ir neprisiimantis rizikos. ASI ir AOI bei Airija atsako, kad toks kvalifikavimas negali būti ginčijamas apeliacine tvarka. Mano nuomone, tokį prieštaravimą reikia atmesti. Kadangi nuo šio kvalifikavimo priklauso teisingas EBPO sandorių kainodaros gairėse, kuriomis *Apple* ir Airija rėmėsi siekdamos *ex post* pateisinti išankstinius sprendimus ir veiklos sąnaudų, kaip ASI filialo pelno dydžio rodiklio, tinkamumą, nustatytų principų taikymas, Komisijos pateikti argumentai nepatenka į Teisingumo Teismo apeliacinėje instancijoje atliekamos faktinių aplinkybių peržiūros sritį. Šiuo klausimu remiuosi tuo, kas išdėstyta šios išvados 39 punkte.

122. Iš esmės Komisijos argumentai dėl Bendrojo Teismo vertinimų, susijusių su Berio koeficiento taikymu, turi būti nagrinėjami kartu su prieštaravimais dėl skundžiamo sprendimo 375–407 punktų. Šiuose punktuose Bendrasis Teismas, išnagrinėjęs riziką, kuri, Komisijos teigimu, turėjo būti priskirta ASI Airijos filialui ir kuria buvo pateisinamas šio filialo pelno dydžio rodiklis, pagrįstas pardavimais, o ne veiklos sąnaudomis, padarė išvadą, jog šis filialas iš tikrųjų neprisiėmė nė vienos iš šių rizikų. Jei paaiškėtų, kad šie prieštaravimai pagrįsti, būtų įrodyta, jog Bendrasis Teismas rėmėsi klaidingu ASI filialo kvalifikavimu jį pripažįstant „platintoju, kuriam kyla nedidelė rizika“ pagal EBPO sandorių kainodaros gaires. Tiesa, kad iš skundžiamo sprendimo 374 punkto matyti, jog 375–407 punktuose išdėstyta analizė yra perteklinė atsižvelgiant į EBPO sandorių kainodaros gairių 2.87 punkto išaiškinimą, kurio Bendrasis Teismas laikėsi šio sprendimo 357 punkte[61]. Vis dėlto vien dėl šios priežasties Komisijos prieštaravimai nėra nereikšmingi. Iš tikrųjų skundžiamo sprendimo 357 ir 364 punktuose Bendrasis Teismas pats pripažįsta, kad pagal minėtą 2.87 punktą pasirinkto pelno rodiklio tinkamumas teisingai atspindėti vertinamos šalies vykdomų funkcijų vertę, be kita ko, priklauso nuo šios šalies prisiimamos rizikos.

123. Komisija paeiliui ginčija skundžiamo sprendimo 375–390 punktus, skirtus rizikai, susijusiai su apyvarta (ginčijamo sprendimo 337 konstatuojamoji dalis, kurioje ši rizika apibrėžiama kaip „su prekių atsargomis susijusi rizika“), šio sprendimo 391–400 punktus, skirtus rizikai, susijusiai su *Apple* gaminiams suteikiama garantija (ginčijamo sprendimo 338 konstatuojamoji dalis), ir to paties sprendimo 401–407 punktus, skirtus rizikai, susijusiai su santykiais su trečiosiomis šalimis (ginčijamo sprendimo 339 konstatuojamoji dalis). Kaip ir pirmojo ieškinio pagrindo atveju, Komisija iš esmės teigia, kad Bendrasis Teismas taikė klaidingą teisinį kriterijų, prieštaraujantį įprastų rinkos sąlygų principui, kai ASI Airijos filialą kvalifikavo kaip „platintoją, kuriam kyla nedidelė rizika“, šio filialo prisiimamą riziką palyginęs su *Apple Inc.* rizikos politika.

124. Skundžiamo sprendimo motyvų analizė patvirtina Komisijos kritikuojamą požiūrį. Visų pirma, kalbant apie riziką, susijusią su apyvarta, skundžiamo sprendimo 381, 382 ir 383 punktuose Bendrojo Teismo nurodyti įrodymai yra susiję su *Apple Inc.* centralizuotai sudarytais pagrindų susitarimais su OEM gamintojais ir pagrindiniais *Apple* produktų pirkėjais,

[61] Skundžiamo sprendimo 357 punkte Bendrasis Teismas daro išvadą, kad iš EBPO sandorių kainodaros gairių 2.87 punkto matyti, jog „pelno dydžio rodiklio pasirinkimas nėra privalomai susietas su kokia nors konkrečia funkcija, jei atspindi nagrinėjamos funkcijos reikšmę“, ir kad dėl to „ir pardavimai, ir veiklos sąnaudos gali būti tinkamas pelno dydžio rodiklis“ (žr. skundžiamo sprendimo 363 punktą, kuriame daroma nuoroda į jo 357 punktą).

taip pat centralizuotai nustatyta *Apple* produktų tarptautine kainodara. Antra, skundžiamo sprendimo 385 ir 386 punktuose Bendrasis Teismas, remdamasis visais pateiktais įrodymais, įskaitant *ad hoc* ataskaitas, padarė išvadą, kad su neparduotais produktais arba paklausos sumažėjimu susijusi rizika negalėjo būti priskirta ASI Airijos filialui, nes ir dėl pasiūlos, ir dėl paklausos buvo „sprendžiama centralizuotai, ne šiame filiale“ (386 punktas). Toliau, kalbant apie riziką, susijusią su produktams suteikiamomis garantijomis, pažymėtina, jog skundžiamo sprendimo 400 punkte Bendrojo Teismo padaryta išvada, kad iš to, jog ASI Airijos filialas teikė *AppleCare* paslaugą, negalima spręsti, kad jis prisiėmė ekonomines pasekmes, susijusias su *Apple* produktų garantijomis, grindžiama teiginiu, kad šio filialo vykdytos funkcijos buvo pagalbinės, o ši išvada, kaip jau paaiškinau šios išvados 52 punkte, daroma šio filialo vykdomas funkcijas susiejus su *Apple Inc.* o ne buveinių vykdomomis funkcijomis. Galiausiai dėl rizikos, susijusios su trečiųjų šalių rangovų veikla, pažymiu, kad iš esmės Bendrasis Teismas tik priminė skundžiamo sprendimo 376–390 punktuose išdėstytus argumentus dėl rizikos, susijusios su paklausos sumažėjimo ir produktų nepardavimo galimybe, kuriai prilyginama rizika, susijusi su produktais, kurie netvarkomi Airijoje, nes yra subrangos pagrindu perkelti už šios valstybės narės ribų. Per diskusiją dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo, į kurį darau nuorodą, priėjau prie išvados, kad, priskiriant pelną bendrovei nerezidentei pagal 1997 m. MKĮ 25 straipsnį ir jame įtvirtintą įprastų rinkos sąlygų principą, reikia atsižvelgti tik į įvairių šią bendrovę sudarančių padalinių padėtį jų tarpusavio santykiuose. Nors ginčijamame sprendime Komisija nepaneigė *Apple Inc.* įdiegtos centralizuotos rizikos valdymo politikos, ji, neapsiribodama atmetimo metodu, įrodė – ir tai nebuvo Bendrojo Teismo paneigta, – kad Airijos ASI filialas prisiėmė tam tikro lygio riziką. Vis dėlto, kaip matėme, siekdamas atmesti ginčijamo sprendimo 337, 338 ir 339 konstatuojamosiose dalyse nurodytą ASI Airijos filialo rizikos prisiėmimo galimybę ir laikyti šį filialą „mažos rizikos platintoju“, kurio pelnas gali būti teisingai atspindėtas veiklos sąnaudomis pagrįstu rodikliu, Bendrasis Teismas rėmėsi *Apple Inc.* atliekamomis funkcijomis ir jos vykdomu centralizuotu visų nagrinėjamų rizikų valdymu, taigi, šiuo atveju – irgi klaidingu teisiniu kriterijumi.

*2) Dėl veiklos sąnaudų, kaip AOE Airijos filialo pelno dydžio rodiklio, pasirinkimo*

125. Komisija ginčija skundžiamo sprendimo 408–412 punktus, kuriuose Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad ji neįrodė, jog, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 343–345 konstatuojamosiose dalyse, pelno dydžio rodiklis, grindžiamas bendromis sąnaudomis, yra tinkamesnis siekiant nustatyti AOE Airijos filialo rinkos sąlygomis gaunamą pelną.

126. Visų pirma ji teigia, kad nei ASI ir AOE, nei Airija nepateikė prieštaravimų dėl minėtų ginčijamo sprendimo motyvų. Ši aplinkybė ne tik neginčijama, bet ir patvirtinta Bendrojo Teismo bylos medžiaga, be to, ji suderinama su tuo, kad, kaip visų pirma matyti iš ginčijamo sprendimo 167 ir 343 konstatuojamųjų dalių, tose pačiose *ad hoc* ataskaitose buvo pasiūlytas AOE filialo bendromis sąnaudomis pagrįstas rodiklis. Šiomis aplinkybėmis, mano nuomone, Bendrasis Teismas peržengė jam priskirtos kontrolės ribas, nes savo iniciatyva iškėlė ir priėmė prieštaravimus, kurių ieškovės nebuvo pateikusios, susijusius su ginčijamo sprendimo punktais, kuriems jos, bent jau netiesiogiai, pritarė. Taip pat primenu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Sąjungos teismas, vykdydamas Sąjungos atliekamų sudėtingų ekonominių vertinimų valstybės pagalbos srityje – kaip antai susijusių su tinkamiausio pelno rodiklio apibrėžimu taikant SGMM sandorio grynosios maržos metodą – kontrolę, neturi Komisijos ekonominio vertinimo pakeisti savuoju[62]. Šioje srityje šis teismas iš tikrųjų apsiriboja patikrinimu, ar buvo laikytasi procedūrą ir motyvavimą nustatančių taisyklių, ar tiksliai nurodyti faktai ir ar

[62] Žr. 2023 m. birželio 29 d. Sprendimą *TUIfly / Komisija* (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 76 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

nebuvo akivaizdžios vertinimo klaidos ir piktnaudžiavimo įgaliojimais[63]. Pažymiu, kad nagrinėjamu atveju skundžiamo sprendimo 409 ir 410 punktuose Bendrasis Teismas pažymėjo, jog EBPO sandorių kainodaros gairėse, kuriomis Komisija rėmėsi minėtose ginčijamo sprendimo 343 ir 344 konstatuojamosiose dalyse, „nerekomenduojama naudoti kokio nors konkretaus pelno dydžio rodiklio, pavyzdžiui, visų sąnaudų, ir <…> nedraudžiama naudoti veiklos sąnaudų“. Nesant būtinybės pareikšti nuomonės dėl to, kaip Bendrasis Teismas aiškina minėtas gaires, kurių Komisija aiškiai neginčija, norėčiau tik priminti, kad net darant prielaidą, jog šis aiškinimas yra teisingas, vien tai, jog „iš esmės negalima atmesti, kad veiklos sąnaudos gali būti tinkamas pelno dydžio rodiklis“ (skundžiamo sprendimo 410 punktas), savaime nėra aplinkybė, kuria Bendrasis Teismas galėjo remtis nepakeisdamas Komisijos diskrecijos savąja ir šalių argumentų savo argumentais.

127. Be abejo, tiesa, kad, remiantis ką tik priminta jurisprudencija, vykdydamas Komisijos atliktų sudėtingų ekonominių vertinimų kontrolę Sąjungos teismas turi patikrinti ne tik pateiktų įrodymų faktinį teisingumą, patikimumą ir nuoseklumą, bet ir nustatyti, ar šie įrodymai apima visus esminius duomenis, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant sudėtingą situaciją, ir ar jais galima pagrįsti jais remiantis padarytas išvadas. Nagrinėjamu atveju baigdamas nagrinėti bylą Bendrasis Teismas nustatė ne vertinimo klaidą, o įrodymų, kuriais būtų galima pagrįsti Komisijos teiginį, nepakankamumą. Vis dėlto remiantis vien kvalifikavimu, mano nuomone, negalima iš esmės paneigti Bendrojo Teismo argumentavimo, kuriame iš esmės tvirtinama, kad vienas iš EBPO sandorių kainodaros gairėse pripažintų rodiklių yra tinkamesnis nei Komisijos nurodytas rodiklis.

128. Taip pat tiesa, kad Sprendimo *Fiat Chrysler* 95 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, nesant suderinimo šiuo klausimu, galimas metodų ir kriterijų, leidžiančių nustatyti „įprastų rinkos sąlygų“ rezultatą, nustatymas priklauso valstybių narių diskrecijai. Vis dėlto, kaip minėjau šios išvados 21 punkte, ši byla skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas tas sprendimas. Bet kuriuo atveju reikia pripažinti, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į ginčijamame sprendime ir pirmojoje instancijoje Komisijos pateiktą argumentą, kad, įvertinus AOE Airijos filialo faktiškai prisiimtas funkcijas ir riziką, ypač lyginant su tos pačios bendrovės buveinės prisiimtomis funkcijomis ir rizika, aplinkybė, kuria Bendrasis Teismas rėmėsi skundžiamo sprendimo 411 punkte, kad šis filialas neturėjo žaliavų, pusgaminių ir galutinių produktų nuosavybės teisės, pati savaime neleido manyti, kad bendros sąnaudos negali būti laikomos pelno rodikliu, ir bet kuriuo atveju nesudarė pagrindo tokio rodiklio taikymo, kuriam, beje, pritarė pačios *Apple* ir Airijos advokatai, laikyti akivaizdžiai klaidingu.

*3) Išvada dėl antrojo prieštaravimo*

129. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, manau, kad apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečiosios dalies antrasis prieštaravimas taip pat yra pagrįstas.

### *c) Dėl trečiojo prieštaravimo*

130. Pateikdama apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečios dalies paskutinį prieštaravimą Komisija ginčija skundžiamo sprendimo 418–478 punktus; juose Bendrasis Teismas paneigė motyvus, kuriais remdamasi ji ginčijamo sprendimo 346–359 konstatuojamosiose dalyse atmetė išankstiniais sprendimais patvirtintus ASI ir AOE Airijos filialų grąžos lygius.

[63] Žr. 2020 m. gegužės 7 d. Sprendimą *BTB Holding Investments ir Duferco Participations Holding / Komisija* (C-148/19 P, EU:C:2020:354, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

131. Dėl 1991 m. išankstinio sprendimo Komisija buvo nurodžiusi, kad, pirma, priimti grąžos lygiai nebuvo pagrįsti, ir, antra, kad AOE nustatyta riba, kurią peržengus jos apmokestinamasis pelnas nebebuvo skaičiuojamas remiantis 65 % šios bendrovės Airijos filialo veiklos sąnaudų dalimi, yra mokesčių lengvata, suteikiama remiantis mokesčių sistemai nebūdingais kriterijais, kaip antai užimtumo sumetimais (ginčijamo sprendimo 347 konstatuojamoji dalis). Bendrasis Teismas iš esmės paneigė šiuos vertinimus dėl dviejų priežasčių. Pirma, skundžiamo sprendimo 440 ir 441 punktuose Bendrasis Teismas, remdamasis savo atliktu įrodymų vertinimu, kuris negali būti ginčijamas apeliaciniame procese ir kurio, beje, Komisija neginčijo, nusprendė, kad aplinkybė, jog Airijos valdžios institucijos minėtą 65 % ribą pripažino remdamosi su užimtumu susijusiais argumentais, yra neįrodyta. Be to, skundžiamo sprendimo 444 punkte jis nusprendė, kad dėl aplinkybės, jog ši riba niekada nebuvo pasiekta ir dėl to 1991 m. išankstiniame sprendime numatytas viršutinės ribos mechanizmas niekada nebuvo įgyvendintas, pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, galimybę reikia atmesti.

132. Komisija teigia, kad taip nuspręsdamas Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, nes supainiojo sąlygą, susijusią su pranašumo, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, buvimu, ir grąžintinų sumų, kurios taip pat gali būti lygios nuliui, dydžio nustatymą. Grįsdama savo argumentą ji remiasi 2014 m. vasario 13 d. Sprendimu *Mediaset*[64]. Šiuo klausimu noriu pažymėti, kad bylos, kurioje priimtas šis sprendimas ir kurioje buvo sprendžiamas klausimas dėl mokestinės pagalbos schemos gavėjų tapatybės ir kiekvienam iš jų grąžintinos sumos dydžio nustatymo, faktinės aplinkybės skiriasi nuo šiai bylai būdingų aplinkybių, kuriomis reikia nustatyti, ar išankstinio sprendimo nuostata dėl individualizuoto apskaičiavimo metodo, kuris iš tikrųjų niekada nebuvo taikomas, gali suteikti pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Bent jau tiek, kiek ginčijamame sprendime Komisijos nurodytas pranašumas atitinka mokesčių lengvatos, kuri būtų gauta pritaikius minėtą ribą, apimtį, šios bylos aplinkybės atrodo panašesnės į situaciją, kai buvo priimtas sprendimas skirti pagalbą, bet ji nebuvo išmokėta. Taigi manau, kad Komisijos argumentas turi būti atmestas.

133. Antra, skundžiamo sprendimo 445–447 punktuose Bendrasis Teismas iš esmės teigė, kad ginčydama Airijos mokesčių administratoriaus patvirtintus grąžos dydžius, kaip per mažus pagal Airijos filialų vykdomas funkcijas, turint omenyje su šiomis funkcijomis susijusį turtą ir riziką, Komisija neįrodė, jog filialai vykdė tokias funkcijas, už kurias turėjo būti atlyginama didesne grąža. Šiuo atžvilgiu Bendrasis Teismas remiasi skundžiamo sprendimo 348 ir 407 punktuose nurodytomis išvadomis. Taigi, aptardamas šį klausimą remiuosi argumentais, kurie jau buvo išdėstyti analizuojant apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečiosios dalies pirmąjį ir antrąjį prieštaravimus.

134. Vertindama 2007 m. išankstiniame sprendime patvirtintus grąžos lygius Komisija pirmiausia suabejojo lyginamųjų tyrimų, kuriais buvo grindžiamos *ad hoc* ataskaitos, patikimumu, nes pagal tuos tyrimus atrinktos bendrovės, jos nuomone, negalėjo būti lyginamos su ASI ir AOE. Skundžiamo sprendimo 450–464 punktuose, dėl kurių prieštaravimų nepateikta, Teisingumo Teismas padarė išvadą, jog Komisijai nepavyko įrodyti nurodytų klaidų. Paskui Komisija atliko šios išvados 72 punkte minėtą patikslintą lyginamąją analizę, panaudodama minėtose *ad hoc* ataskaitose atrinktas bendroves ir kaip pelno dydžio rodiklį ASI atveju pasirinkdama pardavimus, o AOE atveju – bendras sąnaudas. Nors Bendrasis Teismas pripažįsta, kad atlikusi tokią analizę Komisija galėjo įrodyti atrankiojo pranašumo buvimą (skundžiamo sprendimo 468 punktas), jis vis dėlto paneigė jos pagrįstumą, remdamasis trimis motyvais, kuriuos visus Komisija ginčija. Pirma, Bendrasis Teismas, remdamasis skundžiamo sprendimo 402–412 punktais, konstatavo,

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, 36 ir 37 punktai. Tuo pačiu klausimu ir panašiomis aplinkybėmis žr. 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Fossil (Gibraltaras)* (C-705/20,EU:C:2022:680, 41 punktą).

kad Komisija neįrodė, jog veiklos sąnaudų, kaip pelno dydžio rodiklio, naudojimas nagrinėjamu atveju buvo netinkamas (skundžiamo sprendimo 470 punktas). Šiuo klausimu primenu tai, kas jau išdėstyta nagrinėjant apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečios dalies antrąjį prieštaravimą. Antra, Bendrasis Teismas, remdamasis skundžiamo sprendimo 348–407 punktais, priminė, kad Komisijos papildomuose motyvuose atlikta analizė buvo grindžiama prielaida, jog ASI Airijos filialas vykdė sudėtingas funkcijas ir prisiėmė didelę riziką, tačiau ši prielaida nebuvo įrodyta.

135. Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas neteisingai išaiškino ginčijamą sprendimą ir kad patikslinta lyginamoji analizė iš tikrųjų buvo grindžiama prielaida, jog ASI negali būti laikoma paprastų logistikos paslaugų teikėja, o tuo buvo pateisinama tai, kad apyvarta laikoma pelno dydžio rodikliu, o ne prielaida, kad jos vykdomos „funkcijos buvo sudėtingos ir lemiamos *Apple* prekių ženklo sėkmei“ (ginčijamo sprendimo 471 punktas). Šiuo atžvilgiu neabejotina, kad patikslinta lyginamoji analizė buvo atlikta darant prielaidą, jog ASI padėtis yra panaši į *ad hoc* ataskaitose atrinktų bendrovių padėtį, nes yra pagrįsta šių bendrovių duomenimis (ginčijamo sprendimo 354 konstatuojamoji dalis). Nors tiesa, kad ginčijamo sprendimo 351 konstatuojamojoje dalyje Komisijos išsakyta kritika dėl šio panašumo visų pirma buvo grindžiama ASI prisiimta rizika, palyginti su minėtomis bendrovėmis, „kurios negalima laikyti nedidele“ ar kuri netgi yra „reikšminga“, reikia pripažinti, kad patikslintoje lyginamojoje ataskaitoje, kiek joje naudojami šių bendrovių duomenys, į šią kritiką būtinai neatsižvelgiama. Be to, ginčijamo sprendimo 353 konstatuojamojoje dalyje Komisija aiškiai nurodo, kad patikslinta lyginamoji analizė atliekama, „[n]ors ir esama šių bendrų ir konkrečių susirūpinimą dėl lyginamųjų tyrimų, atliktų rengiant *ad hoc* ataskaitas, keliančių dalykų“. Vis dėlto, neatsižvelgiant į jokius kitus argumentus, mano nuomone, Bendrasis Teismas tinkamai neaiškina ginčijamo sprendimo tiek, kiek skundžiamo sprendimo 471 punkte daro išvadą, kad lyginamoji ataskaita grindžiama neįrodyta prielaida, jog ASI atliekamos „funkcijos buvo sudėtingos ir lemiamos *Apple* prekių ženklo sėkmei“. Galiausiai skundžiamo sprendimo 473 ir 474 punktuose Bendrasis Teismas priminė pirma išdėstytus motyvus, kuriais remdamasis paneigė Komisijos motyvus dėl pardavimų, kaip ASI pelno dydžio rodiklio, netinkamo pasirinkimo. Taigi šiuo atžvilgiu noriu tik priminti tai, kas jau buvo pasakyta analizuojant apeliacinio skundo antrojo pagrindo trečiosios dalies antrą prieštaravimą.

136. Remdamasis visais išdėstytais argumentais manau, kad nagrinėjamam prieštaravimui turėtų būti pritarta tiek, kiek jis kyla iš to, kas nurodyta.

### *3. Išvada dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo*

137. Iš bendros apeliacinio skundo antrojo pagrindo antrosios ir trečiosios dalių analizės matyti, kad Bendrasis Teismas padarė klaidą, apibrėždamas Komisijai tenkantį įrodinėjimo lygį. Be to, atrodo, kad atlikdamas analizę jis padarė keletą teisės klaidų, kurios nulėmė išvadą, jog Komisija neįrodė jos papildomuose motyvuose nurodytų metodologinių klaidų. Tokiomis aplinkybėmis, mano nuomone, apeliacinio skundo antrasis pagrindas turi būti laikomas visiškai pagrįstu.

## D. Dėl bylos grąžinimo Bendrajam Teismui

138. Pagal Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnį, jei apeliacinis skundas yra pagrįstas, Teisingumo Teismas panaikina Bendrojo Teismo sprendimą. Jis gali pats paskelbti galutinį sprendimą, jei toje bylos stadijoje tai galima padaryti, arba grąžinti bylą Bendrajam Teismui nagrinėti iš naujo. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad apeliacinis skundas yra pagrįstas ir kad sprendimas turi būti panaikintas visas. Airijos, taip pat ASI ir AOE pirmojoje instancijoje

išdėstyti prieštaravimai dėl tariamo atmetimu grindžiamo požiūrio turi būti galutinai atmesti. Dėl likusios dalies manau, kad, atsižvelgiant į teisės klaidas, Bendrojo Teismo padarytas atliekant vertinimą, susijusias tiek su pagrindiniais, tiek su papildomais motyvais, Teisingumo Teismas neturi informacijos, kuria remdamasis galėtų priimti galutinį sprendimą dėl ieškinių pirmojoje instancijoje, ir kad bylos turėtų būti grąžintos Bendrajam Teismui, atidedant bylinėjimosi išlaidų klausimo nagrinėjimą, kad šis teismas atliktų naują analizę ir priimtų sprendimą dėl neišnagrinėtų pagrindų.

## VI. Išvada

139. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui panaikinti skundžiamą sprendimą, grąžinti bylą Bendrajam Teismui ir atidėti sprendimo dėl bylinėjimosi išlaidų priėmimą.