



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCCELLAS  
[GIOVANNI PITRUZZELLA]

SECINĀJUMI,

sniegti 2023. gada 9. novembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-465/20 P**

**Eiropas Komisija**

**pret**

**Īriju,**

***Apple Sales International,***

***Apple Operations International, iepriekš Apple Operations Europe,***

**Luksemburgas Lielhercogisti,**

**Polijas Republiku,**

**EBTA Uzraudzības iestādi**

Apelācija – Valsts atbalsts – Iepriekšēji nodokļu nolēmumi (*tax ruling*) – Selektīvas nodokļu priekšrocības

### I. Ievads

1. Šī lieta ir daļa no šobrīd diezgan plašas tendences, kas attiecas uz LESD 107. panta 1. punkta piemērošanu “nodokļu nolēmumiem”. Kā zināms, “nodokļu nolēmums” ļauj uzņēmumiem pieprasīt no nodokļu administrācijas “iepriekšēju lēmumu” par nodokli, ar kuru tie tiks aplikti, un tādējādi iegūt no šīs administrācijas oficiālu nostāju par valsts nodokļu noteikumu piemērošanu un pārliecināties par tiem piemērojamo nodokļu režīmu. Nav šaubu, ka tiesiskais regulējums valsts atbalsta jomā nevar tikt izmantots, lai slepus panāktu nodokļu saskaņošanu, kas saskaras ar politiskiem šķēršļiem, vai lai cīnītos pret kaitējošo nodokļu konkurenci. Priekšrocību, kuras sniedz nodokļu sistēmu atšķirības, izmantošana nenozīmē atbalsta piešķiršanu, un nodokļu konkurence valstu starpā pati par sevi nav aizliegta. Tomēr Komisijai jāspēj pārbaudīt, vai, izmantojot nodokļu pasākumu, piemēram, iepriekšēju lēmumu, dalībvalsts piešķir konkrētam uzņēmumam selektīvu priekšrocību. Šādā gadījumā uzņēmumi, kam jau ir būtiska ietekme tirgū, kā tas ir *Apple* gadījumā, arī saistībā ar digitālo tirgu dinamiku, kuros šādai ietekmei ir tendence koncentrēties viena uzņēmuma rokās, varētu atrasties izdevīgākā situācijā salīdzinājumā ar konkurentiem, kaitējot *level playing field* uzņēmumu starpā. Lai novērstu šādas sekas, kas kaitēs konkurencei un izgudrojumiem, un patērētājiem, ir vajadzīgi noteikumi par valsts atbalstu.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – itāļu.

2. Komisija lūdz atcelt 2020. gada 15. jūlija spriedumu Īrija u.c./Komisija (turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums”)<sup>2</sup>, ar kuru Vispārējā tiesa atcēla Komisijas 2016. gada 30. augusta Lēmumu (ES) 2017/1283<sup>3</sup> (turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”), kura priekšmets ir divi iepriekšēji nodokļu nolēmumi, kurus Īrijas nodokļu iestādes pieņēmušas attiecībā uz *Apple Sales International* (ASI) un *Apple Operations Europe* (AOE), divām *Apple* grupā ietilpstošām sabiedrībām (turpmāk tekstā kopā – “iepriekšēji lēmumi”).

## II. Strīda priekšvēsture

3. *Apple* grupu, kas dibināta 1976. gadā un reģistrēta Kupertino [*Cupertino*], Kalifornijā (Amerikas Savienotās Valstis), veido *Apple Inc.* un visas tās kontrolētās sabiedrības. Tās globālā uzņēmējdarbība ir strukturēta ap galvenajām funkcionālajām jomām, ko centralizēti pārvalda un vada no Amerikas Savienotajām Valstīm (pārsūdzētā sprieduma 1. punkts). *Apple Operations International* (AOI) ir *Apple Inc.* pilnībā piederošs meitasuzņēmums. AOI pilnībā pieder meitasuzņēmums AOE, kuram savukārt pilnībā pieder meitasuzņēmums ASI. Gan ASI, gan AOE ir saskaņā ar Īrijas tiesībām dibinātas sabiedrības, bet nav Īrijas nodokļu rezidentes (pārsūdzētā sprieduma 3. punkts)<sup>4</sup>. ASI un AOE izveidoja Īrijas filiāles (turpmāk tekstā kopā – “Īrijas filiāles”). ASI Īrijas filiāle tostarp ir atbildīga par pirkšanas, pārdošanas un izplatīšanas darbību veikšanu, kas ir saistītas ar “Apple” preču zīmes preču pārdošanu saistītajām pusēm un klientiem – trešām personām reģionos, kas aptver Eiropu, Tuvos Austrumus, Indiju un Āfriku (EMEIA), kā arī Āziju un Kluso okeānu (APAC). Galvenās funkcijas, kas tiek veiktas šajā filiālē, ietver “Apple” preču zīmes galaproduktu iegādi no trešo pušu un saistītiem ražotājiem, ar preču tirdzniecību saistītas izplatīšanas darbības saistītajām pusēm EMEIA un APAC reģionos, kā arī preču pārdošanu klientiem – trešām personām EMEIA reģionā, tirdzniecību tiešsaistē, loģistikas darbības un garantijas apkalpošanu. AOE Īrijas filiāle ir atbildīga par specializētu datorpreču, tostarp *iMac* biroja datoru, *MacBook* portatīvo datoru un citu datorpiederumu, ko tā piegādā saistītajām pusēm EMEIA reģionā, ražošanu un montāžu Īrijā. Šajā filiālē veiktajās galvenajās funkcijās ietilpst ražošanas plānošana un laika grafiku izstrāde, procesu izstrāde, ražošana un ekspluatācija, kvalitātes nodrošināšana un kontrole un kapitālā remonta darbības (pārsūdzētā sprieduma 9. un 10. punkts).

4. Apstrīdētajā lēmumā aplūkotajā laikposmā, proti, no 1991. līdz 2014. gadam (turpmāk tekstā – “aplūkotais laikposms”), *Apple Inc.*, no vienas puses, un ASI un AOE, no otras puses, bija saistītas ar izmaksu dalīšanas nolīgumu (turpmāk tekstā – “izmaksu dalīšanas nolīgums”). Izmaksu dalīšana it īpaši attiecās uz *Apple* grupas precēs iekļauto tehnoloģiju pētniecību un attīstību (R&D). Saskaņā ar šo nolīgumu, pirmkārt, puses piekrita sadalīt izmaksas un riskus, kas saistīti ar pētniecību un attīstību attiecībā uz nemateriālajiem aktīviem pēc attīstības darbībām saistībā ar *Apple* grupas precēm un pakalpojumiem. Otrkārt, tās vienojās, ka *Apple Inc.* turpina būt par nemateriālo aktīvu, kam piemēro dalītās izmaksas, tostarp intelektuālā īpašuma (turpmāk tekstā – “ĪI”), tiesību īpašnieci. Turklāt *Apple Inc.* piešķīra ASI un AOE no autortiesību maksas atbrīvotu licenci, kas tām ļāva ražot un pārdot attiecīgās *Apple* preces tām piešķirtajā teritorijā,

<sup>2</sup> T-778/16 un T-892/16, EU:T:2020:338.

<sup>3</sup> Par valsts atbalstu SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ko Īrija ir sniegusi *Apple* (OV 2017, L 187, 1. lpp.).

<sup>4</sup> Apstrīdētā lēmuma 49.–52. apsvērumā Komisija norādīja, ka saskaņā ar attiecīgajā laikposmā piemērojamajām Īrijas tiesībām, lai gan ASI un AOE bija reģistrētas Īrijā un veica šajā valstī komercdarbību, tās netika uzskatītas par Īrijas nodokļu rezidentēm, jo tās tieši vai netieši kontrolēja sabiedrība, kas ir Amerikas Savienoto Valstu rezidente (*Apple Inc.*). Tomēr, tā kā ārpus Īrijas filiālēm ASI un AOE nebija nekādas nodokļu rezidences nedz Amerikas Savienotajās Valstīs, nedz citur, Komisija secināja, ka tām “nav nodokļu valstspiederības”.

proti, visā pasaulē, izņemot Amerikas kontinentu (turpmāk tekstā – “IĪ licences”)<sup>5</sup>. Nolīguma pusēm bija jāuzņemas riski, kas izriet no šī nolīguma. Galveno risku veidoja pienākums apmaksāt IĪ tiesību attīstības izmaksas. Aplūkotajā laikposmā izmaksu dalīšanas nolīgumā tika veikti dažādi grozījumi, lai tostarp ņemtu vērā piemērojamā tiesiskā regulējuma izmaiņas (pārsūdzētā sprieduma 5. un 6. punkts).

5. 2008. gadā *ASI* noslēdza ar *Apple Inc.* mārketinga pakalpojumu līgumu (turpmāk tekstā – “tirdzniecības pakalpojumu nolīgums”), saskaņā ar kuru *Apple Inc.* apņēmas sniegt *ASI* tirdzniecības pakalpojumus, tostarp izveidot, attīstīt un īstenot mārketinga stratēģiju, veicināšanas programmas un kampaņas. *ASI* apņēmas par šiem pakalpojumiem izmaksāt atlīdzību *Apple Inc.*, samaksājot maksu, kas atbilst procentuālajai daļai no “saprātīgajām izmaksām, kas radušās” par šiem pakalpojumiem, tai pieskaitot drošības rezervi (pārsūdzētā sprieduma 7. punkts).

## A. Par iepriekšējiem lēmumiem

6. 1990. gada 12. oktobra vēstulē, kas adresēta Īrijas nodokļu iestādēm, *Apple* grupas nodokļu konsultanti aprakstīja *AOE* priekšteces *Apple Computer Ltd (ACL)* darbību Īrijā, norādot funkcijas, ko esot veikusi šī uzņēmuma Īrijas filiāle Korkā [*Cork*] (Īrija). Tie precizēja, ka šai filiālei esot piederējuši ar ražošanas darbībām saistīti aktīvi, bet *AOE* esot saglabājusi īpašumtiesības uz izmantotajiem materiāliem, izstrādājamiem produktiem un galaproduktiem. Ar 1991. gada 2. janvāra vēstuli Īrijas nodokļu iestādes tika informētas, ka pastāv jauna sabiedrība *Apple Computer Accessories Ltd (ACAL)*, *ASI* priekštece, kuras filiāle Īrijā tika aprakstīta kā atbildīga par eksportam paredzēto preču iegādi no Īrijas ražotājiem. Ar 1991. gada 29. janvāra vēstuli (turpmāk tekstā – “1991. gada iepriekšējs lēmums”) Īrijas nodokļu iestādes apstiprināja *Apple* grupas izteiktos priekšlikumus saistībā ar *ACL* un *ACAL* ar nodokli apliekamās peļņas aprēķinu Īrijā. *ACL* ar nodokli apliekamā peļņa tika aprēķināta, pamatojoties uz procentuālo daļu no tās Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksām, kas tika noteikta 65 % apmērā no šīm izmaksām par summu gadā [konfidenciāli] un 20 % virs minētās summas [konfidenciāli]. Gadījumā, ja kopējā peļņa būtu mazāka par saskaņā ar šo formulu aprēķināto skaitli, to izmantotu neto peļņas aprēķināšanai. Apsaimniekošanas izmaksas, kas jāņem vērā, veicot šo aprēķinu, ietvēra visus apsaimniekošanas izdevumus, izņemot materiālus, kas paredzēti tālākpārdošanai, un to izmaksu elementu, kas attiecas uz nemateriālajiem aktīviem, par kuriem rēķinus izrakstījušas *Apple* grupas sabiedrības. *ACAL* ar nodokli apliekamā peļņa tika aprēķināta, pamatojoties uz drošības rezervi 12,5 % apmērā no tās Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksām (izslēdzot materiālus, kas paredzēti tālākpārdošanai) (pārsūdzētā sprieduma 11.–16. punkts).

Ar 2007. gada 16. maija vēstuli, kas adresēta Īrijas nodokļu iestādēm, *Apple* grupas nodokļu konsultanti apkopoja savu priekšlikumu, lai pārskatītu *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu nodokļu bāzes noteikšanas metodi. Abos gadījumos tika piedāvāts, lai ar nodokli apliekamā peļņa atbilstu procentuālai daļai no apsaimniekošanas izmaksām, izslēdzot tādas izmaksas kā *Apple* grupā ietilpstošo sabiedrību rēķinos norādītās summas un materiālu izmaksas. Runājot par *AOE* Īrijas filiāli, tika piedāvāts pieskaitīt summu, kas atbilst peļņai no IĪ par šīs filiāles izstrādāto ražošanas procesu tehnoloģijām, kas ir vienāda ar procentuālo daļu no tās apgrozījuma. Tāpat tika ierosināts, ka nolīgums stājas spēkā no 2007. gada 1. oktobra attiecībā uz abām filiālēm, ka tas ir piemērojams piecus gadus, ka pēc tam tas tiek atjaunots katru gadu un ka to var piemērot jaunām

<sup>5</sup> Pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa sauc šīs licences par “*Apple* grupas IĪ licencēm”. Šo nosaukumu – kuru, citējot pārsūdzētā sprieduma fragmentus, saglabāšu nemainītu – apstrīd Komisija, kas uzskata to par neprecīzu, jo tas neatspoguļojot apstākli, ka tās ir teritoriāli ierobežotas licences, kuras ir piešķirtas *ASI* un *AOE*.

vienībām, kas varētu tikt izveidotas vai pārveidotas *Apple* grupā, ja to darbības atbilst darbībām, kuras veic AOE un ASI. Ar 2007. gada 23. maija vēstuli (turpmāk tekstā – “2007. gada iepriekšējs lēmums”) Īrijas nodokļu iestādes apstiprināja savu piekrišanu visiem priekšlikumiem. Šis nolīgums tika piemērots līdz 2014. taksācijas gadam (pārsūdzētā sprieduma 17.–21. punkts).

## **B. Par apstrīdēto lēmumu**

7. Apstrīdētajā lēmumā Komisija secināja, ka, tā kā ar iepriekšējiem lēmumiem tika samazināts nodokļu slogs, kurš ASI un AOE būtu parasti jāuzņemas, šīm sabiedrībām aplūkotajā laikposmā tika piešķirts darbības atbalsts, ko esot saņēmusi *Apple* grupa kopumā (417. un 418. apsvērums). Tā atzina minēto atbalstu par prettiesisku un nesaderīgu ar iekšējo tirgu saskaņā ar LESD 107. panta 3. punkta a) apakšpunktu (apstrīdētā lēmuma 1. pants) un uzlika pienākumu to atgūt (apstrīdētā lēmuma 2. pants).

8. Minētā lēmuma 8.2. iedaļā, lai pierādītu selektīvas priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, Komisija veica ar judikatūru<sup>6</sup> pamatotu analīzi trīs posmos.

9. Runājot par pirmo posmu, kas attiecas uz atsaucēs sistēmas noteikšanu, tā uzskatīja, ka šādu sistēmu veido vispārējo tiesību sistēma sabiedrību peļņas aplikšanai ar nodokli Īrijā, kuras mērķis ir aplikāt ar nodokli visu to sabiedrību peļņu, kurām šajā valstī jāmaksā nodoklis. Ņemot vērā šo mērķi, Komisija uzskatīja, ka visas sabiedrības, kurām Īrijā jāmaksā nodoklis, gan sabiedrības rezidentes, gan sabiedrības nerezidentes, gan integrētās sabiedrības, gan neintegrētās sabiedrības, ir salīdzināmā juridiskā un faktiskā situācijā. Tādējādi tā uzskatīja, ka 1997. gada Nodokļu konsolidācijas likuma (*Taxes Consolidation Act*; turpmāk tekstā – “TCA 97”) 25. panta tiesību normas, kas attiecas uz sabiedrību nerezidenšu aplikšanu ar nodokli, ir atsaucēs sistēmas neatņemama sastāvdaļa, nevis atsevišķa atsaucēs sistēma (apstrīdētā lēmuma 227.–243. apsvērums). Saskaņā ar šo pantu sabiedrībai nerezidentei ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis tikai tad, ja tā ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību nodarbojas ar komercdarbību Īrijā. Šādā gadījumā šai sabiedrībai ir piemērojams nodoklis “par visiem tirdzniecības ienākumiem, kas tieši vai netieši radušies ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību, ienākumiem no īpašuma vai tiesībām, ko izmanto vai tur filiāle vai pārstāvniecība, vai kas tiek izmantotas vai turētas [tās] vajadzībām [...]” (skat. pārsūdzētā sprieduma 158. punktu).

10. Runājot par otro posmu, kura mērķis ir pārbaudīt, vai pastāv selektīva priekšrocība, ko rada atkāpe no atsaucēs sistēmas, Komisija vispirms precizēja, ka, ņemot vērā TCA 97 25. panta gramatisko formulējumu un mērķi, šis pants bija jāpiemēro kombinācijā ar peļņas sadales metodi, kas nodrošinātu, ka ar nodokli aplikamā peļņa tiek noteikta tādā veidā, ka tiek “ticami aplēsts uz tirgus nosacījumiem balstīts iznākums saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu” (253. apsvērums). Šis princips, “kura mērķis ir nodrošināt, ka integrētu grupas uzņēmumu savstarpējie darījumi nodokļa aprēķināšanas vajadzībām tiek skatīti, ņemot vērā peļņas apmēru, kas būtu radies, ja šo pašu darījumu būtu veikuši neintegrēti neatkarīgi uzņēmumi”, faktiski attiecas “uz iekšējiem darījumiem, kurus savstarpēji veic viena integrēta uzņēmuma dažādas daļas, piemēram, ja filiāle, kas pieder kādam uzņēmumam, veic darījumus ar citām šā uzņēmuma daļām” (252. un 253. apsvērums). Šādā kontekstā Komisija turklāt precizēja, ka nepiemēros tiešā veidā Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) izstrādātos principus, kuri izriet it īpaši no ESAO nodokļu paraugkonvencijas 7. panta 2. punkta un 9. panta, kā arī no 2010. gada ziņojuma par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgajām iestādēm, kas apstiprināts ESAO Padomē

<sup>6</sup> Skat. *inter alia* spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 68. punkts; turpmāk tekstā – “spriedums *Fiat Chrysler*”).

2010. gada 22. jūlijā un kurā ir raksturota ESAO apstiprinātā pieeja attiecībā uz ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām<sup>7</sup> noteiktā nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu attiecībā uz peļņas iedalīšanu pastāvīgajai iestādei (turpmāk tekstā – “ESAO apstiprinātā pieeja”)<sup>8</sup>, bet ņems tos vērā kā lietderīgas norādes par veidu, kā nodrošināt, lai peļņas sadales mehānismi un transfertcenu noteikšana radītu ar tirgus apstākļiem saderīgus rezultātus (255. apsvērums). Pēc tam Komisija turpināja savu analīzi, pamatojoties uz trim atsevišķām argumentācijām, no kurām katra ļāva secināt, ka aplūkojamajā gadījumā pastāv selektīva priekšrocība. Šīs lietas vajadzībām ir būtiskas vienīgi pirmās divas argumentācijas: prioritāra un pakārtota. Saskaņā ar *prioritāri izvirzīto argumentāciju* (apstrīdētā lēmuma 265.–321. apsvērums) Komisija uzskatīja, ka, tā kā iepriekšējos lēmumos Īrijas nodokļu iestādes piekrita nepierādītai premisai, saskaņā ar kuru IĻ licences nodokļu vajadzībām bija jāattiecinā ārpus Īrijas – un tā tad uz ASI un AOE birojiem (turpmāk tekstā – “biroji”), nevis uz to Īrijas filiālēm –, tad minēto sabiedrību ar nodokli apliekamā gada peļņa neatbilda ticamai tirgus rezultāta aptuvenai aplēsei atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Saskaņā ar *pakārtoti izvirzīto argumentāciju* (apstrīdētā lēmuma 325.–360. apsvērums) Komisija uzskatīja, ka, pat ja Īrijas nodokļu iestādes pareizi bija piekritušas minētajai premisai, rezultāts būtu tāds pats, jo ar iepriekšējiem lēmumiem apstiprinātās peļņas sadales metodes bija balstītas uz neatbilstošām metodoloģiskām izvēlēm, kuru rezultātā katrā ziņā tika samazināts nodokļu apmērs, kas bija jāmaksā ASI un AOE, salīdzinājumā ar neintegritātām sabiedrībām, kuru peļņa, kas ir apliekama ar nodokli, tika noteikta saskaņā ar tirgū noteiktām cenām atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principa nosacījumiem.

11. Visbeidzot, trešajā analīzes posmā Komisija konstatēja, ka nedz Īrija, nedz *Apple* nav izvirzījušas argumentus par selektīvas priekšrocības, ko sniedza iepriekšēji lēmumi, attaisnojumu (apstrīdētā lēmuma 404.–411. apsvērums).

### III. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

12. Īrija (lieta T-778/16) un ASI un AOE (lieta T-892/16) ar prasības pieteikumu apstrīdēja apstrīdēto lēmumu. Lietā T-778/16 tika atļauts iestāties Luksemburgas Lielhercogistei Īrijas prasījumu atbalstam un Polijas Republikai – Komisijas prasījumu atbalstam. Lietā T-892/16 tika atļauts iestāties EBTA Uzraudzības iestādei Komisijas prasījumu atbalstam un Īrijai – ASI un AOE prasījumu atbalstam. Lietas tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļā. Prasību pamatojumam Īrija, no vienas puses, un ASI un AOE, no otras puses, izvirzīja attiecīgi deviņus un četrpadsmit pamatus, kuri lielā mērā pārklājās un kurus Vispārējā tiesa izskatīja kopā.

13. Pārsūdzētajā spriedumā, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, Vispārējā tiesa, pirmkārt, noraidīja Īrijas un ASI un AOE izvirzītos pamatus, kuri attiecās uz to, ka Komisija esot pārsniegusi savas kompetences robežas un pārkāpusi dalībvalstu nodokļu autonomijas principu (103.–124. punkts). Otrkārt, tā izskatīja pamatus, kas attiecās uz kļūdām, kuras Komisija esot pieļāvusi tās *prioritāri izvirzītajā argumentācijā*. Šādā kontekstā tā vispirms noraidīja Īrijas izvirzīto iebildumu, kas

<sup>7</sup> 2010. gada jūlijs, OECD Publishing, Parīze, <https://doi.org/10.1787/9789264189904-it> (turpmāk tekstā – “ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas”).

<sup>8</sup> Apstrīdētā lēmuma 87.–89. apsvērumā Komisija ir paskaidrojusi, ka ESAO apstiprinātā pieeja tādējādi ir divu posmu analīze, saskaņā ar kuru ienākumu iedala pastāvīgajai iestādei. Šīs pieejas pirmais solis ir hipotētiski pieņemt, ka pastāvīgā iestāde ir atšķirīgs un nodalīts uzņēmums, “kas nodarbojas ar tādām pašām vai līdzīgām darbībām tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, ņemot vērā ar pastāvīgās iestādes starpniecību un ar citu uzņēmuma daļu starpniecību veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, ko uzņēmums uzņēmies”. Šajā saistībā ir ieviests apzīmējums “būtiskas cilvēka funkcijas”. ESAO apstiprinātās pieejas pirmajā posmā uz pastāvīgo iestādi attiecina ekonomiskās īpašumtiesības uz aktīviem, uz kuriem attiecas būtiskas funkcijas, ko veic pastāvīgajā iestādē strādājošie cilvēki. Otrajā posmā piemēro ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas pēc analogijas ar pastāvīgo iestāžu darījumiem ar citām uzņēmuma daļām, lai nodrošinātu, ka visu funkciju veikšana saistībā ar šiem darījumiem tiek atbildzināta saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.

attiecās uz priekšrocības un selektivitātes kritēriju izskatīšanu kopā. Pēc tam tā izskatīja iebildumus, kuri attiecās uz kļūdām, nosakot atsaucē sistēmu, un parasto aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām. Šīs pārbaudes iznākumā Vispārējā tiesa secināja, ka Komisijas prioritāri izvirzītā argumentācija ir balstīta uz “kļūdainu parastās aplikšanas ar nodokli atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām, kas ir piemērojamas šajā lietā, vērtējumu” (pārsūdzētā sprieduma 249. punkts). Visbeidzot, Vispārējā tiesa “pilnīguma labad” pārbaudīja iebildumus par Komisijas faktu vērtējumiem saistībā ar darbībām *Apple* grupā, secinot, ka Komisijai neizdevās pierādīt, ka, ņemot vērā, pirmkārt, *ASI* un *AOE* Īrijas filiāļu faktiski veiktās darbības un funkcijas un, otrkārt, stratēģiskos lēmumus, kas pieņemti un īstenoti ārpus šīm filiālēm, minētajām filiālēm bija jāpiešķir IĪ licences, lai noteiktu *ASI* un *AOE* ar nodokli aplikamo ikgadējo peļņu Īrijā (pārsūdzētā sprieduma 310. punkts). Visbeidzot, Vispārējā tiesa pārbaudīja pamatus, kuri attiecās uz vērtējumiem, kurus Komisija izdarīja tās *pakārtoti izvirzītajā argumentācijā*. Analīzes iznākumā, lai arī atzīstot, ka “konstatējumi attiecībā uz trūkumiem *ASI* un *AOE* ar nodokli aplikamās peļņas aprēķina metodēs pierāda [iepriekšējo lēmumu] nepilnīgumu un dažkārt to nekonsekvento raksturu” (pārsūdzētā sprieduma 479. punkts), tā uzskatīja, ka šie trūkumi nav pietiekami, lai pierādītu priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

14. Tādējādi Vispārējā tiesa pilnībā atcēla apstrīdēto lēmumu, nepārbaudot pārējos Īrijas un *ASI* un *AOE* izvirzītos pamatus, piesprieda Komisijai segt savus, kā arī atlīdzināt prasītāju tiesāšanās izdevumus lietās T-778/16 un T-892/16, kā arī nosprieda, ka Īrija lietā T-892/16, Luksemburgas Lielhercogiste, Polijas Republika un EBTA Uzraudzības iestāde sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

#### IV. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

15. Ar apelācijas sūdzību, kas Tiesas kancelejā iesniegta 2020. gada 25. septembrī, Komisija lūdz atcelt pārsūdzēto spriedumu. Īrija, *ASI* un *AOE*, Luksemburgas Lielhercogiste un EBTA Uzraudzības iestāde ir iesniegušas rakstveida apsvērumus. Ar 2023. gada 4. aprīļa vēstuli *ASI* un *AOE* advokāti informēja Tiesu, ka pēc apvienošanas saskaņā ar Īrijas tiesībām 2023. gada 2. aprīlī sabiedrība *AOI* pārņēma sabiedrību *AOE*. Tādēļ *AOE* nosaukums tika aizstāts ar *AOI* kā šīs lietas dalībnieces nosaukumu. Lietas dalībnieki tika uzskatīti 2023. gada 23. maija tiesas sēdē. Komisijas prasījumi Tiesai ir: atcelt pārsūdzēto spriedumu, noraidīt pirmo, otro, trešo, ceturto un astoto pamatu lietā T-778/16, un pirmo, otro, trešo, ceturto, piekto, astoto un četrpadsmito pamatu lietā T-892/16, nodot lietu atpakaļ izskatīšanai Vispārējā tiesā, lai tā izskatītu atlikušos pamatus, un atlikt lēmuma pieņemšanu par tiesāšanās izdevumiem tiesvedībā Vispārējā tiesā un Tiesā. *ASI* un *AOI* prasījumi Tiesai ir noraidīt apelācijas sūdzību un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Īrijas prasījumi Tiesai ir noraidīt apelācijas sūdzību un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. EBTA Uzraudzības iestādes prasījumi Tiesai ir: pilnībā apmierināt apelācijas sūdzību, nodot lietu atpakaļ izskatīšanai Vispārējā tiesā, lai tā izskatītu atlikušos pamatus, un atlikt lēmuma pieņemšanu par tiesāšanās izdevumiem tiesvedībā Vispārējā tiesā un Tiesā. Luksemburgas Lielhercogistes prasījumi Tiesai ir pilnībā noraidīt apelācijas sūdzību un piespriest Komisijai atlīdzināt Luksemburgas Lielhercogistes tiesāšanās izdevumus.

#### V. Par apelācijas sūdzību

16. Apelācijas sūdzības pamatojumam Komisija izvirza divus pamatus, no kuriem katrs ir sadalīts vairākās daļās. Pirmais pamats attiecas uz pārsūdzētā sprieduma punktiem, kuros Vispārējā tiesa kritizēja prioritāri izvirzīto argumentāciju. Otrais pamats attiecas uz minētā sprieduma daļu, kurā Vispārējā tiesa noraidīja pakārtoti izvirzīto argumentāciju.

## A. Ievada apsvērumi

17. Kā minēts, saskaņā ar izmaksu dalīšanas nolīgumu aplūkotajā laikposmā *ASI* un *AOE* piederēja IĪ licences un tās maksāja *Apple Inc.* summu, kas bija paredzēta, lai finansētu grupas pētniecības un attīstības darbību. Izmaksu dalīšanas (*cost sharing*) nolīgumu loģika ir izvairīties no tā, ka, ņemot vērā pētniecībā un attīstībā veikto ieguldījumu rezultātu nenoteiktību, nav iespējams atgūt zaudējumus, kuri var rasties uzņēmumam, kas ir veicis ieguldījumu. Pētniecības un attīstības izmaksas tiek sadalītas grupas uzņēmumu starpā, tāpat kā iespējamie ienākumi tiek iedalīti procentos, kas atbilst uzņēmumu attiecināmo izmaksu procentuālajai daļai. Tas ir nolīguma pamatojums, taču jāpatur prātā, ka daudznacionālo uzņēmumu praksē grupas iekšējais izmaksu dalīšanas (*cost sharing*) nolīgums var ļaut izmaksas un saistīto peļņu iedalīt jurisdikcijās, kur nodokļi ir zemāki. Aplūkojamajā gadījumā, atdalot ar *Apple* IĪ saistīto izmaksu un peļņas daļas attiecināšanu no vietas, kurā galvenokārt notika grupas pētniecības un attīstības darbības, proti, Kalifornijā, *Apple Inc.* galvenajā mītnē, šīs izmaksas un peļņa tika novirzītas uz *ASI* un *AOE*. Kā jau tika minēts, lai gan šīs sabiedrības ir reģistrētas Īrijā, tās aplūkotajā laikposmā nebija nedz Īrijas, nedz citu jurisdikciju nodokļu rezidentes. Īrijā šo sabiedrību nodokļu atbildība, pamatojoties uz *TCA 1997 25. pantu*, bija ierobežota ar Īrijas filiāļu gūto peļņu, tāpēc šīm filiālēm nesadalītā peļņa būtībā faktiski netiktu aplikta ar nodokļiem nevienā valstī<sup>9</sup>. Tāpēc jautājums būtībā ir par metodi, atbilstoši kurai jānosaka Īrijas filiālēm piedēvējamā peļņa, ciktāl *TCA 97 25. pantā* nekas par to nav teikts. Tā kā lielākā daļa *ASI* un *AOE* peļņas bija gūta no IĪ licencēm, šādas noteikšanas nolūkā vispirms tika uzdots jautājums, kā šīs licences ir jāsadala šo sabiedrību iekšienē, ņemot vērā to atšķirīgās vienības, proti, birojus, no vienas puses, un Īrijas filiāles, no otras puses. Šajos jautājumos Īrijai un Komisijai būtībā rodas domstarpības. Ar iepriekšējiem lēmumiem faktiski tika apstiprināta *Apple* piedāvātā *ASI* un *AOE* nodokļu bāzes noteikšanas metode, kas faktiski paredzēja, ka IĪ licences tiek piešķirtas un lielākā daļa šo sabiedrību peļņas tiek sadalīta ārpus Īrijas filiālēm. Komisija uzskata, ka šāda peļņas sadale, samazinot *ASI* un *AOE* nodokļu atbildību, pēdējām minētajām piešķir selektīvu priekšrocību *LESD 107. panta 1. punkta* izpratnē un sniedza nodokļu atbalstu visai *Apple* grupai.

## B. Par pirmo apelācijas pamatu

18. Pirmajam apelācijas pamatam ir trīs daļas.

### 1. Par pirmā apelācijas pamata pirmo daļu

19. Pirmā apelācijas pamata pirmajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot kļūdaini interpretējusi apstrīdēto lēmumu, esot pieļāvusi procedūras pārkāpumu un norādījusi pretrunīgu pamatojumu, pārsūdzētā sprieduma 125., 183.–187., 228., 242. un 243. punktā apgalvojot, ka – uzskatot, ka nodokļu vajadzībām IĪ licences esot jāattiecinā uz Īrijas filiālēm, jo *ASI* un *AOE* birojos nebija nedz darbinieku, nedz fiziskas klātbūtnes, lai nodrošinātu to kontroli un pārvaldību – Komisija attiecināja peļņu “pēc izslēgšanas metodes”, kas neatbilstot *TCA 97 25. pantam*, nesaistītu pušu darījuma principam un *ESAO* atļautajai pieejai. *ASI* un *AOI*, Īrija un Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisijas izvirzītie iebildumi esot nepieņemami, neefektīvi un katrā ziņā nepamatoti.

<sup>9</sup> Vispārējā tiesā un tiesas sēdē Tiesā Komisija par *ASI* un *AOE* gūto peļņu faktiski samaksāto nodokli novērtēja 1% apmērā 2003. gadā un 0,005% apmērā 2004. gadā. *ASI* un *AOI* apgalvo, ka šo sabiedrību peļņai aplūkotajā laikposmā Amerikas Savienotajās Valstīs bija piemērojams atliktais nodoklis par ārvalstu ienākumiem.

## a) Analīze

### 1) Par pieņemamību

20. Jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 256. panta 1. punktu un Eiropas Savienības Tiesas statūtu 58. panta pirmo daļu apelācijas sūdzību var iesniegt tikai par tiesību jautājumiem. Vispārējā tiesa ir vienīgā kompetentā iestāde, kas var konstatēt faktus, izņemot gadījumu, ja šo faktu konstatējumu neprecizitāte izriet no lietas materiāliem, kuri tai tikuši iesniegti, un novērtēt iesniegtos pierādījumus<sup>10</sup>. Šo faktu konstatējumi un šo elementu vērtējums, ja vien tie nav sagrozīti, tātad nav tiesību jautājums, kas kā tāds būtu jāpārbauda Tiesai<sup>11</sup>.

21. *ASI* un *AOI* apgalvo, ka apgalvojums par Vispārējā tiesā apstrīdētā tiesību akta kļūdainu interpretāciju nav uzskatāms par atsauci uz tiesību kļūdu, izņemot gadījumu, kad šis tiesību akts ir sagrozīts, jo Vispārējā tiesa to interpretēja acīmredzami kļūdaini. Iebilduma pamatojumam tās atsaucas uz 2000. gada 27. janvāra spriedumu *DIR International Film* u.c./Komisija<sup>12</sup> un 2016. gada 30. novembra spriedumu Komisija/Francija un *Orange*<sup>13</sup>. Pirmajā no minētajiem spriedumiem Tiesa precizēja, ka gadījumā, ja, izskatot prasību atcelt tiesību aktu, Vispārējai tiesai ir jāinterpretē apstrīdētā tiesību akta pamatojums tādā veidā, kas atšķiras no šī tiesību akta autora sniegtā pamatojuma, un atsevišķos apstākļos ir pat jānoraida akta autora sniegtais formālais pamatojums, tā to nevar darīt, ja nepastāv nekādi materiāltiesiski apsvērumi, kas to pamatotu, jo tādā gadījumā tā aizstātu apstrīdētā tiesību akta autora pamatojumu ar savējo, pieļaujot tiesību kļūdu, kas var tikt apstrīdēta Tiesā<sup>14</sup>. Taču, lai gan minētajā spriedumā Tiesa patiešām secināja, ka attiecīgā apstrīdētā lēmuma saturs ir bijis sagrozīts<sup>15</sup>, no šī apstākļa tomēr nav iespējams, kā to vēlētos *ASI* un *AOI*, izdarīt secinājumu, saskaņā ar kuru apelācijas tiesvedībā var tikt apstrīdēta vienīgi Vispārējās tiesas veiktā acīmredzami neprecīza apstrīdētā tiesību akta interpretācija. Šāds secinājums turklāt būtu pretrunā apstāklim, ka Tiesa piemēroja šo precedentu pretējā nozīmē<sup>16</sup>. Runājot par spriedumu Komisija/Francija un *Orange*, pietiek norādīt, ka minētā sprieduma 102. punktā, uz kuru pamatojas *ASI* un *AOI*, Tiesa aprobežojās ar konstatējumu, ka Komisija neizvirzīja argumentus, kuri pamatotu tās apgalvojumu par Vispārējā tiesā apstrīdētā lēmuma sagrozīšanu. Tāpēc minētais punkts nekādi nepamato *ASI* un *AOE* izvirzīto iebildi par nepieņemamību. Turklāt jānorāda, ka Tiesai jau ir bijusi iespēja tieši noraidīt līdzīgu iebildumu 2022. gada 10. marta spriedumā Komisija/*Freistaat Bayern* u.c.<sup>17</sup>, kurā tā norādīja, ka tas, vai Vispārējā tiesa ir pareizi interpretējusi lēmumu, kura tiesiskums tai bija jāpārbauda saskaņā ar atcelšanas prasību, ir apelācijas stadijā pieņemams tiesību jautājums<sup>18</sup>. Vispārīgāk runājot, jautājums par Komisijas lēmuma, kas ir pieņemts, pamatojoties uz LESD 108. panta 2. punkta

<sup>10</sup> Skat. spriedumu, 2023. gada 27. aprīlis, *Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo*/Komisija (C-492/21 P, EU:C:2023:354, 106. punkts).

<sup>11</sup> Skat. spriedumu, 2023. gada 22. jūnijs, *Gmina Miasto Gdynia* un *Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo*/Komisija (C-163/22 P, EU:C:2023:515, 99. punkts).

<sup>12</sup> C-164/98 P, EU:C:2000:48 (turpmāk tekstā – “spriedums *DIR International*”).

<sup>13</sup> C-486/15 P, EU:C:2016:912 (turpmāk tekstā – “spriedums Komisija/Francija un *Orange*”).

<sup>14</sup> Skat. spriedumu *DIR International*, 42. punkts.

<sup>15</sup> Skat. spriedumu *DIR International*, 48. punkts.

<sup>16</sup> Skat. spriedumu 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 142.–144. punkts). Skat. arī spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 70.–79. punkts).

<sup>17</sup> C-167/19 P un C-171/19 P, EU:C:2022:176, 47. punkts. Skat. arī spriedumu, 2020. gada 11. marts, Komisija/*Gmina Miasto Gdynia* un *Port Lotniczy Gdynia Kosakowo* (C-56/18 P, EU:C:2020:192, 121. punkts).

<sup>18</sup> Netieši skat. arī spriedumus, 2017. gada 20. septembris, Komisija/*Frucona Košice* (C-300/16 P, EU:C:2017:706, 35.–37. punkts), 2019. gada 14. novembris, *Silec Cable* un *General Cable*/Komisija (C-599/18 P, EU:C:2019:966, 82. punkts), un 2019. gada 31. janvāris, *Pandalis/EUIPO* (C-194/17 P, EU:C:2019:80, 102.–109. punkts), kā arī rīkojumu, 2017. gada 7. septembris, *Natural Instinct/M. I. Industries* (C-218/17 P, EU:C:2017:655, 4. punkts).

pirmo daļu, pareizo interpretāciju nevar tikt izslēgts no pārbaudes Tiesā apelācijas kārtībā, aizbildinoties, ka tas ir “faktu jautājums”. Lai gan neizslēdzu iespēju, ka ir gadījumi, kad atsaukšanās uz kļūdu šāda tiesību akta interpretācijā faktiski var panākt, ka Tiesa atkārtoti pārbauda Vispārējās tiesas veiktos faktu vērtējumus, tas, manuprāt, acīmredzami nav aplūkojamā iebilduma gadījums, kas attiecas uz Komisijas ievērotā loģiskā procesa un tās piemērotā juridiskā kritērija pareizo izpratni. Aplūkojamajā gadījumā Komisija, atsaucoties uz apstrīdētā lēmuma nepareizu interpretāciju, tādējādi norāda uz tiesību kļūdu, kura var tikt apstrīdēta apelācijas tiesvedībā.

22. Īrija apgalvo, ka pirmā apelācijas pamata pirmā daļa esot neefektīva, jo, pat pieņemot, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini interpretējusi apstrīdēto lēmumu, peļņas, kas gūta no II licencēm, neattiecināšana uz Īrijas filiālēm joprojām esot apstiprināta, pamatojoties vien uz faktu konstatējumiem saistībā ar minēto filiāļu darbību, kas ir ietverti pārējā pārsūdzētā sprieduma daļā. Šajā ziņā jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pamats, kas ir vērsts pret pārsūdzētā sprieduma pamatojuma punktiem, kuri neietekmē sprieduma rezolutīvo daļu, ir neefektīvs un noraidāms<sup>19</sup>. Pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa neaprobežojās ar konstatējumu, ka prioritāri izvirzītā argumentācija pamatojās uz kļūdainiem vērtējumiem saistībā ar parasto aplikšanu ar nodokli atbilstoši piemērojamajām Īrijas nodokļu tiesībām, bet arī pārbaudīja – tos apmierinot – iebildumus, kurus Īrija, kā arī ASI un AOE izvirzīja par Komisijas veiktajiem faktu vērtējumiem saistībā ar *Apple* grupas darbību. No tā izriet, ka, lai lietderīgi apstrīdētu Vispārējās tiesas konstatējumus saistībā ar nepilnībām prioritāri izvirzītajā argumentācijā, proti, konstatējumus, kas ir pamatoti ar diviem nošķirti un patstāvīgiem pamatu kopumiem, Komisijai bija jāizvirza iebildumi par abiem šiem pamatu kopumiem. Taču pirmais apelācijas pamats ir strukturēts tieši šādā nozīmē. Šā pamata pirmās daļas mērķis ir kritizēt Vispārējās tiesas secinājumu, saskaņā ar kuru Komisija savā prioritāri izvirzītajā argumentācijā piemēroja pieeju “pēc izslēgšanas metodes”, savukārt otrās un trešās daļas mērķis ir apstrīdēt pamatojumu, ar kuru Vispārējā tiesa noraidīja iepriekš minētos faktu vērtējumus. Apstāklis, ka, skatot atsevišķi iebildumus, kuri ir izvirzīti katrā no šīm daļām, paši par sevi tie nav pietiekami, lai – ja tiek apmierināti – panāktu pārsūdzētā sprieduma atcelšanu, neļauj secināt, ka tie ir neefektīvi, jo tie jāskata, ņemot vērā pirmo apelācijas pamatu kopumā. Tāpēc, manā skatījumā, Īrijas iebildums jānoraida.

## 2) *Pēc būtības*

### i) *Par pirmo iebildumu: apstrīdētā lēmuma kļūdaina interpretācija*

23. Ievadam ir lietderīgi norādīt, ka Komisija neapstrīd argumentācijas “pēc izslēgšanas metodes” nesaderību ar TCA 97 25. pantu, nesaistītu pušu darījuma principu vai ESAO atļauto pieeju. Tomēr tā apgalvo, ka nav izmantojusi šādu argumentāciju. Precizējot minēto, uzskatu, ka īsumā jāatgādina galvenie Komisijas prioritāri izvirzītās argumentācijas punkti. Sekojot apstrīdētā lēmuma struktūrai, šī argumentācija ietver četras daļas.

24. Pirmajā daļā, kas ir ietverta minētā lēmuma 8.2.2.1. iedaļā, Komisija izteica divas premissas, uz kurām tā pamatojās savā turpmākajā analizē. Tā norādīja, pirmkārt, ka, lai piemērotu TCA 97 25. pantu, vispirms bija jānosaka peļņas sadales metode, kas minētajā tiesību normā nav definēta, un, otrkārt, ka ar šo metodi bija jānonāk pie rezultāta, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Vispārējā tiesa ir tieši atzinusi abu šo premisu pareizību, pirmās – pārsūdzētā

<sup>19</sup> Skat. spriedumu, 2023. gada 27. aprīlis, *Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro u.c./Komisija* (C-549/21 P, EU:C:2023:340, 80. punkts un tajā minētā judikatūra).

sprieduma 113. punktā, un otrās – pārsūdzētā sprieduma 211. un 212. punktā, un šī pareizība netika apstrīdēta nedz ar patstāvīgu apelācijas sūdzību par pārsūdzēto spriedumu, nedz ar pretapelācijas sūdzību šajā lietā. Neraugoties uz iebildumu neesamību šajā saistībā, katrā ziņā ir vērts precizēt, ka Vispārējās tiesas secinājumi par nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu TCA 97 25. panta kontekstā pilnībā atbilst spriedumam *Fiat Chrysler*, kurā Tiesa apstiprināja, ka Komisijai ir atļauts pamatoties uz minēto principu vienīgi, ciktāl tā piemērošana ir paredzēta attiecīgās dalībvalsts nodokļu tiesību aktos<sup>20</sup>. Proti, pirmkārt, pārsūdzētā sprieduma 221. punktā Vispārējā tiesa tieši noraidīja Komisijas tēzi, saskaņā ar kuru no LESD 107. panta 1. punkta dalībvalstīm izriet autonomš pienākums piemērot minēto principu. Otrkārt, it īpaši no minētā sprieduma 210., 211., 218.–220. un 247. punkta izriet, ka nesaistītu pušu darījuma principa piemērošana aplūkojamajā gadījumā pamatojas uz Īrijas nodokļu tiesību normām, kuras attiecas uz sabiedrību aplikšanu ar nodokli, un tās attaisnojums ir atrodams atsaucēs sistēmā, kuru identificēja Komisija un apstiprināja Vispārējā tiesa. Turklāt nav konstatējams, ka Īrijas nodokļu iestāžu administratīvajā praksē būtu noteiktas nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanas metodes vai kritēriji, kurus Komisija faktiski nebūtu piemērojusi, dodot priekšroku parametriem un noteikumiem, kuri nepieder pie valsts nodokļu sistēmas. Tieši pretēji, pārsūdzētā sprieduma 239. punktā Vispārējā tiesa ir konstatējusi, ka Īrijas aprakstītā TCA 97 25. panta piemērošana un funkcionālā un faktu analīze pirmajā ESAO atļautajā pieejā piedāvātajā analīzes posmā pārklājas<sup>21</sup>. Visbeidzot, kā Vispārējā tiesa konstatēja it īpaši pārsūdzētā sprieduma 433. punktā, pati Īrija nav spējusi pietiekamā veidā izskaidrot, kāds ir bijis precīzs pamatojums parametriem, kuri iepriekšējos lēmumos tika izmantoti ASI un AOE ar nodokli aplikamās peļņas aprēķināšanai.

25. Prioritāri izvirzītās argumentācijas otrajā daļā, kas ir ietverta apstrīdētā lēmuma 8.2.2.2. iedaļas a) punktā, Komisija precizēja peļņas sadales metodi, kas pamatojas uz nesaistītu pušu darījuma principu un kas, Komisijas skatījumā, Īrijas nodokļu iestādēm bija jāizmanto saskaņā ar TCA 97 25. pantu. Minētā lēmuma 272. apsvērumā tā norādīja, ka, piemērojot minēto pantu, par sabiedrības nerezidentes filiālei iedalāmo peļņu ir uzskatāma peļņa, ko šī filiāle “varētu gūt saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, jo īpaši darījumos ar citām uzņēmuma daļām, ja tā būtu atsevišķs un neatkarīgs uzņēmums, kas nodarbojas ar tādām pašām vai līdzīgām darbībām tādos pašos vai līdzīgos apstākļos, ņemot vērā veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, ko uzņēmums uzņēmies ar savas filiāles starpniecību un ar citu uzņēmuma daļu starpniecību”. Tātad Komisija uzskata, ka aplūkojamajā gadījumā Īrijas iestādēm pirms *Apple* piedāvātās peļņas sadales metodes apstiprināšanas bija jāpārbauda, vai, kā apgalvo *Apple*, IĪ licences un attiecīgā peļņa bija jāiedala ārpus Īrijas, un, lai to izdarītu, tām bija jāsalīdzina, kādas funkcijas veica, aktīvus izmantoja un riskus uzņēmās ASI un AOE attiecīgi ar savu biroju starpniecību un ar savu Īrijas filiāļu starpniecību (273. apsvērumš).

26. Prioritāri izvirzītās argumentācijas trešajā daļā Komisija pati izdarīja minēto pārbaudi, sekojot minētā lēmuma 275. apsvērumā izklāstītajai shēmai, kas paredzēja analizēt divus atšķirīgus scenārijus, uz kuriem Īrija un *Apple* atsaucās, lai attaisnotu IĪ licenču attiecināšanu ārpus Īrijas. Minētie scenāriji, kuri pamatojās pirmais – uz biroju funkcijām un otrais – uz *Apple Inc.* veiktajām funkcijām, ir pārbaudīti attiecīgi apstrīdētā lēmuma 8.2.2.2. iedaļas b) punktā (276.–307. apsvērumš) un 8.2.2.2. iedaļas c) punktā (308.–318. apsvērumš). Pārbaudot pirmo no šiem scenārijiem, Komisija esot izmantojusi pieeju “pēc izslēgšanas metodes”, kuru ir kritizējusi Vispārējā tiesa. Tāpēc ir īsumā jāatgādina divi atsevišķi šīs pārbaudes posmi. Pirmajā posmā, 281.–293. apsvērumā, Komisija pārbaudīja biroju situāciju. Tā vispirms norādīja, ka aplūkotajā laikposmā minētie biroji eksistēja tikai “uz papīra”, jo tajos nebija darbinieku un fiziskas

<sup>20</sup> Skat. it īpaši sprieduma *Fiat Chrysler* 73. un 74. punktu un 96.–105. punktu.

<sup>21</sup> Saskaņā ar ESAO atļauto pieeju analīzes mērķis pirmajā posmā ir noteikt aktīvus, funkcijas un riskus, kas ir jāattiecinā uz sabiedrības pastāvīgo uzņēmumu.

klātbūtnes ārpus Īrijas, un ka tiem piešķirtās funkcijas varēja veikt vienīgi to attiecīgās valdes locekļi (281. apsvērums). Tomēr vienīgie tai pieejamie pierādījumi par šo valžu veiktajām darbībām neesot snieguši nekādas norādes par darbībām, kuras būtu saistītas ar IĪ licencēm, vai par apspriedēm vai lēmumu saistībā ar izmaksu dalīšanas nolīguma noslēgšanu vai grozīšanu, vismaz līdz 2014. gada beigām (282.–285. apsvērums). Šādā kontekstā tā kā neskaidru un nepierādītu noraidīja *Apple* apgalvojumu, ka *ASI* un *AOE* valžu darbības esot nodrošinātas “neskaitāmos veidos”, norādot, ka turklāt, ja šīs darbības patiešām būtu nozīmīgas, būtu jāuzskata, ka *ASI* un *AOE* ir pastāvīgas iestādes ASV, ņemot vērā, ka tur atrodas to valžu dalībnieku vairākums (287. apsvērums). 288. un 289. apsvērumā, uz kuriem it īpaši pamatojās Vispārējā tiesa, Komisija pēc tam precizēja, pirmkārt, ka ne tikai nebija pierādījumu darbībām, kuras biroji veiktu saistībā ar IĪ licencēm, bet ka šie biroji arī nebija spējīgi veikt aktīvas pārvaldības funkcijas šajā jomā, un, otrkārt, ka, ņemot vērā personāla neesamību birojos, šīs funkcijas, tostarp funkcijas, kuras saskaņā ar izmaksu dalīšanas nolīgumu tika piedēvētas *ASI* un *AOE*, varēja veikt vienīgi Īrijas filiāles<sup>22</sup>. Tādējādi apstrīdētā lēmuma 293. apsvērumā Komisija secināja, ka biroji “nekontrolē un nepārvalda *Apple* IĪ licences, ne arī ir tādā statusā, lai kontrolētu un pārvaldītu šīs licences tādā veidā, lai iegūtu tāda veida ienākumu, kādu ir [guvuši] šie [divi] uzņēmumi”. Pārbaudes otrajā posmā Komisija aplūkoja Īrijas filiāļu situāciju ar mērķi pierādīt, ka analīze, kas veikta, ņemot vērā vienīgi šo filiāļu veiktās funkcijas, izmantotos aktīvus un uzņemtos riskus, būtu devusi tādu pašu rezultātu. Apstrīdētā lēmuma 296.–303. apsvērumā tā tādējādi uzskaitīja minēto filiāļu veiktās funkcijas, kurām, tās skatījumā, vajadzēja likt Īrijas nodokļu iestādēm bez turpmākas pārbaudes neakceptēt *Apple* nepamatoto apgalvojumu, saskaņā ar kuru IĪ licences un attiecīgā peļņa bija pilnībā jāsadala ārpus Īrijas. Apstrīdētā lēmuma 305. apsvērumā Komisija secināja, pirmkārt, ka šāda peļņas sadalīšana neatspoguļoja sadalījumu, kuram Īrijas filiāles piekristu, ja tās būtu nesaistīti un patstāvīgi uzņēmumi, kuri darbojas normālos tirgus apstākļos, un, otrkārt, ka, ņemot vērā, ka nebija funkciju, ko veiktu biroji, un/vai ņemot vērā funkcijas, ko veica Īrijas filiāles, IĪ licences nodokļu vajadzībām bija jāiedala Īrijas filiālēm.

27. Visbeidzot, prioritāri izvirzītās argumentācijas ceturtajā daļā, kas ir ietverta apstrīdētā lēmuma 8.2.2.2. iedaļas c) punktā, Komisija izdarīja secinājumus no savas iepriekšējās analīzes, konstatējot, ka, ņemot vērā Īrijas nodokļu iestāžu izmantoto IĪ licenču un attiecīgās peļņas iedalīšanas metodi, ar iepriekšējiem lēmumiem tika būtiski samazināta *ASI* un *AOE* peļņa, kas ir apliekama ar nodokli Īrijā, un tāpēc šīm sabiedrībām tika piešķirta selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

28. No iepriekš izklāstītā var izdarīt šādus secinājumus par pieeju, kuru Komisija izmantoja savā prioritāri izvirzītajā argumentācijā. Pirmkārt, tā uzskatīja, ka saskaņā ar *TCA* 97 25. pantu un ar mērķi, ievērojot minēto pantu, nodrošināt *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanu atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, ir piemērojams juridiskais kritērijs, kas paredz *salīdzināt* funkcijas, kuras saistībā ar IĪ licencēm veic attiecīgi biroji un Īrijas filiāles. Otrkārt, piemērojot minēto kritēriju, tā *atsevišķi pārbaudīja* lomu, ko katra no šīm vienībām uzņēmas saistībā ar minētajām licencēm. Treškārt, šīs pārbaudes noslēgumā tā konstatēja, no vienas puses, pilnīgu *funkciju neesamību* saistībā ar IĪ licencēm attiecībā uz birojiem un, no otras puses, *aktīvu lomu*, kura izrietēja no daudzām uzņemtajām funkcijām – dažas no kurām tika uzskatītas par “būtiskām” –, kā arī no ar minēto licenču pārvaldību un izmantošanu saistītajiem riskiem, attiecībā uz Īrijas filiālēm. Ceturtkārt, konstatējumu, ka nav būtisku funkciju, ko veiktu biroji, pamato apstāklis, ka *Apple* nesniedza pierādījumus par pretējo, kā arī konstatējums, ka šie biroji faktiski nebija spējīgi uzņemties minētās funkcijas. Piektkārt, Komisijas argumentācija nav

<sup>22</sup> Līdzīga argumentācija ir ietverta apstrīdētā lēmuma 290. un 323. apsvērumā, savukārt vispārīgāka atsauce uz fiziskas klātbūtnes un personāla neesamību birojos ir ietverta vairākos apsvērumos, kā arī minētā lēmuma 8.2.2.2. iedaļas b) punkta nosaukumā.

balstīta vienīgi vai galvenokārt uz konstatējumu, ka birojos *nebija darbinieku un fiziskas klātbūtnes*, lai arī šis konstatējums ir vairākkārt ietverts apstrīdētā lēmuma apsvērumos, bet drīzāk ir balstīta uz apstākli, ka nebija *funkciju*, ko biroji veiktu saistībā ar IĪ licencēm.

29. No tā izriet, ka pretēji tam, ko apstrīdētajos pārsūdzētā sprieduma punktos apgalvo Vispārējā tiesa, Komisija secināja, ka IĪ licences un attiecīgā peļņa bija jāiedala Īrijas filiālēm, nevis pamatojoties uz faktu, ka birojos nebija darbinieku un fiziskas klātbūtnes, konstatējumu pašu par sevi, bet drīzāk pamatojoties uz saikni starp diviem atsevišķiem konstatējumiem – proti, pirmkārt, ka biroji neuzņēmās pilnīgi nekādas funkcijas un riskus un, otrkārt, ka filiāles uzņēmās vairākas centrālas funkcijas – kas tika konstatēts, piemērojot apstrīdētā lēmuma 272. apsvērumā noteikto juridisko kritēriju, kas faktiski paredzēja salīdzināt, kādas funkcijas ir veikušas, kādus aktīvus ir izmantojušas un kādus riskus ir uzņēmušas dažādas ASI un AOE veidojošās daļas.

30. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, uzskatu, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, kad, kļūdaini interpretējot apstrīdēto lēmumu, secināja, ka Komisija savā prioritāri izvirzītajā argumentācijā izmantoja pieeju “pēc izslēgšanas metodes”. Minētā kļūda tika pieļauta ne tikai secinājumos, kurus pārsūdzētā sprieduma 187. un 188. punktā Vispārējā tiesa izdarīja attiecībā uz TCA 97 25. pantu, bet arī minētā sprieduma pamatojumā, ar kuru Vispārējā tiesa kritizēja citus Komisijas vērtējumus saistībā ar parasto peļņas aplikšanu ar nodokli atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām, attiecībā attiecīgi uz nesaistītu pušu darījuma principu (228. un 229. punkts) un ESAO atļauto pieeju (243. un 244. punkts). Proti, pamatojoties uz to pašu kļūdaino interpretāciju, Vispārējā tiesa ir secinājusi, ka metode, kuru Komisija izmantoja apstrīdētajā lēmumā, neatbilda nedz šim principam, nedz šai pieejai.

## *ii) Otrais iebildums: procedūras pārkāpums*

31. Ar pirmā apelācijas pamata pirmās daļas otro iebildumu, atsaucoties uz 2013. gada 24. oktobra spriedumu *Land Burgenland u.c./Komisija*<sup>23</sup>, Komisija būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi procedūras pārkāpumu, neņemdamā vērā apstrīdētā lēmuma 296.–303. apsvērumā ietverto Īrijas filiāļu veikto funkciju analīzi, kā arī apsvērumus, kurus tā iesniedza pirmajā instancē un kuros bija detalizētāk paskaidrotas minētās funkcijas.

32. Manuprāt, šis iebildums nevar tikt apmierināts. Bez nepieciešamības pakavēties pie Komisijas norādītā precedenta – kurā Tiesa konstatēja, ka Vispārējā tiesa nebija pārbaudījusi argumentāciju, kas kopumā bija ietverta prasības pieteikuma, bet kuru prasītājs attīstīja vienīgi vēlāk procesa laikā – neatbilstības, pietiek norādīt, ka būtībā Komisijas nolūks ir kritizēt kā procedūras pārkāpumu faktu, ka Vispārējā tiesa interpretēja apstrīdēto lēmumu citādi nekā Komisija. Taču, kā ir atgādināts šo secinājumu 18. punktā, Vispārējai tiesai bija ne tikai pienākums interpretēt minēto lēmumu, bet arī tiesības atkāpties no interpretācijas, kuru konkrētajā lietā atbalsta Komisija, ja tas ir pamatoti. Aplūkojamajā gadījumā, interpretējot pārsūdzēto spriedumu kopumā, izriet, ka secinot, ka Komisija pamatojās uz pieeju “pēc izslēgšanas metodes”, Vispārējā tiesa nevis neņēma vērā kādu no apstrīdētā lēmuma elementiem, tostarp Īrijas filiāļu veikto funkciju analīzi, bet vienīgi interpretēja šo atsevišķo elementu nozīmi un to savstarpējo saikni minētā lēmuma argumentācijā citādi nekā Komisija. Šādos apstākļos Komisijas iebildums tāpat nav patstāvīgs un ietilpst apgalvojumā par kļūdainu interpretāciju.

<sup>23</sup> C-214/12 P, C-215/12 P un C-223/12 P, EU:C:2013:682, 112. punkts.

*iii) Par trešo iebildumu: pretrunīgs un nepietiekams pamatojums*

33. Ar pirmā apelācijas pamata pirmās daļas trešo iebildumu Komisija apgalvo, ka pamatojumā Vispārējā esot pieļāvusi dubultu kļūdu.

34. Pirmkārt, pamatojoties uz tiem pašiem argumentiem, kas izvirzīti, lai pamatotu tikko aplūkoto iebildumu par procedūras pārkāpumu, Komisija apgalvo, ka pārsūdzētais spriedums nav pietiekami pamatots daļā, kurā ir secināts, ka prioritāri izvirzītā argumentācija pamatojas uz pieeju “pēc izslēgšanas metodes”, jo nav norādīti iemesli, kāpēc Vispārējā tiesa neņēma vērā Komisijas veikto analīzi par Īrijas filiāļu funkcijām. Šajā saistībā, pamatojoties būtībā uz to pašu pamatojumu, kas izklāstīts šo secinājumu 28. punktā, uzskatu, ka Komisijas izvirzītā kritika jānoraida kā nepamatota.

35. Otrkārt, Komisija apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma pamatojums ir pretrunīgs. Šajā saistībā jākonstatē, ka pastāv skaidra neatbilstība starp, no vienas puses, secinājumiem, kurus Vispārējā tiesa izdarīja pārsūdzētā sprieduma 186., 228. un 243. punktā un saskaņā ar kuriem Komisija nemēģināja pierādīt, ka IĪ licenci attiecināšana uz Īrijas filiālēm izrietēja no to faktiski veiktās darbības, un, no otras puses, minētā sprieduma 283., 284. un 295. punktu, kuros Vispārējā tiesa turpreti uzskatīja, ka Komisija esot identificējusi minēto filiāļu veiktās funkcijas, kuras, tās skatījumā, pamatoja minēto attiecināšanu. Šāda neatbilstība nav izskaidrojama – kā ierosina ASI un AOI – interpretējot pārsūdzēto spriedumu tādā nozīmē, ka praksē Vispārējā tiesa kritizēja Komisiju par to, ka tā piemēroja nevis pieeju “pēc izslēgšanas metodes”, bet gan “jaukto” pieeju. Faktiski šādai interpretācijai ir pretrunā ne tikai skaidrs minētā sprieduma teksts, bet arī savstarpējā saikne starp dažādām sprieduma daļām, kurās ir ietverti punkti, no kuriem izriet pretrunīgais pamatojums, uz kuru atsaucas Komisija. Proti, pārsūdzētā sprieduma 255.–295. punkts ir ietverts trešajā pamatojuma daļā, kas attiecas uz prioritāri izvirzītās argumentācijas analīzi. Taču no minētā sprieduma 250. punkta izriet, ka šajā daļā ietvertie vērtējumi ir izdarīti “pilnīguma labad” (“for the sake of completeness”), jo, pabeidzot savas analīzes otro daļu, Vispārējā tiesa jau bija secinājusi, ka prioritāri izvirzītā argumentācija “ir balstīta uz kļūdainu parastās aplikšanas ar nodokli atbilstoši Īrijas nodokļu tiesībām, kas ir piemērojamas šajā lietā, vērtējumu”. Citiem vārdiem sakot, pārsūdzētā sprieduma 255.–295. punktam Vispārējās tiesas argumentācijā ir papildinošs raksturs. Proti, nešķiet, ka minētajā 249. punktā ietvertajam secinājumam būtu starpposma raksturs un ka papildus tas prasītu šī sprieduma 255.–295. punktā ietverto analīzi, kuru Vispārējā tiesa ir veikusi vienīgi vispusīguma labad. Tāpēc, manā skatījumā, pirmā apelācijas pamata pirmās daļas trešais iebildums jāapmierina daļā, kas attiecas uz apgalvojumu par pretrunīga pamatojuma esamību.

***b) Secinājumi par pirmā pamata pirmo daļu***

36. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, ierosinu Tiesai apmierināt pirmā apelācijas pamata pirmo daļu.

***2. Par pirmā apelācijas pamata otro daļu***

37. Pirmā apelācijas pamata otrā daļa ir vērsta pret pārsūdzētā sprieduma 251.–311. punktu, kuros Vispārējā tiesa pārbaudīja Komisijas vērtējumus saistībā ar darbībām *Apple* grupā, secīgi aplūkojot ASI Īrijas filiāles darbības (255.–284. punkts), AOE Īrijas filiāles darbības (285.–295. punkts) un darbības ārpus šīm filiālēm (296.–309. punkts). Komisija apstrīd to, ka Vispārējā tiesa netieši akceptēja *Apple Inc.* veikto funkciju būtiskumu nolūkā noteikt ASI un AOE

peļņu, kas ir apliekama ar nodokli Īrijā. Tā apgalvo, ka, tā kā *Apple Inc.* ir vienība, kas ir nošķirta no *ASI* un *AOE*, funkcijām, kuras tā kā grupas mātesuzņēmums vai, īstenojot grupas iekšējās vienošanās, veic saistībā ar *Apple* grupas IĪ, gan “par labu” grupai kopumā vai konkrēti minētajām sabiedrībām, gan minēto sabiedrību “vārdā”, nav nekādas ietekmes uz jautājumu par to, uz ko – Īrijas filiālēm vai birojiem – nodokļu vajadzībām bija jāattiecinā minēto sabiedrību teritoriāli ierobežotas licences. Komisija izvirza divus atsevišķus iebildumus. Pirmais attiecas uz procedūras pārkāpumu un nepietiekamu un pretrunīgu pamatojumu, otrais – uz LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu, Īrijas tiesību sagrozīšanu un procedūras pārkāpumu. Ar argumentiem, kuri lielā mērā pārklājas, *ASI* un *AOE*, kā arī Īrija un Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisijas izvirzītie iebildumi ir daļēji nepieņemami, kā arī neefektīvi un katrā ziņā nepamatoti. Apgrīžot Komisijas sekoto izklāsta kārtību, sāksu ar otrā iebilduma pārbaudi.

### **a) Par otro iebildumu**

38. Prioritāri, Komisija apgalvo, ka, balstoties uz *Apple Inc.* funkcijām, Vispārējā tiesa esot pārkāpusi atsevišķas vienības pieeju un nesaistītu pušu darījuma principu, kuri ir *TCA 97 25.* panta pamatā. Tā kā saskaņā ar 2018. gada 28. jūnija spriedumu *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)/Komisija* (turpmāk tekstā – “spriedums *Andres*”) <sup>24</sup> kļūda valsts tiesību interpretācijā un piemērošanā ir uzskatāma par kļūdu LESD 107. panta 1. punkta interpretācijā un piemērošanā, Vispārējā tiesa esot pārkāpusi arī šo tiesību normu. Precīzāk, Vispārējā tiesa esot pareizi interpretējusi Īrijas tiesības, pārsūdzētā sprieduma 248. punktā norādot, ka, “lai piemērotu *TCA 97 25.* pantu, peļņas attiecināšanā uz sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāli ir jāņem vērā aktīvu, funkciju un risku sadale starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām”. Tomēr minētā sprieduma 255.–302. punktā tā esot piemērojusi atšķirīgu un kļūdainu “juridisko kritēriju”, salīdzinot Īrijas filiāļu veiktās funkcijas ar *Apple Inc.* veiktajām funkcijām, nevis ar biroju veiktajām funkcijām. Pakārtoti, Komisija apgalvo, ka nesaistītu pušu darījuma principa un atsevišķas vienības pieejas pārkāpums esot uzskatāms par valsts tiesību acīmredzamu sagrozīšanu. Visbeidzot, Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi procedūras pārkāpumu, jo esot pamatojusies uz nepieņemamiem pierādījumiem.

#### **1) Par pieņemamību**

39. *ASI* un *AOI*, kā arī Īrija un Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka aplūkojamais iebildums nav pieņemams, jo tā mērķis ir apstrīdēt Vispārējās tiesas izdarīto faktu un pierādījumu vērtējumu.

40. Man jau bija iespēja atgādināt, ka Tiesas kompetencē nav nedz konstatēt faktus, nedz principā pārbaudīt pierādījumus, ar ko Vispārējā tiesa ir pamatojusi šos faktus, izņemot, ja tās izdarītie faktu konstatējumi ir būtībā nepareizi un ja ir sagrozīti tajā iesniegtie pierādījumi <sup>25</sup>. Tiesa tomēr ir precizējusi, ka gadījumā, ja Vispārējā tiesa ir konstatējusi vai novērtējusi faktus, atbilstoši LESD 256. pantam Tiesas kompetencē ir pārbaudīt šo faktu juridisko kvalifikāciju un no tās izrietošās tiesiskās sekas. Tiesas kontroles pilnvaras attiecas tostarp uz jautājumu par to, vai ir ievēroti noteikumi par pierādīšanas pienākumu un pierādījumu iegūšanu, kā arī par to, vai Vispārējā tiesa, izvērtējot faktus un pierādījumus, ir piemērojusi pareizus juridiskos kritērijus <sup>26</sup>. Aplūkojamajā gadījumā, kā minēts, Komisija apgalvo, ka, ņemot vērā *Apple Inc.* funkcijas, Vispārējā tiesa esot

<sup>24</sup> C-203/16 P, EU:C:2018:505, 77.–81. punkts.

<sup>25</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 8. jūnijs, *Severstal* un *NLMK/Komisija* (C-747/21 P un C-748/21 P, EU:C:2023:459, 45. un 46. punkts un tajos minētā judikatūra).

<sup>26</sup> Skat. spriedumu, 2021. gada 2. marts, Komisija/Itālija u.c. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, 53. punkts).

pieļāvusi kļūdu, kas ietekmēja faktu analīzi, kuru tā veica pārsūdzētā sprieduma 251.–311. punktā, kā arī šīs analīzes iznākumu, kā rezultātā tika kļūdaini piemērotas valsts tiesības un pārkāpts LESD 107. panta 1. punkts. Tātad Komisijas argumenti attiecas uz parametra, pēc kura Vispārējā tiesa ir kvalificējusi faktus (Vispārējās tiesas piemērotā “juridiskā kritērija”), un no tā izrietošo juridisko seku atbilstību Īrijas tiesībām. Šādos apstākļos man šķiet skaidrs, ka aplūkojamais iebildums kopumā nav vērst uz to, lai apstrīdētu Vispārējās tiesas izdarīto faktu konstatējumu vai pierādījumu vērtējumu. Tas neizslēdz to, ka dažas no Komisijas izteiktajām kritikām par atsevišķiem elementiem Vispārējās tiesas veiktajā faktu analīzē var, skatot tās atsevišķi, izrādīties nepieņemamas šī iemesla dēļ. Šāda iespējamība tiks pārbaudīta analīzes gaitā.

41. *ASI* un *AOI*, kā arī Īrija un Luksemburgas Lielhercogiste turklāt apgalvo, ka aplūkojamais iebildums nav pieņemams, jo tā mērķis ir apstrīdēt Vispārējās tiesas vērtējumus par Īrijas tiesībām, neatsaucoties uz šo tiesību sagrozīšanu. Īrija it īpaši apgalvo, ka Komisija pamatojas uz nepareizu sprieduma *Andres* interpretāciju, kad būtībā apgalvo, ka katra kļūda valsts tiesību interpretācijā un piemērošanā ir uzskatāma par kļūdu LESD 107. panta 1. punkta interpretācijā un piemērošanā.

42. Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru “saistībā ar tāda novērtējuma pārbaudi apelācijas tiesvedībā, ko Vispārējā tiesa veikusi attiecībā uz valsts tiesībām, kas valsts atbalsta jomā ir faktu novērtējums, Tiesai ir tikai kompetence pārbaudīt, vai ir notikusi šo tiesību sagrozīšana”. Savukārt, tā kā “Vispārējās tiesas veiktās valsts tiesību normas juridiskās kvalifikācijas pārbaude apelācijā, ņemot vērā Savienības tiesību normas, ir tiesību jautājums, tā ietilpst Tiesas kompetencē”<sup>27</sup>. Sprieduma *Andres* 79.–81. punktā, uz kuriem atsaucas Komisija, Tiesa ir precizējusi, ka tad, ja “valsts tiesību saturs un piemērojamība”, kā to konstatējusi Vispārējā tiesa, principā, ja vien šīs tiesības nav sagrozītas, nav apstrīdami apelācijas tiesvedībā, apstrīdama ir minēto tiesību normām piešķirtā kvalifikācija “par atsaucē sistēmu” un tātad Vispārējās tiesas veiktā pareizas atbilstošās atsaucē sistēmas noteikšana. Spriedumā *Fiat Chrysler* Tiesa turklāt precizēja, ka jautājums par to, vai, izdarot minēto noteikšanu, Vispārējā tiesa ir pareizi piemērojusi tādu juridisku kritēriju kā nesaistītu pušu darījuma princips, “līdz ar to” ir tiesību jautājums, kas var būt Tiesas pārbaudes priekšmets apelācijas stadijā<sup>28</sup>.

43. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos principus un pašreizējo judikatūras stāvokli, Komisijas ierosinātā sprieduma *Andres* interpretācija šķiet kritizējama. Automātisms, uz kuru tā balstās, galu galā faktiski izdzēs spriedumā *Fiat Chrysler* apstiprināto nošķiršanu starp, no vienas puses, Vispārējās tiesas konstatējumiem, kuru mērķis ir precizēt valsts tiesību *saturu* un *darbības jomu*, kā arī to *piemērošanu* konkrētajā gadījumā, un, no otras puses, konstatējumiem saistībā ar šīm tiesībām, no kuriem ir atkarīga atsaucē sistēmas pareiza noteikšana LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas nolūkā un tātad šajā atsaucē sistēmā ietilpstošo valsts tiesību normu identificēšana<sup>29</sup>.

44. Praksē debates lietas dalībnieku starpā izraisīja delikāts jautājums par robežu starp faktu konstatēšanu un to juridisku kvalifikāciju attiecībā uz Vispārējās tiesas vērtējumiem saistībā ar valsts tiesībām valsts atbalsta jomā. Otrais, kā zināms, ietver iepriekš konstatēto atbilstošo faktu ietveršanu noteiktā juridiskajā kategorijā vai konkrētā juridiskajā jēdzienā, no kura izriet konkrētā gadījumā piemērojamo tiesību noteikumu identifikācija. Tā kā būtībā tas ir kognitīvs process, tas

<sup>27</sup> Skat. spriedumu *Andres*, 78. punkts.

<sup>28</sup> Spriedums *Fiat Chrysler*, 85. punkts.

<sup>29</sup> Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atsaucē sistēmas noteikšanai ir jāizriet no saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts “iekšējām tiesībām piemērojamo tiesību normu satura, savstarpējās saistības un konkrētu seku” objektīva izvērtējuma (skat. spriedumu *Fiat Chrysler*, 72. punkts un tajā minētā judikatūra).

atšķiras no vienkāršā faktu konstatējuma un, ņemot vērā tā būtisko svarīgumu juridiskajā argumentācijā, tas, kā minēts, var tikt pārbaudīts apelācijas tiesvedībā. Tomēr, tā kā kļūda valsts normas satura un darbības jomas definēšanā, vai arī tās piemērošanā, uz kuru tiek norādīts apelācijas tiesvedībā, var – jo ietekmē atsaucēs sistēmas noteikšanu vai piemērošanu – ietekmēt konkrētā gadījuma ietveršanu selektīvas priekšrocības jēdzienā LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, šādu kļūdu, manuprāt, vajadzētu būt iespējai pārskatīt Tiesā kā kļūdu valsts tiesību juridiskajā kvalifikācijā, pamatojoties uz Savienības tiesību normu<sup>30</sup>.

45. Katrā ziņā šo secinājumu 37. punktā izklāstīto principu darbības joma praksē Tiesai vēl ir jāprecizē un robežlīnija starp apelācijas instancē pieņemamiem iebildumiem un nepieņemamiem iebildumiem, ņemot vērā, ka runa ir par Vispārējās tiesas vērtējumiem saistībā ar valsts tiesībām, joprojām ir nepastāvīga.

46. Tomēr līdz šim teiktais, manuprāt, neietekmē šajā iebildumā izvirzītās Komisijas argumentācijas pieņemamību. Proti, pirmkārt, Komisija bez atrunām apstiprina juridisko kritēriju, kuru, tās skatījumā, Vispārējā tiesa ir uzskatījusi par šajā gadījumā piemērojamu saskaņā ar Īrijas tiesībām ar mērķi analizēt priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Otrkārt, ja Komisija norāda uz valsts tiesību nepareizu piemērošanu konkrētā gadījuma apstākļiem, tas ir vienīgi ciktāl, saskaņā ar šīs iestādes viedokli, praksē Vispārējā tiesa esot piemērojusi citu juridisko kritēriju nekā pareizi identificētais kritērijs. Man šķiet, ka Komisijas izvirzītais iebildums ir ievietojams tādu iebildumu starpā, kurus sprieduma *Fiat Chrysler* 85. punktā Tiesa uzskatīja par “līdz ar to” pieņemamiem, jo galu galā to nolūks ir apstrīdēt atsaucēs sistēmas izvēli selektīvas priekšrocības pastāvēšanas analīzes pirmajā posmā.

47. Katrā ziņā pretēji tam, ko apgalvo *ASI* un *AOI*, kā arī Īrija, Komisija tieši min arī Īrijas tiesību sagrozīšanu, kas noteikti liek Tiesai izvērtēt Komisijas argumentus pēc būtības, vismaz lai pārbaudītu, vai šāda sagrozīšana ir pietiekami pierādīta.

48. Pamatojoties uz iepriekš minēto, arī Īrijas un *ASI* un *AOI* izvirzītie pamati par nepieņemamību, kuri pamatojas uz apgalvojumu, ka Komisija apstrīd vērtējumus saistībā ar Īrijas tiesībām, manuprāt, jānoraida.

## 2) Pēc būtības

### i) Par nepieņemamo pierādījumu ņemšanu vērā

49. Uzskatu, ka prioritāri jāpārbauda iebildums, kas attiecas uz procedūras pārkāpumu, kas izriet no nepieņemamo pierādījumu ņemšanas vērā, jo tas ietekmē pierādījumu bāzes, uz kuru pamatojās Vispārējā tiesa, spēkā esamību. Komisija apgalvo ka esot nepieņemami pārsūdzētā sprieduma 301. punktā minētie pierādījumi, no kuriem, Vispārējās tiesas skatījumā, izrietēja, ka līgumus ar ražotājiem – trešām personām (*Original Equipment Manufacturers* [oriģinālo iekārtu ražotāji] jeb “*OEM*”) –, kas bija atbildīgi par lielas daļas *ASI* pārdoto preču ražošanu, kā arī līgumus ar tādiem klientiem kā telekomunikāciju operatori apsprieda *Apple* grupas direktori un ar attiecīgo direktoru starpniecību tieši vai atbilstoši pilnvarojumam parakstīja *Apple Inc.* un *ASI*. Komisijas skatījumā, šos pierādījumus – kuri ietver, pirmkārt, vairākas apmaiņas ar e-pastiem *Apple Inc.* direktoru starpā saistībā ar kontaktiem ar *OEM* un telekomunikāciju operatoriem un, otrkārt, četras pilnvaras, ko *ASI* izdeva *Apple Inc.* direktoriem (turpmāk tekstā – “pilnvaras

<sup>30</sup> Šajā nozīmē skat. ģenerālvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā Komisija/Luksemburga u.c. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, 88. punkts).

saistībā ar līgumu parakstīšanu ar *OEM* un telekomunikāciju operatoriem”<sup>31</sup>) – Vispārējā tiesa nevarēja ņemt vērā, jo tie netika iesniegti administratīvā procesa laikā un attiecībā uz trim no iepriekš minētajām pilnvarām arī tāpēc, ka tās tika iesniegtas Vispārējā tiesā novēloti, tikai replikas posmā. *ASI* un *AOI* neapstrīd faktu, ka minētie pierādījumi pirmoreiz tika iesniegti Vispārējā tiesā. Tomēr tās apgalvo, ka Komisija zināja par Amerikas Savienotajās Valstīs bāzēto *ASI* un *AOE* vadītāju darbībām, kā arī par iepriekš minēto pilnvaru esamību un nozīmi un ka, ja Komisija būtu veikusi pienācīgu izmeklēšanu, tā būtu varējusi iegūt visus attiecīgos pierādījumus.

50. Šajā saistībā jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības tiesai lēmuma valsts atbalsta jomā tiesiskums ir jāvērtē, pamatojoties uz informāciju, kāda bija Komisijas rīcībā lēmuma pieņemšanas brīdī<sup>32</sup>. 2017. gada 20. septembra spriedumā Komisija/*Frucona Košice*<sup>33</sup> Tiesa ir precizējusi, ka informācijā, kura “varēja būt” Komisijas rīcībā, ietilpst tā, kam, šķiet, ir nozīme vērtējumā, kas jāveic, un kuru tā, iesniedzot pieprasījumu, varēja iegūt administratīvā procesa gaitā<sup>34</sup>. Aplūkojamajā gadījumā, runājot, pirmkārt, par apmaiņām ar e-pastiem *Apple Inc.* direktoru starpā saistībā ar kontaktiem ar *OEM* un telekomunikāciju operatoriem, jānorāda, ka no lietas materiāliem Vispārējā tiesā izriet, ka minētās apmaiņas gandrīz vienmēr aprobežojās ar informēšanu par *Apple Inc.* darbinieku veiktajām darbībām saskaņā ar izmaksu dalīšanas nolīgumu un ka tajās nav ietverta nekāda netieša vai tieša atsauce uz *ASI*. Tātad tie ir dokumenti, kuri, Komisijas skatījumā, neietilpa administratīvā procesa priekšmetā, jo attiecās uz no *ASI* nošķirtas vienības darbībām un uz attiecībām grupas iekšienē, kuras neietilpa iepriekšējo lēmumu priekšmetā. Tāpēc, manuprāt, nevar apgalvot, ka, pat pieņemot, ka Komisija varētu nojaust to esamību, tai būtu pienākums lūgt iesniegt minētos pierādījumus administratīvā procesa laikā. Savukārt *Apple* bija pienākums, it īpaši ņemot vērā Komisijas nostāju, iesniegt visus tās rīcībā esošos pierādījumus, lai pierādītu, ka iepriekš minētās sarunas patiesībā notika *ASI* biroju, nevis visas *Apple* grupas vārdā. Otrkārt, runājot par pilnvarām saistībā ar līgumu parakstīšanu ar *OEM* un telekomunikāciju operatoriem, vispirms jānorāda, ka netiek apstrīdēts, ka tie ir galvenie vai pat vienīgie pierādījumi, uz kuriem Vispārējā tiesa pamatojās pārsūdzētā sprieduma 301. punktā. Tāpat nav strīda par to, ka pilns *ASI* un *AOE* direktoru izsniegto pilnvaru saraksts tika iesniegts tikai kā pielikums *ASI* un *AOE* prasības pieteikumam pirmajā instancē un ka triju no šīm pilnvarām teksts tika iesniegts vienīgi replikas rakstā, savukārt ceturtā pilnvara, saskaņā ar Komisijas apgalvojumiem, kuras *ASI* un *AOI* neapstrīd, nekad netika iesniegta<sup>35</sup>. Tāpat netiek apstrīdēts, ka administratīvā procesa laikā iesniegtajos *ASI* un *AOE* valžu sanāksmju protokolos (turpmāk tekstā – “Komisijas izskatītie protokoli”) nav minētas pilnvaras saistībā ar līgumu parakstīšanu ar *OEM*, bet ir minēta vienīgi pilnvara saistībā ar līgumu parakstīšanu ar telekomunikāciju operatoriem, kura, kā minēts, tomēr nekad netika iesniegta. Runājot par pierādījumiem, par kuriem Komisija tika informēta administratīvā procesa gaitā, jānorāda, ka *Apple* 2015. gada 7. septembra apsvērumos, kas iesniegti kā pielikums *ASI* un *AOE* prasības pieteikumam Vispārējā tiesā, ir minēta *ASI* un *AOE* valžu izdoto pilnvaru sistēmas esamība, it īpaši attiecībā uz sarunu vešanu un līgumu parakstīšanu ar *OEM* un telekomunikāciju

<sup>31</sup> No lietas materiāliem izriet, ka tās ir it īpaši pilnvaras, kuras tika izsniegtas *Apple Inc.* izpilddirektoram un direktora vietniekam.

<sup>32</sup> Skat. spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Scott* (C-290/07 P, EU:C:2010:480, 91. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>33</sup> C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71. punkts (turpmāk tekstā – “spriedums Komisija/*Frucona Košice*”).

<sup>34</sup> Skat. arī spriedumu, 2023. gada 29. jūnijs, *TUIfly*/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 47. punkts).

<sup>35</sup> *ASI* un *AOI* aprobežojas ar norādi, ka tās ir iesniegušas Komisijai *ASI* valdes 2011. gada 27. jūlija protokolu, kurā ir minēta attiecīgā pilnvara, bet neņem nostāju par Komisijas apgalvojumu, saskaņā ar kuru šis pilnvaras teksts (par kuru protokolā ir norādīts, ka tas ir pievienots protokolam pielikuma veidā) nekad netika iesniegts.

operatoriem. Tomēr šajos apsvērumos ir vienīgi vispārīga un nenoteikta atsauce<sup>36</sup>. Šādos apstākļos uzskatu, ka Komisijai nevar tikt pārņemts, ka tā administratīvā procesa gaitā nav ieguvusi attiecīgās pilnvaras, it īpaši ņemot vērā, ka tā katrā ziņā pieprasīja un pārbaudīja visus aplūkotā laikposma *ASI* un *AOE* valžu sanāksmju protokolus, neatrodot praktiski nekādas šo pilnvaru pēdas. Savukārt, manā skatījumā, *Apple* bija pienākums, lai pamatotu savu faktu izklāstu, pēc iespējas ātrāk iesniegt šīs pilnvaras, negaidot pēdējo iespēju to izdarīt tiesvedībā Vispārējā tiesā.

51. Tādējādi Komisijas argumenti attiecībā uz procedūras pārkāpumu, kas izriet no nepieņemamo pierādījumu ņemšanas vērā, manā skatījumā, jāapmierina.

*ii) Par juridisko kritēriju, kas ir piemērojams saskaņā ar Īrijas tiesībām*

52. Komisija uzskata, ka pārsūdzētā sprieduma 248. punktā Vispārējā tiesa ir pareizi noteikusi juridisko kritēriju, kas ir piemērojams saskaņā ar Īrijas tiesībām nolūkā noteikt sabiedrības nerezidentes peļņu, kas ir apliekama ar nodokli Īrijā, un ir jāņem vērā “aktīvu, funkciju un risku sadale starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām”. Savukārt Īrija uzskata, ka analīzei, kas ir piemērota nolūkā piemērot *TCA 97 25. pantu*, ir jāattiecas – kā Vispārējā tiesa ir noteikusi it īpaši pārsūdzētā sprieduma 227. punktā un kā ir apstiprināts vairākos citos minētā sprieduma punktos – uz “[sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāļu] faktiskajām darbībām un uz to darbību tirgus vērtību”. Savukārt *ASI* un *AOI* apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma 182.–186. punktā Vispārējā tiesa paskaidroja, ka saskaņā ar Īrijas tiesībām II radītā peļņa var tikt attiecināta uz sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāli vienīgi tad, ja II, kas rada peļņu, kontrolē filiāle. Gan Īrija, gan *ASI* un *AOI* uzskata, ka biroju veiktajām darbībām neesot nekādas nozīmes nolūkā piemērot *TCA 97 25. pantu*. Visbeidzot, gan Īrija, gan *ASI* un *AOI* būtībā apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma 248. punkts, uz kuru pamatojas Komisija, attiecas uz *ESAO* atļautās pieejas piemērošanu, nevis uz *TCA 97 25. panta* piemērošanu, un ka katrā ziņā it īpaši no minētā sprieduma 242. punkta izrietot, ka minētā pieeja nepamatoja salīdzinošu analīzi, uz kuru balstās Komisija, analīzi, kura esot pretrunā Īrijas tiesībām.

53. Iepriekš izdarītais lietas dalībnieku galveno argumentu īss izklāsts ļauj formulēt divus sākotnējos apsvērumus. Pirmais ir, ka visi iepriekš izklāstītie argumenti *TCA 97 25. panta* piemērošanas nolūkā izslēdz nozīmi funkcijām, kuras veic vienība, kas ir nošķirta no sabiedrības nerezidentes, kuras ar nodokli apliekamā peļņa Īrijā ir jāvērtē, pat ja šī vienība ir ar to saistīta, kā ir *Apple Inc.* šajā gadījumā. Tāds peļņas sadales kritērijs, kuru ierosina Īrija un *ASI* un *AOI* un saskaņā ar kuru ir jāņem vērā vienīgi Īrijas filiāļu faktiski veiktās darbības, būtībā noteikti un pilnīgi loģiski noved pie rezultāta, kas izslēdz *Apple Inc.* veiktās funkcijas no analīzes, kura ir piemērota saskaņā ar minēto pantu. Otrais apsvēruma ir, ka pārsūdzētais spriedums nav skaidrs attiecībā uz peļņas sadales metodes noteikšanu, pēc kuras ir jāvadās, piemērojot *TCA 97 25. pantu*. Tomēr tas ir izšķirošs punkts analīzē, kas jāveic saskaņā ar *LES* 107. panta 1. punktu, jo tas ietekmē “parastās” aplikšanas ar nodokļiem Īrijas tiesību izpratnē definīciju, saskaņā ar kuru ir vērtējama priekšrocības esamība minētās tiesību normas izpratnē. Pamatojoties uz vairākiem pārsūdzētā sprieduma punktiem, lietas dalībnieki identificēja trīs kritērijus peļņas attiecināšanai uz sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāli, no kuriem pirmais paredz pierādījumu, ka filiāle kontrolē aktīvu, kas rada peļņu, kura ir jāattiecina (“kontroles kritērijs”, pārsūdzētā sprieduma

<sup>36</sup> 2015. gada 14. aprīļa apsvērumos, uz kuriem turklāt atsaucas *ASI* un *AOI*, ir vienīgi norādīts, ka līgumu noteikumus ar *OEM* un telekomunikāciju operatoriem centralizēti nosaka vadītāji Kupertīno un ka pirms 2013. gada vadītāji Amerikas Savienotajās Valstīs parakstīja šādus līgumus *ASI* vārdā, pamatojoties uz pilnvarām. Tās arī precizē, ka pēc noslēgšanas šos līgumus izpildīja *ASI* Īrijas filiāle, izdodot pirkšanas pasūtījumus. Tāpat Īrijas 2016. gada 29. janvāra apsvērumos ir norādīts vienīgi, ka līgumus ar *OEM* paraksta un izpilda *ASI* vadītāji. Vispārējā tiesā *ASI* un *AOE* iesniedza dokumentu, kurā izskaidroja sarunu vešanas par līgumu noslēgšanu ar *OEM* un kopīgas parakstīšanas (*Apple Inc.* un *ASI*) metodes. Tās iesniedza arī vienu no šiem līgumiem, kurā *ASI* vārdā bija *Apple Inc.* darbinieka, kas attiecīgajā finanšu gadā bija *ASI* direktors, paraksts.

182.–185. punkts), otrais pamatojas uz filiāles faktiski veiktajām darbībām un to tirgus vērtības novērtējumu (“faktiski veikto darbību kritērijs”, būtībā pārsūdzētā sprieduma 179., 218.–219. un 227. punkts) un trešais paredz aktīvu, funkciju un risku sadali starp filiāli un citām sabiedrības daļām (“funkciju sadalījuma sabiedrības iekšienē kritērijs”, pārsūdzētā sprieduma 240., 242. un 248. punkts).

54. Šādos apstākļos, cik vien iespējams, ir jāmeklē pārsūdzētā sprieduma interpretācija, kas šajā jautājumā būtu konsekventa, sākot no neapstrīdētas premisas, uz kuru pamatojas minētais spriedums un saskaņā ar kuru nolūkā noteikt sabiedrības nerezidentes peļņu, kas ir apliekama ar nodokli Īrijā, ir jāveic “funkcionālā analīze” ar mērķi noteikt tās Īrijas filiāles veiktās darbības, izmantotos aktīvus un uzņemtos riskus. Šo analīzi pieprasa gan TCA 97 25. pants, gan nesaistītu pušu darījuma princips, gan ESAO atļautā pieeja<sup>37</sup>. Lietas dalībnieku pretējās nostājas savā starpā atšķiras pēc šīs analīzes priekšmeta konkrētā gadījumā.

55. Tomēr uzskatu, ka pārsūdzētā sprieduma konsekventa interpretācija neļauj uzskatīt, ka Vispārējā tiesa ir uzskatījusi, ka saskaņā ar Īrijas tiesībām ir piemērojams kritērijs, kas koncentrējas vienīgi uz nerezidentu sabiedrību Īrijas filiāles darbībām. Noteikti, kā minēts pārsūdzētā sprieduma 177. punktā, TCA 97 25. pants “attiecas vienīgi uz peļņu, kas izriet no darbībām, kuras Īrijas filiāles ir veikušas pašas, izslēdzot to, kas izriet no darbības, kuru veic citas aplūkotās sabiedrības nerezidentes daļas”. Tomēr Komisija neklūdās, uzskatīdama, ka šis apgalvojums būtībā vienīgi atsaucas uz nodokļu teritorialitātes principu un pats par sevi nav uzskatāms par peļņas sadales metodes TCA 97 25. panta izpratnē kodolu – un vēl jo mazāk par peļņu radošo aktīvu sadales metodes kodolu – kas izslēgtu citu sabiedrības nerezidentes daļu uzņemto funkciju ņemšanu vērā. Šajā ziņā piekritu Komisijas viedoklim, ka šāda izslēgšana neizriet ne no viena pārsūdzētā sprieduma punkta. It īpaši tā nevar tikt secināta, kā apgalvo Īrija un ASI un AOI, no minētā sprieduma 179.–184. punkta, kuros Vispārējā tiesa atsaucās uz *High Court* (Augstā tiesa, Īrija) spriedumu lietā *S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd.*<sup>38</sup>. Faktiski minētajā spriedumā *High Court* plaši analizēja funkcijas, kuras veica attiecīgi sabiedrības *Dataproducts*, kas ir Nīderlandes rezidente, Īrijas filiāle un tās vadītāji ārpus Īrijas, kā arī salīdzināja šīs funkcijas un riskus, kurus šī sabiedrība uzņēmās ar dažādām to veidojošajām daļām, pēc tam secinot, ka attiecīgo aktīvu, kas ir Šveices konts, kura augļi tika daļēji nodoti Īrijas filiāles rīcībā, kontrolēja nevis Īrijas filiāle, bet *Dataproducts* Nīderlandes birojs, un ka tāpēc strīdus summas nevarēja būt uzskatāmas par peļņu, kas ir apliekama ar nodokli Īrijā. Tātad minētais spriedums drīzāk ilustrē tādu peļņas sadales metodi kā Komisijas atbalstītā metode.

56. Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, jākonstatē, ka Vispārējā tiesa, pirmkārt, pārsūdzētā sprieduma 240. punktā skaidri pieļāva, ka, lai noteiktu, kādas funkcijas faktiski uzņēmās sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāle, nolūkā piemērot TCA 97 25. pantu bija jāņem vērā “aktīvu, funkciju un risku sadale starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām”. Otrkārt, pārsūdzētā sprieduma 242. punktā tā norādīja, ka analīzi, kuras mērķis ir noteikt aktīvus, funkcijas un riskus, kas ir jāattiecina uz sabiedrības pastāvīgo uzņēmumu saistībā ar tā faktiski veikto darbību, nevarēja “veikt abstraktā veidā, neņemot vērā darbības un funkcijas, kas veiktas sabiedrībā kopumā”.

57. No otras puses, paša TCA 97 25. panta teksts norāda uz minēto, ciktāl pieprasa identificēt “tirdzniecības ienākum[us], kas tieši vai netieši radušies” ar filiāles starpniecību, kā arī no īpašuma vai tiesībām, “ko izmanto vai tur filiāle [..], vai kas tiek izmantotas vai turētas [tās]

<sup>37</sup> Transfertcenu vadliniju 1.42. punktā ir precizēts, ka funkcionālās analīzes mērķis ir “noteikt un salīdzināt abu darījuma pušu ekonomiski nozīmīgās darbības un veiktos pienākumus, izmantotos aktīvus un uzņemtās saistības”.

<sup>38</sup> [1988] I.R. 10 note 4507 (turpmāk tekstā – “spriedums *Dataproducts*”).

vajadzībām”. Proti, nav skaidrs, kā ir iespējams veikt minēto operāciju – kura it īpaši paredz noteikt ekonomiskās īpašumtiesības uz konkrētas sabiedrības turētajiem aktīviem – neņemot vērā un nesalīdzinot darbības, kuras saistībā ar minētajiem aktīviem veic dažādas šīs sabiedrības daļas. Šāda salīdzināšana ļauj pārbaudīt, vai peļņas sadalījums sabiedrībā nerezidentē, kuru nodokļu iestādes ir pieņēmušas kā bāzi, nosakot peļņu, kas ir apliekama ar nodokli Īrijā, atbilst faktiskajam funkciju, aktīvu un risku sadalījumam starp dažādām minētās sabiedrības daļām.

58. Pamatojoties uz iepriekš minēto, uzskatu, ka Komisija pareizi interpretē pārsūdzēto spriedumu, kad apgalvo, ka sabiedrības nerezidentes peļņas noteikšanas kritērijs, kas, Vispārējās tiesas skatījumā, bija piemērojams saskaņā ar TCA 97 25. pantu, pieprasa ņemt vērā aktīvu, funkciju un risku sadali starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām un izslēdz iespēju ņemt vērā atsevišķo vienību veikto lomu.

59. Piebildišu, ka šajā gadījumā nepieciešamība aprobežot analīzi ar attiecībām starp birojiem un Īrijas filiālēm izriet no izvēles, kuru savas uzņēmējdarbības autonomijas ietvaros izdara *Apple Inc.*, daļu savas peļņas saskaņā ar izmaksu dalīšanas nolīgumu novirzīt *ASI* un *AOE*. Tādējādi runa ir par šādas peļņas sadalīšanu starp dažādām šo sabiedrību vienībām, pie kurām nav pieskaitāma *Apple Inc.* Atšķirīga kritērija piemērošana, kā to pareizi uzsvērusi Komisija, izraisa to, ka netiek ņemta vērā minētā nolīguma realitāte un *Apple* grupas nodokļu struktūra, kas ir elementi, kuri Īrijas nodokļu iestādēm nevarēja nebūt zināmi, kompleksi vērtējot grupas piedāvāto *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanas metodi. Pretējā gadījumā turklāt rastos paradokss, ka *aktīvi*, ko *Apple Inc.* likumīgi pārvietojusi ārpus ASV, kā arī attiecīgā peļņa, kad ir jānosaka Īrijā maksājamais nodoklis, atgrieztos Amerikas Savienotajās Valstīs, kaut arī tikai virtuāli, vēl vairāk samazinot grupas nodokļu atbildību.

iii) *Par apstākli, ka Vispārējā tiesa ir ņēmusi vērā “Apple Inc.” funkcijas*

60. Tagad jāpārbauda, vai, kā apgalvo Komisija, Vispārējā tiesa patiešām pamatojās uz funkcijām, kuras *Apple Inc.* veica saistībā ar *Apple* grupas IĪ, vai arī, kā apgalvo Īrija un *ASI* un *AOI*, šajā aspektā Komisijas argumentācija sagroza pārsūdzētā sprieduma pamatojumu.

61. Pirmkārt, Komisija apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma 259.–267. punktā un 288. punktā Vispārējā tiesa atsaucās uz *Apple Inc.* veiktajām funkcijām, kad pārbaudīja apstrīdētā lēmuma 289.–295. apsvērumu, kuros Īrijas filiālēm tika piedēvēta kvalitātes kontroles, pētniecības un attīstības infrastruktūras pārvaldības funkciju veikšana un uzņēmuma risku pārvaldības funkciju veikšana. Šajā saistībā jānorāda, ka pārsūdzētā sprieduma 260.–267. punktā Vispārējā tiesa vispārīgi atsaucās uz visām izmaksu dalīšanas nolīguma B pielikumā uzskaitītajām funkcijām un riskiem saistībā ar nemateriāliem aktīviem, kuri veidoja minētā nolīguma priekšmetu<sup>39</sup>, “proti, būtībā, vis[u] *Apple* grupas IĪ” (261. punkts), kuras saskaņā ar minēto nolīgumu *ASI* un *AOE* bija atļauts veikt vai kuras tām varētu būt pieprasīts uzņemties. Pārsūdzētā sprieduma 263. un 264. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka Komisija nav iesniegusi nevienu pierādījumu tam, ka šīs funkcijas būtu faktiski īstenojušas *ASI* un *AOE*, un vēl jo mazāk to Īrijas filiāles, vai ka aplūkoto filiāļu personāls faktiski būtu pārvaldījis šos riskus. Minētā sprieduma 266. punktā tā uzsvēra, ka Komisija nav mēģinājusi pierādīt, ka “Īrijas filiāļu pārvaldes struktūras faktiski īstenoja visu ar *Apple* grupas IĪ saistīto funkciju un risku, kas uzskaitīti izmaksu dalīšanas nolīguma B pielikumā, aktīvu ikdienas pārvaldību”. Taču, kā pareizi norādīja Komisija, pārsūdzētā sprieduma 261. un

<sup>39</sup> Izmaksu dalīšanas nolīguma, kas tika grozīts 2009. gadā, B pielikums ietvēra divas tabulas, kas attiecās uz būtiskajām funkcijām saistībā ar nemateriāliem aktīviem, kuri veidoja minētā nolīguma priekšmetu, un uz attiecīgiem riskiem. Katra no šīm funkcijām un katrs no šiem riskiem tika apzīmēts ar “x” – attiecīgi – saistībā ar *Apple Inc.* (norādīta kā “*Apple*”) un *ASI* un *AOE* (kopā norādītas kā “*International Participants*”), izņemot IĪ reģistrāciju un aizsardzību, kas tika saistīta vienīgi ar *Apple Inc.* (skat. pārsūdzētā sprieduma 260. punktu).

262. punktā uzskaitītās funkcijas un riski daudznacionālajā uzņēmumā parasti ir rezervēti grupas pārvaldītājsabiedrībai. Turklāt aplūkojamajā gadījumā, kā Vispārējā tiesa uzsvēra pārsūdzētā sprieduma 267. punktā, runa būtībā ir par “*Apple* grupas ekonomiskā modeļa funkciju kopumu, kuras ir vērstas uz tehnoloģisko produktu attīstību”, kā arī par “galvenajiem riskiem, kas ir raksturīgi šim ekonomiskajam modelim”. Turklāt no Vispārējā tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem, kā arī no apstrīdētā lēmuma izriet, ka gan Komisija, gan Īrija, gan ASI un AOE bija vienisprātis par faktu, ka šīs funkcijas un šos riskus, kas ir saistīti ar visu *Apple* grupas IĪ, tā attīstību un pārvaldību, lielākoties uzņēmās *Apple Inc.* kā grupas pārvaldītājsabiedrība vai saskaņā ar izmaksu dalīšanas nolīgumu un centralizēja tos Kupertino. Tātad Komisija neklūdās, apgalvojot, ka tikko aplūkotajos pārsūdzētā sprieduma punktos Vispārējā tiesa iekļāva savā faktu vērtējumā *Apple Inc.* funkcijas un riskus.

62. Otrkārt, Komisija apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma 268.–295. punktā Vispārējā tiesa esot neatbilstoši atsaukusies uz *Apple Inc.* funkcijām. Minētajos punktos Vispārējā tiesa pārbaudīja darbības un funkcijas, kuras apstrīdētā lēmuma 296.–300. apsvērumā tika uzskaitītas kā darbības un funkcijas, kuras faktiski veica ASI Īrijas filiāle, un secināja, ka šīs darbības un funkcijas, skatot tās atsevišķi vai arī kopā, neattaisnoja IĪ licenču attiecināšanu uz minēto filiāli. Vispārējās tiesas pārbaudītās darbības un funkcijas iekļāva kvalitātes kontroli, vairākas pētniecības un attīstības darbības un vietējā mārketinga izmaksu pārvaldību.

63. Šajā saistībā, runājot par kvalitātes kontroli, jānorāda, ka šī funkcija ietilpa funkcijās, kuras tika uzskaitītas izmaksu dalīšanas nolīgumā un saistītas gan ar *Apple Inc.*, gan ar ASI un AOE. Šādos apstākļos jākonstatē, ka tad, kad pārsūdzētā sprieduma 269. punktā Vispārējā tiesa atsauca uz ASI un AOE apgalvojumu, saskaņā ar kuru “tūkstošiem personu visā pasaulē tiek nodarbinātas kvalitātes kontroles funkciju veikšanā, lai gan Īrijā šajā amatā bija nodarbināta tikai viena persona”, tā atsauca uz darbībām, kuras veic no šīs sabiedrības nošķirtas struktūras, un konkrēti uz darbībām, kuras veic *Apple Inc.*<sup>40</sup>. Manā skatījumā, tas pats notiek pārsūdzētā sprieduma 274. punktā, kurā Vispārējā tiesa norādīja, ka tas, ka ASI filiāle ir uzņēmusies vietējā mārketinga izmaksas, “nenozīmē, ka šī filiāle pati par sevi ir atbildīga par mārketinga stratēģijas izstrādi”. Saskaņā ar tirdzniecības pakalpojumu nolīgumu minētās stratēģijas izstrāde faktiski ir *Apple Inc.* uzdevums.

64. Runājot par pārsūdzētā sprieduma 273. un 275. punktu, kuros ir apgalvots, ka ASI filiāles darbinieku veiktajām pētniecības un attīstības funkcijām, kā arī reģionālo datu vākšanas un analīzes darbībām ir “papildinošs” raksturs, Vispārējā tiesa vēlreiz salīdzina šīs darbības ar darbībām, kuras globālā līmenī veic no ASI nošķirti subjekti. Visbeidzot, tieša atsauce uz *Apple Inc.* izstrādātajām grupas politikām un stratēģijām ir ietverta pārsūdzētā sprieduma 277. punktā, runājot par ASI filiāles darbībām saistībā ar pakalpojumu *AppleCare*, kas, “ievērojot Amerikas Savienotajās Valstīs noteiktās pamatnostādnes un stratēģisko vadību”, tiek kvalificēts kā “izpildes” darbība, kā arī minētā sprieduma 281. un 283. punktā, kuros ir ietverts Vispārējās tiesas vispārējs vērtējums par minētās filiāles darbību “papildinošu” un “izpildes” raksturu.

65. Treškārt, Komisija uzskata, ka Vispārējā tiesa esot atsaukusies uz *Apple Inc.* darbībām, pārbaudot apstrīdētā lēmuma 301. apsvērumā identificētās funkcijas, kuras veica AOE Īrijas filiāle. Pārsūdzētā sprieduma 290. punktā Vispārējā tiesa norāda, runājot par īpašajām procesu un ražošanas kompetencēm, kuras minētā filiāle attīstīja savas ražošanas darbības ietvaros, ka, pat ja uz šiem elementiem varētu attiekties noteiktu intelektuālā īpašuma tiesību aizsardzība, “runa ir

<sup>40</sup> Lai gan pārsūdzētā sprieduma 269. punktā patiešām ir norādīts, ka kvalitātes kontrole varēja tikt sniegta arī kā ārpalpojums, noslēdzot nolīgumus ar trešām personām – iekārtu ražotājiem, tomēr pārsūdzētajā spriedumā nav citu norāžu par šādu ASI un AOE noslēgto nolīgumu esamību.

par jomu, kas ir ierobežota un raksturīga šīs [...] filiāles darbībām”, kas neattaisno visu IĪ licenču piešķiršanu pēdējai minētajai filiālei. Taču, manā skatījumā, ir skaidrs, ka šāds “kvantitatīvs” vērtējums ir iespējams vienīgi, ciktāl AOE Īrijas filiāles attīstītās kompetences tiek, kā pareizi apgalvo Komisija, salīdzinātas ar visām pētniecības un attīstības funkcijām saistībā ar *Apple* grupas IĪ. Turpretim ir jānorāda kā argumentācija, ar kuru tiek apstrīdēti Vispārējās tiesas izdarītie faktu vērtējumi, Komisijas argumentācija, kas ir vērsta pret pārsūdzētā sprieduma 291.–294. punktu un saskaņā ar kuru AOE Īrijas filiāles attīstītais IĪ bija uzskatāms par unikālu un vērtīgu ieguldījumu, kas nav savienojams ar tādu ierobežotu atlīdzību, kādu paredzēja iepriekšēji lēmumi.

66. Visbeidzot, Komisija apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma 298.–302. punktā Vispārējā tiesa ir ņēmusi vērā *Apple Inc.* veiktās funkcijas, pārbaudot darbības, kas ir veiktas ārpus ASI un AOE filiālēm. Šajā ziņā nav šaubu, ka it īpaši minētā sprieduma 299. un 300. punktā Vispārējā tiesa atsaucās uz *Apple Inc.* funkcijām un tās grupas mātesuzņēmuma lomu, kad, pirmkārt, vispārīgi konstatēja “centralizēto raksturu stratēģiskajiem lēmumiem *Apple* grupā, kurus ir pieņēmuši direktori Kupertino”, un, otrkārt, konkrēti attiecībā uz lēmumiem pētniecības un attīstības jomā, kas ir *Apple* grupas IĪ pamatā, atgādināja par apstākli, ka “lēmumus par attīstāmajiem produktiem [...] un pētniecības un attīstības stratēģiju [...] ir pieņēmuši un īstenojuši Kupertino reģistrētas grupas vadītāji”. Tāpat Vispārējā tiesa konstatēja, ka “stratēģijas jaunu produktu laišanai tirdzniecībā un it īpaši izplatīšanas organizēšana Eiropas tirgos [...] tika noteiktas *Apple* grupas līmenī, ko tostarp noteica grupas vadība (*Executive Team*) grupas ģenerāldirektora vadībā Kupertino”<sup>41</sup>.

67. No iepriekš izdarītās analīzes izriet, ka visos Komisijas apstrīdētajos pārsūdzētā sprieduma punktos Vispārējā tiesa vairāk vai mazāk netieši, bet tomēr skaidri pamatojās uz funkcijām, kuras *Apple Inc.* veica saistībā ar *Apple* grupas IĪ saskaņā ar izmaksu dalīšanas nolīgumu vai saskaņā ar tirdzniecības pakalpojumu nolīgumu, vai savā grupas mātesuzņēmuma lomā, salīdzinot ar šīm funkcijām funkcijas, kuras saistībā ar IĪ licencēm veica Īrijas filiāles. Tāpēc, pretēji Īrijas un ASI un AOI apgalvojumiem, aplūkojamais iebildums nepamatojas uz pārsūdzētā sprieduma kļūdainu interpretāciju vai tā sagrozīšanu.

iv) “*Apple Inc.*” darbību ņemšanas vērā ietekme uz faktu juridisko kvalifikāciju

68. Īrija, kā arī ASI un AOI būtībā apgalvo, ka aplūkojamais iebildums katrā ziņā esot neefektīvs, jo, arī pieņemot, ka Vispārējā tiesa ir ņēmusi vērā *Apple Inc.* funkcijas, secinājumi, kurus tā izdarīja faktu pārbaudes beigās, pamatojas uz Īrijas filiāļu un biroju darbību analīzi un uz konstatējumu, ka minēto filiāļu veiktajām funkcijām ir “rutīnas” raksturs, kas, Vispārējās tiesas skatījumā, nebija pietiekams, lai attaisnotu IĪ licenču un attiecīgās peļņas attiecināšanu uz filiālēm.

69. Šajā ziņā jānorāda, ka no visiem Vispārējās tiesas izdarītajiem faktu konstatējumiem, kas ir apkopoti pārsūdzētā sprieduma 310. punktā, izriet, ka minētajā punktā izklāstītais secinājums – saskaņā ar kuru Komisija nav pierādījusi, ka Īrijas filiālēm bija jāpiešķir IĪ licences, lai noteiktu ASI un AOE ar nodokli apliekamo ikgadējo peļņu Īrijā – pamatojas, pirmkārt, uz minēto filiāļu faktiski veiktās darbības vērtējumu un, otrkārt, uz “stratēģisk[iem] lēmum[iem], kas pieņemti un īstenoti ārpus šīm filiālēm”.

<sup>41</sup> Komisija precizēja – un ASI un AOI to neapstrīd –, ka “*Executive Team*” un grupas ģenerāldirektors, uz kuriem atsaucas Vispārējā tiesa, ir attiecīgi *Apple Inc.* vadītāji un izpilddirektors.

70. Pieņemot, ka šis pēdējais elements ietver atsauci uz biroju veiktajām funkcijām, ir detalizētāk jāanalizē vērtējumi, kas ir ietverti pārsūdzētā sprieduma 298.–309. punktā, kuros Vispārējā tiesa pārbaudīja Īrijas, kā arī *ASI* un *AOI* argumentus, saskaņā ar kuriem pēdējās minētās, izmantojot savas vadības struktūras, *izpildīja* stratēģiskus lēmumus saistībā ar *Apple* grupas ražojumu projektēšanu un izstrādi, kuri bija centralizēti pieņemti attiecībā uz visu *Apple* grupu Kupertino.

71. Minētajos punktos Vispārējā tiesa vispirms konstatēja, ka *ASI* un *AOE* ir iesniegušas pierādījumus par minēto lēmumu centralizēto raksturu un, it īpaši attiecībā uz lēmumiem pētniecības un attīstības jomā, pierādījumus, pirmkārt, tam, ka lēmumus par attīstāmajiem produktiem un pētniecības un attīstības stratēģiju ir pieņēmuši un īstenojuši Kupertino reģistrētas grupas vadītāji, un, otrkārt, ka stratēģijas jaunu produktu laišanai tirdzniecībā un izplatīšanas organizēšana Eiropas tirgos tika noteiktas *Apple* grupas limenī, ko tostarp noteica grupas vadība grupas ģenerāldirektora vadībā Kupertino (298.–301. punkts). Jānorāda, ka šajā sava vērtējuma daļā – izņemot 301. punktu, kas ir apspriests šo secinājumu 42. un 43. punktā – Vispārējā tiesa nekādā veidā neminēja tiešu vai netiešu biroju dalību minētajā lēmumu pieņemšanā pētniecības un attīstības jomā un mārketinga un izplatīšanas stratēģijas izstrādē *Apple* grupas limenī.

72. Pēc tam Vispārējā tiesa aplūkoja biroju lomu lēmumu pieņemšanā. Attiecībā uz *ASI* un *AOE* spējām ar savu vadības struktūru starpniecību pieņemt lēmumus, kuri ietekmē to pamatfunkcijas, tā vispirms norādīja, ka Komisija pati ir ņēmusi vērā valdes esamību un tās regulārās sanāksmes aplūkotajā laikposmā, apstrīdētā lēmuma tabulā iesniedzot izvilkumus no minēto sanāksmju protokoliem. Pēc tam Vispārējā tiesa precizēja, ka “šajos protokolos ierakstītās valdes rezolūcijas regulāri (vairākas reizes gadā) attiecās uz dividenžu izmaksu, direktoru ziņojumu apstiprināšanu, kā arī direktoru iecelšanu amatā un atkāpšanos no amata”, un – retāk – attiecās uz “pilnvaru sagatavošanu, ar ko noteiktiem direktoriem tika atļauts veikt dažādas darbības, piemēram, pārvaldīt bankas kontus, pārraudzīt attiecības ar valdībām un publiskām organizācijām, pārraudzīt revīzijas, apdrošināšanas iegūšanu, nomu, aktīvu pirkšanu un pārdošanu, preču saņemšanu un tirdzniecības līgumus”. Turklāt Vispārējā tiesa norādīja, ka no šiem protokoliem izrietēja, ka “individuāliem administratoriem [tika] deleģētas ļoti plašas vadības pilnvaras” (306. punkts), un secināja, ka Komisija kļūdaini uzskata, ka *ASI* un *AOE* ar savu vadības struktūru starpniecību, it īpaši to valdēm, nav spējīgas veikt attiecīgo sabiedrību pamatfunkcijas, vajadzības gadījumā deleģējot savas pilnvaras individuāliem vadītājiem ārpus Īrijas filiāļu personāla (309. punkts). Šajā saistībā jānorāda, ka minētais secinājums vai elementi, kuri izriet no Komisijas izskatītajiem protokoliem un ir minēti pārsūdzētā sprieduma 305. un 306. punktā, nesniedz norādes par biroju valžu reālo iesaisti lēmumu pieņemšanā saistībā ar IĪ licenču pārvaldību. Šajā ziņā pārsūdzētā sprieduma 304. punktā Vispārējā tiesa aprobežojās ar norādi, ka tas, ka šajos protokolos “nav detalizētas informācijas par lēmumiem, kas attiecas uz [...] IĪ licenču pārvaldību, izmaksu dalīšanas nolēmumiem un svarīgiem komerclēmmumiem, neizslēdz pašu šo lēmumu esamību”. Es atgriezīšos pie šī punkta, kuru Komisija apstrīd pirmā apelācijas pamata trešajā daļā.

73. No iepriekš minētā izriet, ka pārsūdzētā sprieduma 298.–309. punktā Vispārējā tiesa konstatēja, pirmkārt, ka *Apple* grupā pastāv centralizēta lēmumu pieņemšanas sistēma, kuru vada *Apple Inc.*, tostarp attiecībā uz grupas IĪ pārvaldību un attīstību, un, otrkārt, ka biroji ar savu valžu starpniecību bija spējīgi pieņemt “sabiedrības galven[os] lēmum[us] [...], tād[us] kā gada pārskatu apstiprināšana”, arī, izmantojot sistēmu pilnvaru deleģēšanai atsevišķiem valdes locekļiem. Tomēr tā nekonstatēja nedz biroju dalību stratēģisko lēmumu, kurus pieņēma *Apple Inc.*, pieņemšanā, nedz biroju faktisko iesaisti šādu lēmumu izpildē vai aktīvā IĪ licenču pārvaldībā. Vienīgo konstatējumu šajā ziņā – kas ir ietverts pārsūdzētā sprieduma 307. punktā un saskaņā ar kuru *ASI* un *AOE* bija sniegušas informāciju, no kuras izrietēja, ka dažādās izmaksu dalīšanas

nolīguma versijas ir parakstījuši to valdes locekļi un tas noticis Kupertino – Komisija apstrīd sava pirmā apelācijas pamata trešajā daļā, uz kuras analīzi es atsaucos. No tā izriet, ka *ASI* un *AOI* un Īrijas apgalvojums, ka aplūkojamais iebildums esot neefektīvs, ir jānoraida.

### 3) Secinājumi par otro iebildumu

74. Pamatojoties uz iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, uzskatu, ka Komisija pamatoti norāda, ka Vispārējā tiesa secināja, ka nebija pietiekamu pierādījumu IĪ licenču attiecināšanai uz filiālēm, kļūdaini salīdzinot saistībā ar minētajām licencēm filiāļu veiktās funkcijas ar funkcijām, kuras *Apple Inc.* veica saistībā ar *Apple* grupas IĪ, nevis ar funkcijām, kuras saistībā ar minētajām licencēm veica biroji. Tas īpaši skaidri izriet no starpposma secinājumiem, kurus Vispārējā tiesa izdara vairākos faktu analīzes posmos, un it īpaši pārsūdzētā sprieduma 266. un 302. punktā, kurā tā norādīja, pirmkārt, ka Komisija nav mēģinājusi pierādīt, ka Īrijas filiāles faktiski īstenoja “visu ar *Apple* grupas IĪ saistīto funkciju un risku, kas uzskaitīti izmaksu dalīšanas nolīguma B pielikumā, aktīvu ikdienas pārvaldību”, un, otrkārt, ka, tā kā stratēģiskie lēmumi saistībā ar preču, kas ir *Apple* grupas IĪ pamatā, izstrādi attiecībā uz visu grupu tika pieņemti Kupertino, Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka minētā IĪ pārvaldību noteikti ir veikušas to Īrijas filiāles. Tātad pirmā apelācijas pamata otrās daļas otrais iebildums, manuprāt, ir pamatots.

### b) Par pirmo iebildumu

75. Pirmā apelācijas pamata otrās daļas pirmajā iebildumā Komisija apgalvo, ka, lai arī pārsūdzētā sprieduma 255.–302. punktā Vispārējā tiesa ir atsaukusies uz vairākām būtiskām funkcijām, kuras saistībā ar *Apple* IĪ veica *Apple Inc.* direktori vai darbinieki, tā neesot ieņēmusi nostāju par apstrīdētā lēmuma 308.–318. apsvērumu, kuros Komisija izklāstīja motīvus, kuru dēļ tā uzskatīja, ka minētās funkcijas nebija būtiskas nolūkā izvērtēt iepriekšējos lēmumus saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu. Tāpat Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā argumentus, kurus Komisija izvirzīja pirmajā instancē un kuri attiecas uz to funkciju nebūtiskumu, kuras *Apple Inc.* veica “par labu” *ASI* un *AOE* vai biroju “vārdā”. Tāpēc spriedumā neesot norādīts pietiekams pamatojums.

76. Šajā saistībā, pirmkārt, jānorāda, ka uz funkciju, kuras *Apple Inc.* veica saistībā ar *Apple* grupas IĪ, nebūtiskumu nolūkā noteikt *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā Komisija skaidri un atkārtoti norādīja gan administratīvā procesa laikā, gan tiesvedībā Vispārējā tiesā un Tiesā<sup>42</sup>. Otrkārt, jānorāda, ka gan no apstrīdētā lēmuma, gan no lietas materiāliem Vispārējā tiesā un no pārsūdzētā sprieduma skaidri izriet, ka *ASI* un *AOE* (šobrīd *ASI* un *AOI*), kā arī Īrijas nostāja jau kopš administratīvā procesa uzsākšanas pamatojās uz apgalvojumu, ka *Apple* IĪ, tostarp minēto sabiedrību turēto licenču, pārvaldība notika centralizētā veidā no *Apple* galvenā biroja, kas atrodas Kupertino. Treškārt, atgādinu, ka šo secinājumu 50.–55. punktā esmu konstatējis, ka pārsūdzētā sprieduma 255.–302. punktā veiktajā faktu analīzē Vispārējā tiesa vairākkārt, klusējot vai skaidri, tieši vai netieši, salīdzināja funkcijas, kuras saistībā ar IĪ licencēm veica Īrijas filiāles, ar funkcijām, kuras *Apple Inc.* uzņēmās attiecībā uz *Apple* grupas IĪ saskaņā ar grupas iekšējām vienošanām vai kā grupas mātesuzņēmums. Visbeidzot, jānorāda, ka, neskatoties uz pretējiem argumentiem, kurus izvirza *ASI* un *AOI*, kā arī Īrija, manuprāt, izlasot attiecīgos pārsūdzētā sprieduma punktus, ir skaidrs, ka Vispārējā tiesa nekādā veidā neizteica nostāju par argumentiem, kurus Komisija izvirzīja apstrīdētā lēmuma 308.–318. punktā, vai par argumentiem, kurus Komisija izvirzīja tiesvedībā pirmajā instancē attiecībā uz iespēju, ka *Apple Inc.* funkcijas ir ņemamas vērā, nosakot *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā, jo tās ir veiktas “par labu” birojiem, vai biroju

<sup>42</sup> Komisija uzsāk savu apelācijas sūdzību ar apgalvojumu, ka tās pamatjautājums ir tieši par to, vai Vispārējā tiesa likumīgi ņēma vērā *Apple Inc.* veiktās funkcijas.

“vārdā”. It īpaši, pretēji Īrijas apgalvotajam, pārsūdzētā sprieduma 298.–309. punkts nav uzskatāms par nostājas ieņemšanu par šiem argumentiem. Proti, pat pieņemot, ka minētajos punktos Vispārējā tiesa klusējot pieļāva, ka saskaņā ar TCA 97 25. pantu veicamās funkciju un faktu analīzes nolūkiem ir būtiskas funkcijas, kuras no sabiedrības nerezidentes nošķirto vienību darbinieki veica “par labu” tai vai tās daļām, vai tās vai tās daļu “vārdā”, ir noteikti jākonstatē, ka tā nekādā veidā neattaisnoja šādu būtiskumu, kā arī neatbildēja uz pretējiem argumentiem, kurus izvirzīja Komisija.

77. Noteikti ir taisnība, kā norāda gan *ASI* un *AOI*, gan Īrija, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Vispārējās tiesas pienākums spriedumos norādīt pamatojumu, kas izriet no Eiropas Savienības Tiesas statūtu 36. panta un 53. panta pirmās daļas, neliek tai izsmeloši izklāstīt vienu pēc otra lietas dalībnieku izvirzītos argumentus un pamatojums tādējādi var būt arī netiešs<sup>43</sup>. Tomēr šajā gadījumā, ņemot vērā, ka jautājumam par *Apple Inc.* veikto funkciju nozīmi ir centrāls raksturs Komisijas prioritāri izvirzītajā argumentācijā un pamatojuma loģikā, ar kuru Vispārējā tiesa šajā punktā apmierināja *ASI* un *AOE* un Īrijas prasības, uzskatu, ka apstāklis, ka Vispārējā tiesa neizteica skaidru nostāju par šo jautājumu, izraisa pamatojuma neesamību, kas neļauj Tiesai uzzināt iemeslus, kāpēc tika noraidīts viens no galvenajiem analīzes argumentiem Komisijas prioritāri izvirzītajā argumentācijā un tiesvedībā Vispārējā tiesā, un traucē Tiesai veikt pārbaudi, kas ir jāveic šajā apelācijas tiesvedībā.

78. Turklāt pārsūdzētā sprieduma pamatojums ir pretrunīgs, kā to norāda arī Komisija, jo Vispārējā tiesa, no vienas puses, pārsūdzētā sprieduma 240., 242. un 248. punktā uzskatīja, ka, lai noteiktu, vai nodokļu nolēmums par peļņas attiecināšanu uz sabiedrības nerezidentes Īrijas filiāli atbilst “parastajai” aplikšanai ar nodokļiem Īrijā, bija jāņem vērā aktīvu, funkciju un risku sadale starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām, un, no otras puses, minētā sprieduma 255.–302. punktā tā plaši pamatojās uz funkcijām, kuras veica no *ASI* un *AOE* nošķirta vienība.

79. Tātad, manuprāt, pirmā apelācijas pamata otrās daļas pirmais iebildums jāapmierina.

### **c) Secinājumi par pirmā apelācijas pamata otro daļu**

80. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, ierosinu Tiesai apmierināt pirmā apelācijas pamata otro daļu.

### **3. Par pirmā apelācijas pamata trešo daļu**

81. Pirmā apelācijas pamata trešajā daļā, kas ir vērsta pret pārsūdzētā sprieduma 301. un 303.–309. punktu, Komisija it īpaši apstrīd Vispārējās tiesas vērtējumus saistībā ar biroju veikto darbību. Tā izvirza divus atsevišķus iebildumus, kurus ir lietderīgi izskatīt kopā. Ar pirmo iebildumu Komisija sūdzas par procedūras pārkāpumu, kas radās tāpēc, ka Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā aizstāvības argumentus, kurus Komisija izvirzīja pirmajā instancē, esot izmantojusi nepietiekamu un pretrunīgu pamatojumu, kā arī esot pamatojusies uz nepieņemamiem pierādījumiem. Ar otro iebildumu tā norāda uz LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu un/vai valsts tiesību sagrozīšanu. Īrija, *ASI* un *AOI*, kā arī Luksemburgas Lielhercogiste uzskata šos iebildumus par nepieņemamiem un/vai neefektīviem, un katrā ziņā nepamatotiem.

<sup>43</sup> Skat. spriedumu, 2023. gada 22. jūnijs, *Gmina Miasto Gdynia un Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo*/Komisija (C-163/22 P, EU:C:2023:515, 85. punkts).

82. Pirmām kārtām, Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa neesot atbildējusi uz Komisijas pretpasībā izvirzītajiem argumentiem, saskaņā ar kuriem Komisijas pārbaudītie protokoli bija vienīgie pierādījumi, kurus *Apple* un Īrija iesniedza administratīvā procesa laikā nolūkā pierādīt biroju veikto funkciju esamību.

83. Šajā saistībā jāatgādina, ka saskaņā ar šajos secinājumos jau atgādināto pastāvīgo judikatūru, pirmkārt, apelācijas sūdzības gadījumā Tiesas kompetencē nav konstatēt faktus un principā arī ne izvērtēt pierādījumus, ko Vispārējā tiesa ir pieņēmusi, lai apstiprinātu šos faktus, un, otrkārt, Vispārējās tiesas pienākums spriedumos norādīt pamatojumu neliek tai izsmeltoši izklāstīt vienu pēc otra lietas dalībnieku izvirzītos argumentus. Aplūkojamajā gadījumā pārsūdzētā sprieduma 305. punktā Vispārējā tiesa, īstenojot savu ekskluzīvo kompetenci pierādījumu vērtēšanas jomā, ir uzskatījusi, ka, neskatoties uz Komisijas pārbaudīto izvilkumu no protokoliem kopsavilkuma raksturu, tie bija pietiekami, lai “saprastu, kā sabiedrības galvenie lēmumi [...] tika pieņemti un ierakstīti [šajos] [...] protokolos”. Taču šis vērtējums – kas ļauj Komisijai saprast iemeslus, kāpēc Vispārējā tiesa uzskatīja minētos protokolus par būtiskiem, pat ja tas bija vienīgais pierādījums, kas tika iesniegts administratīvā procesa laikā saistībā ar biroju funkcijām – nevar tikt apstrīdēts Tiesā, izņemot sagrozīšanas gadījumu, uz kuru Komisija šajā aspektā neatsaucas.

84. Otrām kārtām, Komisija apgalvo, ka pārsūdzētā sprieduma 304. punktā Vispārējā tiesa uzlika tai pierādīšanas pienākumu, kuru neesot iespējams izpildīt. Kā jau minēju, minētajā punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka “tas, ka [Komisijas pārbaudītajos] protokolos nav detalizētas informācijas par lēmumiem, kas attiecas uz *Apple* grupas IĪ licenču pārvaldību, izmaksu dalīšanas nolēmumiem un svarīgiem komerclēmmumiem, neizslēdz pašu šo lēmumu esamību”.

85. Šajā ziņā piekrītu Komisijai. Proti, neredzu, kā no sabiedrības valdes protokoliem būtu iespējams secināt, kā, šķiet, Vispārējā tiesa to izdarīja pārsūdzētā sprieduma 305. un 306. punktā, elementus, kuri liecina par notikušo lēmumu pieņemšanu kādā konkrētā jautājumā, ja šajā nozīmē nav tiešu vai netiešu norāžu. Savukārt, manā skatījumā, turpreti ir iespējams, kā apstrīdētajā lēmumā to izdarīja Komisija, no šīs norāžu neesamības un, *tā kā nav pierādījumu par pretējo*, secināt elementus, kuri norāda uz šādu lēmumu neesamību, it īpaši situācijā, kad tiek konstatēts, ka šīs sabiedrības prakse, vai pat juridiskais pienākums, ir ierakstīt valdes sanāksmju protokolos būtiskus valdes pieņemtos lēmumus. Manā skatījumā, pārsūdzētā sprieduma 304. punkts uzliek Komisijai nepamatoti pārmērīgu pierādīšanas pienākumu, ciktāl tas neļauj Komisijai pamatoties uz minētajiem elementiem situācijā, kad runa ir par negatīvo faktu – kuri, ņemot vērā to raksturu, nevar tikt pierādīti, bet var būt vienīgi izsecināti, izmantojot prezumpcijas, kuras izriet no konstatētajiem pozitīviem faktiem, vai izmantojot pierādījumu par pretējo pozitīvu faktu – esamības pierādīšanu.

86. Trešām kārtām, Komisija apstrīd pārsūdzētā sprieduma 306. punktu, kurā Vispārējā tiesa it īpaši apgalvoja, ka no tās pārbaudītajiem protokoliem “izriet, ka individuāliem administratoriem tika deleģētas ļoti plašas vadības pilnvaras”. Tā apgalvo, ka, lai gan patiešām attiecīgajos protokolos dažreiz ir minēts, ka valde ir piešķirusi pilnvaras, tomēr tikai viena no šīm pilnvarām attiecās uz līgumu noslēgšanu ar *OEM* un telekomunikāciju operatoriem.

87. Šajā ziņā, ciktāl ar minēto argumentāciju Komisijas mērķis ir apšaubīt vērtējumu par minētās pilnvaras ierakstīšanas protokolā pierādījuma spēku, jāatgādina, pirmkārt, ka šis vērtējums ir principā ekskluzīvā Vispārējās tiesas kompetencē un, otrkārt, ka neviens Savienības tiesību noteikums vai princips neliedz Vispārējai tiesai pamatoties tikai uz vienu pierādījumu, lai

konstatētu attiecīgos faktus<sup>44</sup>. Tāpēc, manā skatījumā, iebildums jānoraida. Tomēr atgādinu, ka Komisija apstrīd arī attiecīgās pilnvaras kā pierādījuma pieņemamību, jo tā netika iesniegta administratīvā procesa laikā. Šajā saistībā atsaucos uz šo secinājumu 42. un 43. punktā izdarīto analīzi. Kā jau esmu norādījis minētajā analīzē, lai gan minētā pilnvara ir minēta *ASI* valdes 2011. gada 27. jūlija sanāksmes protokolā, saskaņā ar Komisijas apgalvojumu, kuru *ASI* un *AOI* neapstrīd, tā joprojām nav iesniegta. No tā izriet, ka Vispārējā tiesa varēja pamatoties vienīgi uz protokola ierakstu par minētās pilnvaras piešķiršanu, nevis uz šīs pilnvaras tekstu.

88. Ceturtām kārtām, Komisija apstrīd pārsūdzētā sprieduma 301., 306. un 307. punktā ietverto Vispārējās tiesas secinājumu, ka tādas “formālas darbības” kā pilnvaras izsniegšana līguma (šajā gadījumā – vairāku attiecīgajā laikposmā veikto izmaksu dalīšanas nolīguma grozījumu) apspriešanai vai parakstīšanai ir uzskatāmas par funkcijām, kuras biroji faktiski veica saistībā ar IĪ licencēm. Komisija atzīst, ka it īpaši sarunu vešana par tādu komercīgumu noslēgšanu kā līgumi ar *OEM* un telekomunikāciju operatoriem var būt uzskatāma par “būtiskām cilvēka funkcijām” saskaņā ar *TCA 97 25.* pantu veicamās funkciju un faktu analīzes nolūkiem. Tomēr aplūkojamajā gadījumā šīs funkcijas ir veikuši nevis biroji, bet *Apple Inc.* darbinieki visas *Apple* grupas vārdā vai par labu *ASI* un *AOE*. Minētajos punktos turklāt ir nepietiekams un pretrunīgs pamatojums.

89. Šajā saistībā jānorāda, ka pārsūdzētā sprieduma 251.–311. punktā izklāstītajā Vispārējās tiesas argumentācijas loģikā vērtējumi, kas ir ietverti minētā sprieduma 303.–309. punktā, ir vērsti uz to, lai pierādītu, ka *ASI* un *AOE* biroji – izmantojot attiecīgo valžu pieņemtos lēmumus un it īpaši izmantojot sistēmu pilnvaru izsniegšanai atsevišķiem direktoriem vai atsevišķiem vadītājiem ārpus filiāļu personāla – bija spējīgi veikt attiecīgo sabiedrību “pamatfunkcijas”. Tas it īpaši izriet no pārsūdzētā sprieduma 303. punkta, kurā ir aprakstīts Vispārējās tiesas veiktās analīzes priekšmets, kā arī no minētā sprieduma 305. un 309. punkta, kuros ir izklāstīts šīs analīzes secinājums, saskaņā ar kuru apstrīdētajā lēmumā Komisija kļūdaini konstatēja, ka, ņemot vērā darbinieku fiziskas klātbūtnes neesamību, biroji nebija spējīgi veikt funkcijas minēto sabiedrību vārdā. Savukārt pārsūdzētā sprieduma 303.–309. punktā nav ietverts neviens skaidrs apstiprinājums biroju iesaistei lēmumu pieņemšanā saistībā ar IĪ licenču pārvaldību, izņemot 304. punktu – kurā, kā minēts, Vispārējā tiesa aprobežojās ar apgalvojumu, izmantojot, manuprāt, apstrīdamu argumentāciju, ka informācijas par minētajiem lēmumiem neesamība Komisijas pārbaudītajos protokolos neizslēdz to, ka praksē šie lēmumi ir tikuši pieņemti – un 307. punktu, kas attiecas uz izmaksu dalīšanas nolīguma parakstīšanu, kas tomēr ir grupas iekšējā vienošanās, kas ir principā izslēgta no iepriekšējo lēmumu priekšmeta. Visbeidzot, runājot par minētā sprieduma 301. punktu, tas ir iekļauts analīzē, kas ir veltīta centralizētai stratēģisko lēmumu pieņemšanas sistēmai *Apple* grupā.

90. Tāpēc neesmu pārliecināts, ka būtu pareizi interpretēt pārsūdzētā sprieduma 301., 306. un 307. punktu Komisijas ierosinātajā nozīmē. Proti, man šķiet, ka tad, kad Vispārējā tiesa konstatēja *ASI* un *AOE* direktoru piedalīšanos – tiešā veidā vai, izmantojot pilnvaru – sarunu vešanā ar *OEM* un telekomunikāciju operatoriem vai arī komercīgumu vai grupas iekšējo vienošanos noslēgšanā, tās nolūks ir bijis nevis apgalvot, ka biroji ir veikuši “būtiskas cilvēka funkcijas” saistībā ar IĪ licencēm, bet drīzāk konstatēt, ka apstrīdētajā lēmumā ir kļūdaini secināts, ka *Apple* grupas IĪ pārvaldību noteikti ir veikušas Īrijas filiāles, jo biroji nebija spējīgi pieņemt lēmumus saistībā ar IĪ licenču pārvaldību (skat. it īpaši pārsūdzētā sprieduma 302. un 309. punktu).

<sup>44</sup> Skat. rīkojumu, 2019. gada 11. septembris, *Camomilla/EUIPO* (C-68/19 P, EU:C:2019:711, 10. punkts un tajā minētā judikatūra).

91. Šādos apstākļos Komisijas argumentācija šķiet noraidāma, jo pamatojas uz kļūdainu pārsūdzētā sprieduma interpretāciju. Šo pašu iemeslu dēļ jānoraida Īrijas un ASI un AOE izvirzītie pretargumenti, saskaņā ar kuriem izmaksu dalīšanas nolīguma grozījumu parakstīšana, kā arī pilnvaras, kuru priekšmets ir sarunu vešana un līgumu noslēgšana ar OEM un telekomunikāciju operatoriem, pierādot, ka lēmumus saistībā ar II licenču pārvaldību esot pieņēmuši biroji. Proti, šāds konstatējums pārsūdzētajā spriedumā nav ietverts.

92. Pasakot minēto, jānorāda, ka grūtības piešķirt viennozīmīgu nozīmi konstatējumiem, kas ir ietverti minētajā pārsūdzētā sprieduma 301. un 307. punktā, un skaidri definēt to darbības jomu atkal ir skaidrojamas ar to, ka Vispārējā tiesa nav ieņēmusi nostāju jautājumā par to, vai un ar kādiem nosacījumiem – attiecinot nodokļu vajadzībām ekonomiskās īpašumtiesības uz aktīvu, kas rada peļņu un kuru tur sabiedrība nerezidente, kurai ir nepieciešams noteikt ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā TCA 97 25. panta izpratnē – var tikt ņemtas vērā “būtiskas cilvēka funkcijas”, kuras ārpus Īrijas veic grupas mātesuzņēmums minētās sabiedrības vārdā vai labā. Šajā ziņā atsaucos uz šo secinājumu 61. punktā teikto.

93. Praksē ārpus Īrijas filiālēm veikto darbību analīzi, kas ir ietverta pārsūdzētā sprieduma 296.–309. punktā, šķiet, ir ietekmējis pieņēmums, kas ir izrādījies kļūdainš un ar kuru Vispārējā tiesa sāka pārbaudīt iebildumus par Komisijas prioritāri izvirzīto argumentāciju, proti, ka Komisija darbojās, izmantojot pieeju “pēc izslēgšanas metodes”. Proti, uzsākot ar šādu pieņēmumu, lai noraidītu prioritāri izvirzīto argumentāciju kopumā, nebija nepieciešams pierādīt, ka biroji *faktiski bija veikuši* būtiskas funkcijas saistībā ar II licencēm, bet bija pietiekami pierādīt, ka tie bija *spējīgi* pieņemt šādus lēmumus vai, vēl vispārīgāk, bija spējīgi pieņemt “sabiedrības galvenos lēmumus” (pārsūdzētā sprieduma 305. punkts), proti, lēmumus, “kas ietekmē [ASI un AOE] pamatfunkcijas” (pārsūdzētā sprieduma 303. punkts).

94. Katrā ziņā gadījumā, ja Tiesa uzskatīs, ka pārsūdzētā sprieduma 301. un 307. punktā Vispārējā tiesa ir klusējot uzskatījusi, ka, izsniedzot *Apple Inc.* vadītājiem – neatkarīgi no tā, vai viņi bija vai nebija ASI un AOE valžu locekļi – pilnvaras līgumu vai grupas iekšējo vienošanos parakstīšanai, biroji faktiski bija veikuši saistībā ar II licencēm būtiskas funkcijas saskaņā ar TCA 97 25. pantu veicamās analīzes nolūkiem, piekrītu Komisijai, ka minēto darbību formālais raksturs un šādas pilnvaru sistēmas izraisītais sajaukums starp funkcijām, kuras veic grupas pārvaldītājsabiedrība, un funkcijām, kuras ir piedēvējamas birojiem, neļauj pamatot tādu secinājumu.

95. Pamatojoties uz iepriekš minēto, uzskatu, ka pirmā apelācijas pamata trešā daļa ir daļēji pieņemama un pamatota, kā ir norādīts atsevišķo izvirzīto iebildumu pārbaudes iznākumā.

#### **4. Secinājumi par pirmo apelācijas pamatu**

96. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, manā skatījumā, pirmais apelācijas pamats ir pamatots. Izceļot funkcijas un riskus, kurus *Apple Inc.* uzņēmās saistībā ar *Apple* grupas II, tā vietā, lai koncentrētos vienīgi uz darbībām, kuras attiecīgi filiāles un biroji veica saistībā ar II licenču pārvaldību un izmantošanu, Vispārējā tiesa ir veikusi faktu analīzi un pārbaudīto faktu kvalifikāciju, izmantojot juridisku kritēriju, kas atšķiras no tā, kuru pati Vispārējā tiesa ir uzskatījusi par piemērojamu saskaņā ar TCA 97 25. pantu un kas pieprasa ņemt vērā aktīvu, funkciju un risku sadali starp filiāli un citām šīs sabiedrības daļām, un, piemērojot nesaistītu pušu darījuma principu, izslēdz nošķirto vienību veiktās lomas ņemšanu vērā.

### C. Par otro apelācijas pamatu

97. Otrais apelācijas pamats ir vērsts pret pārsūdzētā sprieduma pamatojumu, ar kuru Vispārējā tiesa apmierināja iebildumus, kurus Īrija un *ASI* un *AOE* izvirzīja pret Komisijas pakārtoti izvirzīto argumentāciju. Jāatgādina, ka minētajā argumentācijā, kas ir izklāstīta apstrīdētā lēmuma 325.–360. apsvērumā, Komisija norādīja, ka, pat pieņemot, ka IĪ licences būtu jāattiecinā ārpus Īrijas, iepriekšējos lēmumos apstiprinātās peļņas sadales metodes tomēr par zemu novērtē *ASI* un *AOE* ikgadējo ar nodokli apliekamo peļņu Īrijā, jo pamatojas uz nepiemērotām izvēlēm, kuras radīja rezultātu, kas neatbilst ticamai tirgus rezultāta aptuvenai aplēsei atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Precīzāk, vispirms konstatējot, ka iepriekšējos lēmumos bija izmantotas vienas pusējas peļņas sadales metodes, kas līdzinās darījumu tīrās peļņas metodei (turpmāk tekstā – “DTPM”), kas ir paredzēta ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās<sup>45</sup>, Komisija secināja, ka Īrijas nodokļu iestādes bija izdarījušas trīs kļūdainas metodoloģiskās izvēles saistībā ar Īrijas filiāļu kvalifikāciju par “pārbaudāmajām pusēm”, proti, par pusēm, uz kuru darbību fokusējas analīze, kas ir jāveic saskaņā ar izraudzīto vienas pusēju peļņas sadales metodi (apstrīdētā lēmuma 328.–333. apsvērumi), saistībā ar apsaimniekošanas izmaksu izvēli par peļņas līmeņa rādītāju (apstrīdētā lēmuma 334.–345. apsvērumi) un saistībā ar akceptētajiem ienākumu līmeņiem (apstrīdētā lēmuma 346.–359. apsvērumi).

98. Otrajam apelācijas pamatam ir trīs daļas. Pirmā daļa attiecas uz kļūdu, nosakot pierādīšanas standartu, kas jāievēro, lai pierādītu priekšrocības esamību gadījumā, kad iepriekšējo lēmumu priekšmets ir peļņas sadale, otrā – uz procedūras pārkāpumu un trešā – uz LESD 107. panta 1. punkta pārkāpumu un/vai valsts tiesību sagrozīšanu.

#### 1. Par otrā apelācijas pamata pirmo daļu

99. Otrā apelācijas pamata pirmajā daļā, kas ir vērsta pret pārsūdzētā sprieduma 349., 416., 434. un 435. punktu (kuros ir atsauce uz minētā sprieduma 319. un 332. punktu), Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieņēmusi kļūdainu pierādīšanas standartu, uzskatīdama, ka Komisijai bija pienākums pierādīt, ka iepriekšējos lēmumos ietvertā peļņas sadale izraisīja *ASI* un *AOE* nodokļu sloga samazinājumu salīdzinājumā ar to, kas šīm sabiedrībām būtu jāuzņemas, piemērojot parastos noteikumus par nodokļu uzlikšanu, un ka nebija pietiekami konstatēt metodoloģiskās kļūdas<sup>46</sup>. Tā uzskata, ka tad, kad, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu, tā izvērtē, vai tāds iepriekšējs lēmums kā apstrīdētie lēmumi rada priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, piemērojamais pierādīšanas standarts ir tāds pats kā gadījumā, kad tiek izmantots kritērijs par privāto komersantu tirgus ekonomikā, un ka tāpēc tai esot jāpierāda vienīgi šādas priekšrocības “ticamība”, bet attiecīgajai dalībvalstij esot jāpierāda, kā šāda priekšrocība ir attaisnota. Komisija atsauca arī uz 2011. gada 8. decembra spriedumu *France Télécom*/Komisija<sup>47</sup>, kurā, neskarot privātā ieguldītāja kritērija piemērošanas gadījumus, Tiesa esot norādījusi, ka, lai pierādītu priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ir pietiekami iesniegt pierādījumu, ka attiecīgais valsts pasākums ir pēc būtības piemērots, lai samazinātu nodokļu slogu to saņemošajiem uzņēmumiem.

<sup>45</sup> DTPM, kas aprakstīta ESAO Transfertcenu vadlīniju 2.58. un nākamajos punktos, aplūko tiro peļņu saistībā ar atbilstošu bāzi (piemēram, izmaksas, aktīvā pārdošana), ko nodokļu maksātājs gūst no kontrolētā darījuma. Tā tiek piemērota tikai vienam no uzņēmumiem, kas piedalās darījumā, tā sauktajai “pārbaudāmajai” pusei.

<sup>46</sup> Jānorāda, ka Vispārējā tiesa noteica tādu pašu pierādīšanas standartu spriedumā T-760/15.

<sup>47</sup> C-81/10 P, EU:C:2011:811 (turpmāk tekstā – “spriedums *France Telecom*”, 24.–27. punkts).

100. *ASI* un *AOI*, kā arī Īrija apgalvo, ka otrā apelācijas pamata pirmā daļa esot neefektīva, jo, pat pieņemot, kā apgalvo Komisija, ka Īrijai un *Apple* bija pienākums pierādīt priekšrocības neesamību, tās esot izpildījušas šo pierādīšanas pienākumu, iesniedzot *ad hoc* ziņojumus par peļņas attiecināšanu uz Īrijas filiālēm, ko sagatavojuši to attiecīgie nodokļu konsultanti un no kuriem izrietēja, ka minēto sabiedrību nodokļa bāze bija noteikta atbilstoši *TCA 97 25.* pantam un nesaistītu pušu darījuma principam (turpmāk tekstā – “*ad hoc* ziņojumi”).

101. Šajā ziņā patiešām savā analizē par iepriekšējos lēmumos akceptētajiem ienākumu līmeņiem (pārsūdzētā sprieduma 418.–478. punkts) Vispārējā tiesa, pirmkārt, apstiprināja *ad hoc* ziņojumos ietvertā salīdzināmības pētījuma, kas apstiprināja *ex post* minētos ienākumus, uzticamību (pārsūdzētā sprieduma 450.–464. punkts) un, otrkārt, konstatēja, ka koriģēta salīdzināmības analīze, kuru Komisija veica apstrīdētā lēmuma 353.–356. apsvērumā (turpmāk tekstā – “koriģētā salīdzināmības analīze”), nevarēja atspēkot minētajos ziņojumos ietvertos secinājumus (pārsūdzētā sprieduma 469. un 477. punkts). Tomēr otrā apelācijas pamata trešajā daļā Komisija kritizēja pārsūdzētā sprieduma punktus, kuros Vispārējā tiesa būtībā ir apstiprinājusi *ad hoc* ziņojumos izmantoto aprēķinu metodiku un ir konstatējusi koriģētās salīdzināmības analīzes piemērotību, lai apšaubītu šo ziņojumu secinājumus. Tāpēc jautājums par to, vai pārbaudāmais iebildums ir neefektīvs, ir atkarīgs no šīs kritikas analīzes rezultāta.

102. Pēc būtības *ASI* un *AOI*, kā arī Īrija un Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisijas mērķis būtībā ir panākt pierādīšanas pienākuma apvēršanu. *ASI* un *AOI* turklāt apgalvo, ka Komisijas iebildums nav pamatots ar faktiem, jo Vispārējā tiesa esot secinājusi, ka neviena no trim metodoloģiskajām kļūdām, kuras Komisija konstatēja apstrīdētajā lēmumā, nebija pierādīta.

103. Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Komisijai ir jāsniedz pierādījumi par “valsts atbalsta” pastāvēšanu LESD 107. panta 1. punkta nozīmē un tāad arī pierādījumi, ka ir izpildīts nosacījums par priekšrocības piešķiršanu<sup>48</sup>. It īpaši Komisijai LESD pamatnoteikumu valsts atbalsta jomā labas pārvaldības labad apšaubīto pasākumu izmeklēšanas procedūra ir jāveic rūpīgi un objektīvi, lai galīgā lēmuma pieņemšanas brīdī tās rīcībā būtu iespējami pilnīgākie un ticamākie pierādījumi šāda lēmuma pieņemšanai<sup>49</sup>. Turklāt Tiesa ir noteikusi, ka Komisija nedrīkst pieņemt, ka uzņēmums ir guvis no valsts atbalsta izrietošu priekšrocību, pamatojoties vienīgi uz negatīvu pieņēmumu, kas sakņojas tādas informācijas trūkumā, kura ļautu izdarīt pretēju secinājumu, ja trūkst citu pierādījumu, kas ļautu pozitīvi pierādīt šādas priekšrocības esamību<sup>50</sup>. Minētie principi darbojas arī tad, kad Komisija piemēro privātā komersanta kritēriju. Proti, pēdējai minētajai ir pienākums pierādīt, ka minētā kritērija piemērošanas nosacījumi nav izpildīti<sup>51</sup>, un, ņemot vērā visus būtiskos elementus, izvērtēt, vai uzņēmums, kas saņem labumu, salīdzināmus atvieglojumus acīmredzami nebūtu saņēmis no privātā komersanta<sup>52</sup>. Tāpēc Komisija, tostarp piemērojot privātā komersanta principu, nevar pamatoties vienīgi uz “ticamiem” apgalvojumiem, kuru patiesums tai neesot jāpierāda<sup>53</sup>. Runājot par spriedumu *France Telecom*, jānorāda, ka it īpaši no tā 19. punkta izriet, ka, lai gan attiecīgā nodokļu režīma īpatnības

<sup>48</sup> Skat. spriedumu, 2021. gada 4. marts, Komisija/*Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 62. punkts).

<sup>49</sup> Skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Autostrada Wielkopolska*/Komisija un Polija (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 114. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>50</sup> Skat. spriedumu, 2009. gada 17. septembris, Komisija/*MTU Friedrichshafen* (C-520/07 P, EU:C:2009:557, 55. un 58. punkts).

<sup>51</sup> Skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Autostrada Wielkopolska*/Komisija un Polija (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 108. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>52</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 29. jūnijs, *TUIfly*/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 79. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>53</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 7. maijs, *BTB Holding Investments* un *Duferco Participations Holding*/Komisija (C-148/19 P, EU:C:2020:354, 53. punkts).

neļāva iepriekš un par katru taksācijas gadu noteikt precīzu tajā maksājamo nodokļa apjomu, tomēr nebija strīda, ka šis režīms varēja izraisīt un faktiski izraisīja to, ka saņēmējam tika uzlikts mazāks nodoklis salīdzinājumā ar nodokli, kas izrietēja no vispārējo tiesību normu piemērošanas.

104. Pasakot iepriekš minēto, jānorāda, ka aplūkojamajā gadījumā priekšrocības esamības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē konstatējums, pie kura Komisija nonāca savas pakārtoti izvirzītās argumentācijas rezultātā, pamatojas nevis uz “vienkārš[u] pieņemum[u], kuru [...] rīcībā esošā informācija nedz apstiprina, nedz atspēko”<sup>54</sup>, vai vienkārši uz “ticamiem apgalvojumiem”, bet uz konstatējumu par precīzām kļūdām, kuras, saskaņā ar Komisijas apgalvojumiem, ir pieļautas iepriekšējos lēmumos pieņemtajā peļņas sadales metodē un ietekmē vairākus elementus aprēķinā, kura rezultātā tika noteikta *ASI* un *AOE* ar nodokli apliekamā peļņa. Tomēr, manuprāt, nevar izslēgt, kā apgalvo Komisija, ka būtiskas kļūdas, nosakot peļņas sadales darbībai piemērojamo metodiku ar mērķi aprēķināt nodokļa bāzi sabiedrībai nerezidentei, kura darbojas ar filiāles starpniecību, ir tādas, kas noteikti izraisa šādas peļņas novērtēšanu par zemu salīdzinājumā ar nesaistītu pušu darījuma rezultātu un tāpēc *pēc savas būtības* vai *acīmredzami* spēj samazināt šīs sabiedrības nodokļu slogu salīdzinājumā ar aplikšanu ar nodokli, kas tiek uzskatīta par normālu. Manā skatījumā, šādos gadījumos, lai pierādītu selektīvas priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, Komisijai var būt atļauts pamatoties uz pierādījumu par šādas kļūdas esamību un uz apstākli, ka ieinteresētā dalībvalsts nepierādīja, ka šāda kļūda neietekmēja šādi aprēķinātā peļņas līmeņa atbilstību nesaistītu pušu darījuma vērtībai<sup>55</sup>. Tāpēc, manuprāt, Vispārējā tiesa kļūdaini novērtēja pierādīšanas standartu tādu lēmumu gadījumā kā apstrīdētais lēmums.

105. Aplūkojamajā gadījumā tomēr jākonstatē, ka, pabeidzot detalizētu analīzi – kuru Komisija apstrīd gan pēc būtības, gan tiesas kontroles ierobežojumu ievērošanas aspektā –, Vispārējā tiesa uzskatīja, ka apstrīdētajā lēmumā identificētās metodoloģiskās kļūdas nebija pierādītas, un būtībā aprobežojās ar konstatējumu par tālaika datu, kas ļautu attaisnot iepriekšējos lēmumos pieņemtās izvēles saistībā ar aprēķina metodi, neesamību. Tāpēc kļūdai, kas attiecas uz pierādīšanas standartu, nebūtu reālas ietekmes uz tās izdarīto secinājumu pareizību, ja iebildumi, kurus Komisija izvirza šī pamata otrajā un trešajā daļā, nebūtu pamatoti. Tātad ir jāizskata minētie iebildumi.

## 2. Par otrā apelācijas pamata otro un trešo daļu

106. Otrā apelācijas pamata otrajā daļā Komisija norāda, ka Vispārējā tiesa vairākos savas analīzes punktos pamatojās uz argumentiem, kas nebija ietverti *ASI* un *AOE* un Īrijas iesniegtajos prasības pieteikumos, bet tika ņemti no tiem pievienotajiem dokumentiem un it īpaši no *ad hoc* ziņojumiem, uz kuriem prasītājas bija izdarījušas vienīgi vispārīgas atsauces. Tāpēc Komisijai nebija iespējas ieņemt nostāju par dažiem pamatiem, kuri izraisīja apstrīdētā lēmuma atcelšanu. Turklāt dažus no pārbaudītajiem iebildumiem Vispārējā tiesa esot izvirzījusi pēc savas ierosmes.

107. Šī kritika tiks pārbaudīta, analizējot otrā apelācijas pamata trešajā daļā izvirzītos iebildumus. Šajā posmā vienīgi atgādināšu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai nodrošinātu tiesisko noteiktību un pareizu tiesvedību, kopsavilkumam par izvirzītajiem pamatiem, kas ir jānorāda prasības pieteikumā atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 21. pantam, kas Vispārējai tiesai ir piemērojams saskaņā ar šo statūtu 53. panta pirmo daļu un Vispārējās tiesas Reglamenta

<sup>54</sup> Skat. spriedumu, 2009. gada 17. septembris, Komisija/*MTU Friedrichshafen* (C-520/07 P, EU:C:2009:557, 52. punkts).

<sup>55</sup> Šajā nozīmē, interpretējot 2019. gada 24. septembra sprieduma *Nīderlande/Komisija* (T-760/15, EU:T:2019:669) 211. punktu, skat. spriedumu, 2021. gada 12. maijs, *Luksemburga un Amazon/Komisija* (T-816/17 un T-318/18, EU:T:2021:252, 309.–311. punkts). Šo pēdējo minēto spriedumu Komisija ir pārsūdzējusi lietā C-457/21 P, kas pašreiz tiek izskatīta.

76. panta d) punktu, ir jābūt pietiekami skaidram un precīzam, lai atbildētājs varētu sagatavot aizstāvību un kompetentā tiesa – lemt par prasību<sup>56</sup>. Kaut arī atsevišķos jautājumos prasības pieteikuma saturu var pamatot un papildināt, atsaucoties uz noteiktām tam pievienoto materiālu rindkopām, vispārīga atsauce uz citiem dokumentiem, pat ja tie ir pievienoti prasības pieteikumam, nevar kompensēt galveno juridisko argumentu neesamību, kam ir jābūt ietvertiem prasības pieteikumā. Proti, Vispārējai tiesai nav pienākuma pielikumos meklēt un identificēt pamatus un argumentus, ko tā varētu uzskatīt par tādiem, kuri veido prasības pamatojumu<sup>57</sup>. Analogiskas prasības ir piemērojamas tad, ja arguments ir norādīts, lai pamatotu Vispārējā tiesā izvirzītu pamatu<sup>58</sup>. No tā izriet, ka prasītājam ir pietiekami sistemātiski jāizklāsta argumenti attiecībā uz katru tā izvirzīto pamatu, lai Vispārējai tiesai nebūtu jārekonstruē šī pamata pamatojumam domātā juridiskā argumentācija<sup>59</sup>.

108. Otrā apelācijas pamata trešajā daļā Komisija norāda, ka Vispārējā tiesa esot pārkāpusi LESD 107. panta 1. punktu un/vai sagrozījusi valsts tiesību aktus, kad, pabeidzot faktu analīzi, secināja, ka pakārtoti izvirzītā argumentācija neļāva pierādīt priekšrocības esamību minētās tiesību normas izpratnē. It īpaši Komisija apstrīd Vispārējās tiesas izdarīto faktu juridisko kvalifikāciju, kas, tās skatījumā, pārkāpj atsevišķas vienības pieeju un nesaistītu pušu darījuma principu. Tā izvirza trīs iebildumus, no kuriem pirmais attiecas uz kļūdām, kuras Vispārējā tiesa esot pieļāvusi analizē saistībā ar Īrijas filiāļu izvēli par “pārbaudāmajām pusēm” ar mērķi piemērot izraudzīto peļņas sadales metodi (pārsūdzētā sprieduma 328.–351. punkts), otrais – uz apsaimniekošanas izmaksu izvēli par peļņas līmeņa rādītāju (pārsūdzētā sprieduma 352.–417. punkts) un trešais – uz akceptētajiem ienākumu līmeņiem (pārsūdzētā sprieduma 418.–478. punkts). Īrija, kā arī ASI un AOI apgalvo, ka šajā otrā apelācijas pamata daļā izvirzītie iebildumi esot kopumā nepieņemami, jo to mērķis ir apstrīdēt faktu vērtējumus, kā arī ir neefektīvi un nepamatoti.

#### **a) Par pirmo iebildumu**

109. Ar otrā apelācijas pamata trešās daļas pirmo iebildumu, kas ir vērsts pret pārsūdzētā sprieduma 337.–343. punktu, Komisija, pirmkārt, apstrīd Īrijas filiāļu pildīto funkciju kvalifikāciju par “vismazāk sarežģītajām” funkcijām pārbaudāmās puses izvēles vajadzībām. Šī kvalifikācija esot secināta, šo funkciju vērtējumā kļūdaini atsaucoties uz *Apple* grupas IĪ, nevis uz IĪ licencēm, kuras turēja ASI un AOE. Tā kā šī iebilduma mērķis ir apstrīdēt Īrijas filiāļu pildīto funkciju kļūdaino juridisko kvalifikāciju, tas, manuprāt, ir pieņemams. Šajā ziņā atsaukos uz šo secinājumu 39. punktā izklāstīto.

110. Pēc būtības atgādināšu, ka, analizējot pirmo prasības pamatu, esmu secinājis, ka Vispārējās tiesas apgalvojums, saskaņā ar kuru Īrijas filiāles pildīja “rutīnas” rakstura funkcijas saistībā ar IĪ licencēm, pamatojas uz minēto funkciju salīdzinājumu ar funkcijām, kuras *Apple Inc.* pildīja saistībā ar *Apple* grupas IĪ, un ka, izdarot šādu salīdzinājumu, Vispārējā tiesa pārkāpa nesaistītu pušu darījuma principu, pēc kura, atbilstoši konstatējumiem pārsūdzētajā spriedumā, ir jāvadās, piemērojot TCA 97 25. pantu. Tomēr šī kļūda ietekmē arī vērtējumu, kura rezultātā Vispārējā tiesa apstiprināja Īrijas filiāļu kā pārbaudāmo pušu izvēli, kā tas it īpaši izriet no pārsūdzētā sprieduma 341. punkta, kurā ir atsauce uz secinājumiem, kas izdarīti faktu analizē, kura tika veikta, pārbaudot prasības pamatus pret prioritāri izvirzīto argumentāciju.

<sup>56</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *MasterCard* u.c./Komisija (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, 41. punkts).

<sup>57</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 16. marts, *GABO:mi*/Komisija (C-696/21 P, EU:C:2023:217, 47. un 48. punkts un tajos minētā judikatūra).

<sup>58</sup> Skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *MasterCard* u.c./Komisija (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, 41. punkts).

<sup>59</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 16. marts, *GABO:mi*/Komisija (C-696/21 P, EU:C:2023:217, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

111. Protams, kā apgalvo it īpaši Īrija, pārsūdzētā sprieduma 340. punktā Vispārējā tiesa minēja, ka, tā kā pakārtoti izvirzītā argumentācija pamatojās uz premisu, saskaņā ar kuru “*Apple* grupas IĪ tika pareizi attiecināts uz [...] birojiem”, Komisija nevarēja vienlaikus apgalvot, ka Īrijas filiāles “ir veikušas vissarežģītākos pienākumus attiecībā uz šo IĪ”. Tomēr šis apgalvojums ir balstīts uz loģikas kļūdu. Proti, ja patiešām savā pakārtoti izvirzītajā argumentācijā Komisija pieņēma premisu, saskaņā ar kuru IĪ licences bija jāattiecina uz birojiem, tas nenozīmē – kā, šķiet, turpretī uzskata Vispārējā tiesa –, ka Komisija par pašsaprotamiem uzskatīja arī elementus, kas var attaisnot šādu attiecināšanu – kuru tā apstrīdēja – un it īpaši to, ka biroji pildīja būtiskas cilvēka funkcijas saistībā ar šīm licencēm.

112. Vispārīgāk runājot, pretēji tam, ko apgalvo it īpaši ASI un AOI, nevienā pārsūdzētā sprieduma pamatojuma daļā, kas attiecas uz Īrijas filiāļu kā “pārbaudāmo pušu” izvēli, Vispārējā tiesa nesecināja, ka *attiecībās starp Īrijas filiālēm* un birojiem pirmās minētās būtu mazāk sarežģītas vienības<sup>60</sup>. Taču no 2010. gada ESAO Transfertcenu vadlīniju 3.18. un 3.19. punkta izriet, ka pārbaudāmās puses izvēlei ir jābūt konsekventai ar darījuma funkcionālu analīzi un tā pieprasa ņemt vērā lomu, kuru *attiecīgi* pilda dažādas puses (skat. arī 2.59. punkta beigas). No tā izriet, ka pamatojums, kuru Vispārējā tiesa norādīja pārsūdzētā sprieduma 333.–336. punktā, kā arī 342. un 343. punktā, pats par sevi neļauj, ciktāl tajā ir ņemta vērā vienīgi Īrijas filiāļu situācija, noraidīt premisu, uz kuru Komisija pamatojās pakārtoti izvirzītajā argumentācijā, proti, ka bija jāpārbauda biroji kā darījuma puses, kuras pildīja mazāk sarežģītas funkcijas.

113. Otrkārt, Komisija apstrīd pārsūdzētā sprieduma 335. punktu, kurā Vispārējā tiesa apgalvoja, ka ESAO Transfertcenu vadlīnijās nav obligāti noteikts pienākums izvēlēties vienību, kas veic vismazāk sarežģītās funkcijas, kā atbilstoši DTPM pārbaudāmo pusi, bet tajās vienkārši ir ierosināts izvēlēties vienību, par kuru ir visvairāk pieejama ticama informācija. Tā apgalvo, ka minētajā punktā Vispārējā tiesa pēc savas ierosmes konstatēja kļūdu minēto ESAO vadlīniju interpretācijā, uz kuru prasītāji pirmajā instancē neatsaucās. Manuprāt, šis arguments pamatojas uz kļūdainu pārsūdzētā sprieduma interpretāciju un tāpēc jānoraida. Proti, ja pārsūdzētā sprieduma 335. punkts tiek lasīts kontekstā ar argumentāciju, kuru Vispārējā tiesa izklāstīja minētā sprieduma 334.–336. punktā, tas neizvirza nekādu konkrēto iebildumu par apstrīdēto lēmumu, bet vienīgi pamato iepriekš 334. punktā izklāstīto un 336. punktā apstiprināto secinājumu, saskaņā ar kuru, “ciktāl ir pareizi identificētas pārbaudāmās puses funkcijas un ir pareizi aprēķināta atlīdzība par šīm funkcijām, tam, ka viena vai otra puse tika izraudzīta kā pārbaudāmā puse, nav nozīmes”.

114. Treškārt, Komisija apstrīd iepriekš minētā secinājuma spēkā esamību. Tā apgalvo, ka pretēji tam, ko Vispārējā tiesa minēja pārsūdzētā sprieduma 336. punktā, pārbaudāmās puses izvēle ir būtiskākais posms DTPM piemērošanā. Manuprāt, šis konstatējums ir pieņemams, lai arī tas ir vērsts pret ESAO Transfertcenu vadlīniju interpretāciju, kuru ir izmantojusi Vispārējā tiesa. Šajā saistībā atsaucos uz šo secinājumu 39. punktā izklāstītajiem apsvērumiem.

115. Pēc būtības piekritu Komisijai par nozīmi, kāda šajās vadlīnijās tiek piešķirta pārbaudāmās puses izvēlei DTPM piemērošanas gadījumā. Proti, it īpaši no minēto 2010. gada vadlīniju 3.18. un 3.19. punkta – uz kuriem, visticamāk, Vispārējā tiesa pamatojās pārsūdzētā sprieduma 335. punktā – izriet, ka no šīs izvēles ir atkarīga iespēja veikt salīdzinošu analīzi, pamatojoties uz ticamiem datiem, kas ļautu pareizi identificēt transfertcenu, kas ir nosakāma konkrētam

<sup>60</sup> 342., 343. un 371. punktā, uz kuriem atsaucas ASI un AOI, ir vienīgi uzsvērts Īrijas filiāles veikto funkciju “vienkārš[s] un viegli identificējam[s] rakstur[s]”, bet nav veikts salīdzinājums ar biroju veiktajām funkcijām.

darījumam atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Tātad Komisija pamatoti apgalvo, ka šī izvēle nav neitrāla, bet gan izšķiroši ietekmē tādas analīzes rezultāta ticamību, kas veikta, piemērojot DTPM.

116. Ievērojot iepriekš izklāstīto un norādītās robežas, uzskatu, ka otrā apelācijas pamata trešās daļas pirmais iebildums ir pamatots.

#### ***b) Par otro iebildumu***

117. Ar otrā apelācijas pamata trešās daļās otro iebildumu Komisija apstrīd pārsūdzētā sprieduma 352.–417. punktu, kuros Vispārējā tiesa noraidīja apstrīdētajā lēmumā ietvertos secinājumus, saskaņā ar kuriem, pat pieņemot, ka Īrijas filiāļu kā pārbaudāmo pušu izvēle ir pareiza, izvēle pieņemt *ASI* un *AOE* apsaimniekošanas izmaksas par peļņas līmeņa rādītāju noveda pie tā, ka minēto sabiedrību ar nodokli apliekamā peļņa Īrijā neatbilda ticamai tirgus rezultāta aptuvenai aplēsei atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam.

##### ***1) Par apsaimniekošanas izmaksu izvēli par “ASI” Īrijas filiāles peļņas līmeņa rādītāju***

118. Apstrīdētā lēmuma 336.–342. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka *ASI* Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksu izvēle par peļņas līmeņa rādītāju neatpoguļoja pienācīgā veidā šīs filiāles uzņemtos riskus un veiktās darbības un līdz ar to tās ieguldījumu *ASI* apgrozījumā. Tādu pašu iemeslu dēļ tā uzskatīja, ka *ad hoc* ziņojumos izmantotais Berija koeficients, peļņas līmeņa rādītājs, kas pamatojas uz bruto peļņas attiecību pret apsaimniekošanas izmaksām, neļāva noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību par minētās filiāles veiktajām funkcijām. Komisijas skatījumā, *ASI* pārdošanas apjoms būtu bijis piemērotāks rādītājs. Šī secinājuma spēkā esamību Vispārējā tiesa noraidīja pārsūdzētā sprieduma 359.–407. punktā.

119. Pirmkārt, Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā apstrīdētajā lēmumā ietverto funkciju analīzi, kad pārsūdzētā sprieduma 360. punktā tā minēja, ka savus konstatējumus par apsaimniekošanas izmaksu nepiemērotību, lai atspoguļotu *ASI* Īrijas filiāles veiktās funkcijas, Komisija esot pamatojusi ar pieeju pēc izslēgšanas metodes. Šajā ziņā atsaucos uz diskusiju, kas veikta, pārbaudot pirmā apelācijas pamata pirmo daļu. Tā pati kļūda ir pieļauta arī pārsūdzētā sprieduma 365. punktā, kurā Vispārējā tiesa secināja, ka Komisija būtībā vienīgi norādīja, ka *ASI* pārdošanas apjoms būtu bijis atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs. Proti, piekrītu Komisijas uzskatam, ka minētajā punktā Vispārējā tiesa interpretēja apstrīdēto lēmumu, lasot tā daļas izolēti un neņemot vērā analīzi, kas ir ietverta citās lēmuma daļās, un it īpaši 294.–305. apsvērumā, kuros ir uzskaitītas funkcijas un riski, kurus, Komisijas skatījumā, uzņēmās it īpaši *ASI* Īrijas filiāle.

120. Otrkārt, Komisija apstrīd pārsūdzētā sprieduma 366.–372. punktu, kuros Vispārējā tiesa kritizēja apstrīdētā lēmuma 340. punktā izdarīto Berija koeficienta kā piemērota finansiāla koeficienta, lai aplūkojamajā gadījumā aplēstu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību, noraidīšanu. Vispirms Komisija norāda, ka savos prasības pieteikumos *ASI* un *AOE*, kā arī Īrija šajā aspektā vienīgi atsaucās uz *ad hoc* ziņojumu saturu. Vispārējās tiesas lietas materiālu, tostarp atbilžu uz Vispārējās tiesas uzdotajiem rakstveida jautājumiem, pārbaude apstiprina šo apgalvojumu saistībā ar Īriju. *ASI* un *AOE* veltīja šim jautājumam lielāku uzmanību, tomēr ierobežojot savu analīzi tikai ar vienu no nosacījumiem, kas nepieciešami minētā rādītāja

piemērošanai. Tātad Komisija nekļūdās, apgalvojot, ka pārbaude, kuru Vispārējā tiesa veica saistībā ar Berija koeficientu, lielākoties nav saistīta ar prasītāju izvirzītajiem argumentiem, par kuriem ir notikušas debātes pirmajā instancē.

121. Pēc tam Komisija izvirza virkni argumentu ar mērķi pierādīt, ka Vispārējā tiesa pieļāva tiesību kļūdas vērtējumā, kas izdarīts pārsūdzētā sprieduma 366.–372. punktā. Būtībā tā apgalvo, ka Vispārējās tiesas secinājums pamatojas uz *ASI* Īrijas filiāles kļūdainu kvalifikāciju par izplatītāju, kas sniedz vienkāršus loģistikas pakalpojumus, neuzņemoties riskus. *ASI* un *AOI*, kā arī Īrija replikā atbild, ka šāda kvalifikācija nevar tikt apstrīdēta apelācijas tiesvedībā. Manuprāt, šis iebildums jānoraida. Proti, ciktāl no minētās kvalifikācijas ir atkarīga ESAO Transfertcenu vadlīnijās noteikto principu – uz kuriem *Apple* un Īrija pamatojās, lai *ex post* attaisnotu iepriekšējus nodokļu nolēmumus – pareiza piemērošana, kā arī apsaimniekošanas izmaksu kā *ASI* Īrijas filiāles peļņas līmeņa rādītāja piemērotība, Komisijas izvirzītie argumenti neietilpst ierobežojumā, kas ir paredzēts Tiesas veiktajai faktu atkārtotai pārbaudei apelācijas tiesvedībā. Šajā saistībā atsaukos uz šo secinājumu 39. punktā izklāstīto.

122. Pēc būtības argumenti, kurus Komisija izvirza pret Vispārējās tiesas vērtējumiem saistībā ar Berija koeficienta piemērošanu, ir jāskata kopā ar iebildumiem, kas ir vērsti pret pārsūdzētā sprieduma 375.–407. punktu. Minētajos punktos Vispārējā tiesa, vispirms pārbaudot riskus, kuri, Komisijas skatījumā, bija attiecināmi uz *ASI* Īrijas filiāli un attaisnoja šīs filiāles peļņas līmeņa rādītāju, kas pamatojas uz pārdošanas apjomu, nevis uz apsaimniekošanas izmaksām, secināja, ka praksē minētā filiāle nebija uzņēmusies nevienu no šiem riskiem. Proti, ja minētie iebildumi tiktu atzīti par pamatotiem, tie pierādītu, ka Vispārējā tiesa ir pamatojusies uz kļūdainu *ASI* filiāles kvalifikāciju par “zema riska izplatītāju” nolūkā piemērot ESAO Transfertcenu vadlīnijas. Patiešām, šķiet, ka no pārsūdzētā sprieduma 374. punkta izriet, ka turpmāk 375.–407. punktā ietvertajai analīzei ir papildinošs raksturs, ņemot vērā ESAO Transfertcenu vadlīniju 2.87. punkta interpretāciju, kuru Vispārējā tiesa izmantoja minētā sprieduma 357. punktā<sup>61</sup>. Tomēr vienīgi šī iemesla dēļ Komisijas izvirzītie iebildumi nav neefektīvi. Proti, tajā pašā pārsūdzētā sprieduma 357. punktā, kā arī 364. punktā pati Vispārējā tiesa atzina, ka saskaņā ar minēto 2.87. punktu izraudzītā peļņas līmeņa rādītāja spēja pareizi atspoguļot pārbaudāmās puses pildīto funkciju vērtību ir atkarīga no tās uzņemtajiem riskiem.

123. Pēc tam Komisija apstrīd secīgi pārsūdzētā sprieduma 375.–390. punktu, kuri attiecas uz risku, kas saistīts ar apgrozījumu (apstrīdētā lēmuma 337. apsvērums, kurā šis risks ir definēts kā “preču krājumu risks”), minētā sprieduma 391.–400. punktu, kuri attiecas uz risku, kas saistīts ar *Apple* produkcijas garantiju (apstrīdētā lēmuma 338. apsvērums), un minētā sprieduma 401.–407. punktu, kuri attiecas uz risku, kas saistīts ar attiecībām ar trešajām personām, ar kurām noslēgts līgums (apstrīdētā lēmuma 339. apsvērums). Tāpat kā pirmajā apelācijas pamatā, Komisija būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot piemērojusi kļūdainu juridisko kritēriju, kas esot pretrunā nesaistītu pušu darījuma principam, kad kvalificēja *ASI* Īrijas filiāli par zema riska izplatītāju, salīdzinot šīs filiāles uzņemtos riskus ar *Apple Inc.* riska politiku.

124. Tomēr apstrīdētā sprieduma pamatojuma analīze apstiprina Komisijas apstrīdēto pieeju. Vispirms, runājot par risku, kas saistīts ar apgrozījumu, pirmkārt, pierādījumi, kurus Vispārējā tiesa minēja pārsūdzētā sprieduma 381., 382. un 383. punktā, attiecas uz pamatlīgumu noslēgšanu ar *OEM* un svarīgākiem *Apple* produkcijas pircējiem, ko centralizēti veica *Apple Inc.*,

<sup>61</sup> Pārsūdzētā sprieduma 357. punktā Vispārējā tiesa secina, ka no Transfertcenu vadlīniju 2.87. punkta izriet, ka “peļņas līmeņa rādītāja izvēle nav noteikta attiecībā uz kādu funkciju veidu, ja vien šis rādītājs atspoguļo attiecīgo funkciju vērtību”, un ka tādējādi “gan pārdošanas apjoms, gan apsaimniekošanas izmaksas var būt atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs” (skat. pārsūdzētā sprieduma 363. punktu, kurā ir atsauce uz tā 357. punktu).

kā arī uz *Apple* produkcijas starptautisko cenu noteikšanu, kas arī notika centralizēti. Otrkārt, pārsūdzētā sprieduma 385. un 386. punktā Vispārējā tiesa, pamatojoties uz visiem iesniegtajiem pierādījumiem, tostarp *ad hoc* ziņojumiem, secināja, ka *ASI* Īrijas filiālei nevarēja tikt piedēvēti riski, kas saistīti ar nepārdotajiem produktiem vai pieprasījuma kritumu, jo gan piedāvājums, gan pieprasījums bija “centralizēti noteikti ārpus minētās filiāles” (386. punkts). Runājot par risku, kas saistīts ar produkcijas garantiju, secinājums, kuru Vispārējā tiesa izdarīja pārsūdzētā sprieduma 400. punktā un saskaņā ar kuru no *AppleCare* pakalpojuma pārvaldības, ko veica *ASI* Īrijas filiāle, nevar secināt, ka pēdējā minētā būtu uzņēmusies ekonomiskās sekas, kas saistītas ar garantijām attiecībā uz *Apple* produkciju, pamatojas uz konstatējumu par šīs filiāles pildīto funkciju papildu raksturu, konstatējumu, kas, kā man jau bija iespēja precizēt šo secinājumu 52. punktā, izriet no minētās filiāles veikto funkciju salīdzinājuma ar *Apple Inc.* veiktajām funkcijām, nevis ar funkcijām, kuras uzņēmās biroji. Visbeidzot, runājot par riskiem, kas saistīti ar attiecībām ar trešām personām, ar kurām noslēgts līgums, jānorāda, ka būtībā Vispārējā tiesa aprobežojās ar atsauci uz pārsūdzētā sprieduma 376.–390. punktā izklāstītajiem apsvērumiem attiecībā uz risku, kas saistīts ar pieprasījuma samazināšanās iespēju un ar iespējamību, ka preces netiks pārdotas, kam tiek pielīdzināts risks, kas saistīts ar precēm, kuras netiek pārvaldītas Īrijā, jo tiek nodotas kā ārpalpojums ārpus šīs dalībvalsts. Diskusijā saistībā ar pirmo apelācijas pamatu, uz kuru atsaucos, esmu secinājis, ka peļņas attiecināšanā uz sabiedrību nerezidenti saskaņā ar *TCA* 97 25. pantu un tajā ietvertu nesaistītu pušu darījuma principu ir jāaprobežojas ar to, ka tiek ņemta vērā šo sabiedrību veidojošo dažādo daļu situācija to savstarpējās attiecībās. Tomēr apstrīdētajā lēmumā Komisija, lai arī nenoliedzot *Apple Inc.* īstenoto politiku saistībā ar centralizētu risku pārvaldību un, kā minēts, neaprobežojoties ar pieeju pēc izslēgšanas metodes, ir pierādījusi – un šo aspektu Vispārējā tiesa nenoraidīja –, ka salīdzinājumā ar birojiem *ASI* Īrijas filiāle bija uzņēmusies noteiktu risku apjomu. Savukārt, kā minēts, lai izslēgtu to, ka *ASI* Īrijas filiāle bija uzņēmusies apstrīdētā lēmuma 337., 338., 339. apsvērumā minētos riskus, un lai kvalificētu minēto filiāli par “zema riska izplatītāju”, kura peļņa varēja tikt pareizi atspoguļota, izmantojot rādītāju, kura pamatā ir apsaimniekošanas izmaksas, Vispārējā tiesa pamatojās uz *Apple Inc.* veiktajām funkcijām un to, ka pēdējā minētā centralizēti pārvaldīja visus aplūkotos riskus, un tātad atkal pamatojās uz kļūdainu juridisko kritēriju.

## 2) Par apsaimniekošanas izmaksu izvēli par “AOE” Īrijas filiāles peļņas līmeņa rādītāju

125. Komisija apstrīd pārsūdzētā sprieduma 408.–412. punktu, kuros Vispārējā tiesa secināja, ka Komisija nav pierādījusi, kā norādīts apstrīdētā lēmuma 343.–345. apsvērumā, ka peļņas līmeņa rādītājs, kas balstīts uz kopējām izmaksām, būtu bijis piemērotāks, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo peļņu *AOE* Īrijas filiālei.

126. Vispirms tā apgalvo, ka nedz *ASI* un *AOE*, nedz Īrija nebija izvirzījušas iebildumus par minētajiem apstrīdētā lēmuma apsvērumiem. Šis apstāklis ne tikai nav apstrīdēts, bet arī ir apstiprināts Vispārējās tiesas lietas materiālos un turklāt konsekvents ar faktu, kā izriet it īpaši no apstrīdētā lēmuma 167. un 343. apsvēruma, ka pašos *ad hoc* ziņojumos *AOE* filiālei bija ieteikts rādītājs, kas balstās uz kopējām izmaksām. Šādos apstākļos Vispārējā tiesa, manuprāt, pārsniedza ierobežojumus tās pārbaudei, pēc savas ierosmes izvirzot un apmierinot iebildumus, kurus prasītājas nebija izvirzījušas un kuri attiecās uz apstrīdētā lēmuma punktiem, kurus prasītājas bija, vismaz netiešā veidā, apstiprinājušas. Turklāt jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pārbaudē, ko Eiropas Savienības tiesa īsteno attiecībā uz Komisijas veiktiem sarežģītiem ekonomiskajiem vērtējumiem valsts atbalsta jomā – tādiem kā vērtējumi saistībā ar piemērotāka peļņas rādītāja definēšanu, piemērojot DTPM –, Eiropas Savienības tiesai nav jāaizstāj Komisijas

veiktais ekonomiskais vērtējums ar savējo<sup>62</sup>. Proti, šajā jomā minētā tiesa īsteno ierobežotu kontroli, kas aprobežojas vienīgi ar to, vai ir ievērotas procesuālās normas un izpildīts pienākums norādīt pamatojumu, vai fakti ir pēc būtības precīzi, vai nepastāv acīmredzama kļūda vērtējumā vai pilnvaru nepareiza izmantošana<sup>63</sup>. Aplūkojamajā gadījumā jānorāda, ka pārsūdzētā sprieduma 409. un 410. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka ESAO Transfertcenu vadlīnijās, uz kurām Komisija pamatojās minētajā apstrīdētā lēmuma 343. un 344. apsvērumā, “nav ieteikts izmantot [konkrētu peļņas līmeņa rādītāju], piemēram, kopējās izmaksas, un nav aizliegts izmantot apsaimniekošanas izmaksas [...]”. Bez nepieciešamības ieņemt nostāju par Vispārējās tiesas izdarīto minēto vadlīniju interpretāciju, kuru Komisija tieši neapstrīd, aprobežošos ar norādi, ka, pat pieņemot, ka šāda interpretācija būtu pareiza, apstāklis, ka “principā nav izslēgts, ka apsaimniekošanas izmaksas var būt atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs” (pārsūdzētā sprieduma 410. punkts), pats par sevi nav uzskatāms par elementu, uz kuru Vispārējā tiesa varētu pamatoties, neaizstājot Komisijas rīcības brīvību ar savējo, kā arī neaizstājot lietas dalībnieku argumentus ar saviem argumentiem.

127. Patiešām saskaņā ar tikko minēto judikatūru pārbaudē, ko Savienības tiesa īsteno attiecībā uz Komisijas veiktiem sarežģītiem ekonomiskajiem vērtējumiem, Savienības tiesai ir jāpārbauda ne vien izvērīto pierādījumu materiālā precizitāte, uzticamība un konsekvence, bet arī jākontrolē, vai šie pierādījumi veido visas nozīmīgās informācijas kopumu, kas ir jāņem vērā, lai izvērtētu sarežģītu situāciju, un vai šo pierādījumu raksturs ļauj pamatot no tiem izdarītos secinājumus. Taču aplūkojamajā gadījumā Vispārējā tiesa savas pārbaudes iznākumā nekonstatēja kļūdu vērtējumā, bet konstatēja, ka nebija pietiekamu pierādījumu, kas ļautu pamatot Komisijas tēzi. Tomēr, manā skatījumā, vienīgi šī kvalifikācija neļauj pārvarēt Vispārējās tiesas argumentācijas būtību, Vispārējā tiesa būtībā apgalvo, ka ir piemērotāks viens no rādītājiem, kuri, tās skatījumā, ir pieļauti ESAO Transfertcenu vadlīnijās, nevis Komisijas noteiktais rādītājs.

128. Turklāt sprieduma *Fiat Chrysler* 95. punktā Tiesa patiešām apstiprināja, ka, tā kā šajā jautājumā nav veikta saskaņošana, iespējamā metožu un kritēriju definēšana, kas ļauj noteikt “nesaistītu pušu darījuma” rezultātu, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā. Tomēr, kā jau esmu minējis šo secinājumu 21. punktā, aplūkojamais gadījums atšķiras no gadījuma, par kuru ir pieņemts minētais spriedums. Katrā ziņā jākonstatē, kā norāda Komisija, ka Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā argumentu, kuru Komisija izvērzija apstrīdētajā lēmumā un pirmajā instancē un saskaņā ar kuru, ņemot vērā AOE Īrijas filiāles faktiski uzņemtās funkcijas un riskus, it īpaši salīdzinot tos ar šīs sabiedrības biroja uzņemtajiem, apstāklis, uz kuru Vispārējā tiesa pamatojās pārsūdzētā sprieduma 411. punktā, proti, ka šai filiālei nepiederēja īpašumtiesības uz izejvielām, ražošanas procesā esošo precī un galaproduktiem, pats par sevi neļāva uzskatīt, ka kopējās izmaksas nav piemērojams peļņas rādītājs, un katrā ziņā neļāva uzskatīt minētā rādītāja, kuru turklāt apstiprināja paši *Apple* un Īrijas konsultanti, piemērošanu par acīmredzami kļūdainu.

### 3) Secinājumi par otro iebildumu

129. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, uzskatu, ka arī otrā apelācijas pamata trešās daļas otrais iebildums ir pamatots.

<sup>62</sup> Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 29. jūnijs, *TUIfly*/Komisija (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 76. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>63</sup> Skat. spriedumu, 2020. gada 7. maijs, *BTB Holding Investments* un *Duferco Participations Holding*/Komisija (C-148/19 P, EU:C:2020:354, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

**c) Par trešo iebildumu**

130. Ar otrā apelācijas pamata trešās daļas pēdējo iebildumu Komisija apstrīd pārsūdzētā sprieduma 418.–478. punktu, kuros Vispārējā tiesa noraidīja argumentāciju, kuras rezultātā apstrīdētā lēmuma 346.–359. apsvērumā Komisija noraidīja iepriekšējos lēmumos akceptētos ASI un AOE Īrijas filiāļu ienākumu līmeņus.

131. Runājot par 1991. gada iepriekšēju lēmumu, Komisija norāda, pirmkārt, ka akceptētie ienākumu līmeņi nebija attaisnoti un, otrkārt, ka AOE paredzētais sliekšnis, kuru pārsniedzot tās ar nodokli apliekamā peļņa vairs netika aprēķināta, pamatojoties uz procentuālo daļu 65 % apmērā no šīs sabiedrības Īrijas filiāles apsaimniekošanas izmaksām, ir uzskatāms par nodokļu atvieglojumu, kas esot piešķirts, pamatojoties uz tādiem nodokļu sistēmai neraksturīgiem kritērijiem kā ar nodarbinātību saistīti apsvērumi (apstrīdētā lēmuma 347. apsvērumš). Vispārējā tiesa noraidīja šos vērtējumus būtībā divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, pārsūdzētā sprieduma 440. un 441. punktā Vispārējā tiesa – veicot savu pierādījumu vērtējumu, kas nevar tikt apstrīdēts apelācijas instancē un kuru Komisija turklāt neapstrīd – uzskatīja par nepierādītu apstākli, ka Īrijas iestādes akceptēja iepriekš minēto 65 % sliekšni, pamatojoties uz ar nodarbinātību saistītajiem apsvērumiem. Pārsūdzētā sprieduma 444. punktā tā turklāt minēja, ka fakts, ka minētais sliekšnis nekad netika sasniegts un tāpēc 1991. gada iepriekšējā lēmumā paredzētais griestu mehānisms nekad netika īstenots, izslēdza priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

132. Komisija norāda, ka ar šādu apgalvojumu Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, sajaucot nosacījumu par priekšrocības esamību minētās tiesību normas izpratnē un atmaksājamo summu kvantitatīvo noteikšanu, kas var būt pat nulle. Savas argumentācijas pamatojumam tā atsaucas uz 2014. gada 13. februāra spriedumu *Mediaset*<sup>64</sup>. Šajā saistībā jānorāda, ka fakti lietā, kurā ir pieņemts minētais spriedums un kurā bija jāidentificē nodokļu atbalsta shēmas saņēmēji un kvantitatīvi jānosaka atmaksājamā summa katram no tiem, atšķiras no faktiem, kuri raksturo šo tiesvedību, kurā savukārt jānosaka, vai iepriekšējā nodokļu nolēmumā noteiktā individualizēta aprēķina metode, kas praksē nekad nav piemērota, varētu radīt priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Taču, vismaz ciktāl priekšrocība, kuru Komisija identificēja apstrīdētajā lēmumā, atbilst nodokļu atvieglojuma, kas rastos, piemērojot iepriekš minēto sliekšni, apmēram, šīs lietas apstākļi šķiet vairāk līdzīgi situācijai, kad atbalsts tika izlemsts, bet netika izmaksāts. Tāpēc Komisijas arguments man šķiet noraidāms.

133. Otrkārt, pārsūdzētā sprieduma 445.–447. punktā Vispārējā tiesa būtībā apgalvoja, ka, ciktāl Komisija apstrīdēja Īrijas nodokļu iestāžu akceptētos ienākumu līmeņus tāpēc, ka tie bija pārāk zemi Īrijas filiāļu veiktajām funkcijām, ņemot vērā ar šīm funkcijām saistītos aktīvus un riskus, tā nebija pierādījusi, ka filiāles ir veikušas tādas funkcijas, kuras būtu jāatlīdzina ar augstākiem ienākumu līmeņiem. Šajā ziņā Vispārējā tiesa atsaucās uz pārsūdzētā sprieduma 348. un 407. punktā izklāstītajiem secinājumiem. Tāpēc šajā aspektā atsaucos uz apsvērumiem, kuri jau ir izklāstīti otrā apelācijas pamata trešās daļas pirmā un otrā iebilduma analizē.

134. Runājot par 2007. gada iepriekšējā lēmumā akceptētajiem ienākumu līmeņiem, Komisija vispirms apšaubīja *ad hoc* ziņojumu pamatā esošo salīdzināmības pētījumu uzticamību, jo, tās skatījumā, minētajos pētījumos atlasītās sabiedrības nebija salīdzināmas ar ASI un AOE. Pārsūdzētā sprieduma 450.–464. punktā, kuri nav iebilduma priekšmets, Vispārējā tiesa secināja, ka Komisijai neizdevās pierādīt apstrīdētās kļūdas. Pēc tam Komisija bija veikusi šo secinājumu

<sup>64</sup> C-69/13, EU:C:2014:71, 36. un 37. punkts. Skat. šajā pašā nozīmē un līdzīgos apstākļos spriedumu, 2022. gada 15. septembris, *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, 41. punkts).

72. punktā minēto korigēto salīdzināmības analīzi, izmantojot minētajos *ad hoc* ziņojumos atlasītās sabiedrības un pieņemot par peļņas līmeņa rādītāju attiecībā uz ASI – pārdošanas apjomus un attiecībā uz AOE – kopējās izmaksas. Vispārējā tiesa, lai arī atzīstot, ka šāda analīze principā būtu ļāvusi Komisijai pierādīt selektīvas priekšrocības esamību (pārsūdzētā sprieduma 468. punkts), tomēr noraidīja tās spēkā esamību trīs iemeslu dēļ, kurus visus Komisija apstrīd. Pirmkārt, atsaucoties uz pārsūdzētā sprieduma 402.–412. punktu, Vispārējā tiesa norādīja, ka Komisija nebija pierādījusi, ka apsaimniekošanas izmaksu izmantošana par peļņas līmeņa rādītāju šajā gadījumā bija nepiemērota (pārsūdzētā sprieduma 470. punkts). Šajā aspektā atsaucos uz otrā apelācijas pamata trešās daļas otrā iebilduma pārbaudē jau izklāstīto. Otrkārt, atsaucoties uz pārsūdzētā sprieduma 348.–407. punktu, Vispārējā tiesa atgādināja, ka Komisijas veiktā analīze tās pakārtoti izvirzītajā argumentācijā pamatojās uz premisu, ka ASI Īrijas filiāle veica sarežģītas funkcijas un uzņēmās būtiskus riskus, bet ka šī premisa netika pierādīta.

135. Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa nepareizi interpretēja apstrīdēto lēmumu un ka korigētā salīdzināmības analīze patiešām pamatojās uz premisu, saskaņā ar kuru ASI nevarēja būt uzskatāma par vienkāršu loģistikas pakalpojumu sniedzēju, kas attaisnoja pārdošanas apjomu pieņemšanu par peļņas līmeņa rādītāju, bet nepamatojās uz premisu, ka ASI veiktās funkcijas “būtībā bija sarežģītas un noteicošas “Apple” preču zīmes panākumiem” (pārsūdzētā sprieduma 471. punkts). Šajā ziņā nav strīda par to, ka korigētā salīdzināmības analīze tika veikta, par premisu ņemot ASI situācijas salīdzināmību ar *ad hoc* ziņojumos atlasīto sabiedrību situāciju, jo pamatojas uz šo sabiedrību datiem (apstrīdētā lēmuma 354. apsvērums). Taču, lai arī patiešām kritika, kuru apstrīdētā lēmuma 351. apsvērumā Komisija izvirzīja saistībā ar minēto salīdzināmību, pamatojās it īpaši uz ASI uzņemto risku raksturu, kas “nav maznozīmīgs” vai pat ir “būtisks” salīdzinājumā ar minētajām sabiedrībām, jāatzīst, ka, ciktāl korigētajā salīdzināmības ziņojumā ir izmantoti pēdējo minēto sabiedrību dati, minētā kritika tajā noteikti tika ignorēta. Turklāt apstrīdētā lēmuma 353. apsvērumā Komisija tieši norādīja, ka korigētā salīdzināmības analīze ir veikta, “neskarot šīs vispārējās un konkrētās bažas saistībā ar salīdzināmības pētījumiem, kas veikti *ad hoc* ziņojumos”. Tāpēc neatkarīgi no jebkādiem citiem apsvērumiem, manuprāt, Vispārējā tiesa neinterpretē apstrīdēto lēmumu pareizi, kad pārsūdzētā sprieduma 471. punktā liek saprast, ka minētais salīdzināmības ziņojums pamatojas uz nepierādītu premisu, saskaņā ar kuru ASI veiktās funkcijas “būtībā bija sarežģītas un noteicošas “Apple” preču zīmes panākumiem”. Visbeidzot, pārsūdzētā sprieduma 473. un 474. punktā Vispārējā tiesa atsaucas uz iepriekš jau izklāstīto pamatojumu, balstoties uz kuru tā noraidīja Komisijas argumentāciju par pārdošanas apjoma izvēles par ASI peļņas līmeņa rādītāju neatbilstošo raksturu. Tāpēc šajā ziņā vienīgi atsaucos uz otrā apelācijas pamata trešās daļas otrā iebilduma analīzē jau minēto.

136. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, uzskatu, ka arī aplūkojamais iebildums, ievērojot iepriekš norādītās robežas, jāapmierina.

### **3. Secinājumi par otro apelācijas pamatu**

137. Otrā apelācijas pamata otrās un trešās daļas kopīgajā analīzē jāsecina, ka Vispārējā tiesa pieļāva kļūdu, definējot Komisijai piemērojamo pierādīšanas standartu. Turklāt jāsecina, ka tā pieļāva vairākas tiesību kļūdas analīzē, kuras iznākumā tā secināja, ka Komisija nepierādīja metodoloģiskās kļūdas, kas ir identificētas tās pakārtoti izvirzītajā argumentācijā. Šādos apstākļos, manā skatījumā, otrais apelācijas pamats kopumā ir uzskatāms par pamatotu.

#### **D. Par lietu nodošanu atpakaļ Vispārējai tiesai**

138. Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. pantam, ja apelācijas sūdzība ir pamatota, Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu. Tiesa var pati taisīt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija, vai nodot lietu atpakaļ sprieduma taisīšanai Vispārējā tiesā. No iepriekš minētā izriet, ka apelācijas sūdzība ir pamatota un ka spriedums jāatceļ pilnībā. Īrijas, kā arī *ASI* un *AOE* pirmajā instancē izvirzītie iebildumi saistībā ar apgalvoto pieeju “pēc izslēgšanas metodes” galīgi jānoraida. Attiecībā uz pārējo uzskatu, ka, ņemot vērā Vispārējās tiesas pieļautās tiesību kļūdas, kuras padara par spēkā neesošiem tās veiktos vērtējumus gan attiecībā uz prioritāri, gan pakārtoti izvirzīto argumentāciju, Tiesas rīcībā nav elementu, kuri ļautu tai taisīt galīgo spriedumu par prasības pieteikumiem pirmajā instancē, un ka lietas jānodod atpakaļ Vispārējai tiesai, atliekot lēmuma pieņemšanu par tiesāšanās izdevumiem, lai tā veiktu jaunu analīzi un lemtu par neizskatītajiem pamatiem.

#### **VI. Secinājumi**

139. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, ierosinu Tiesai atcelt pārsūdzēto spriedumu, nodot lietas atpakaļ izskatīšanai Vispārējā tiesā un atlikt lēmuma pieņemšanu par tiesāšanās izdevumiem.