



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. rugsėjo 10 d.*

Turinys

I.	Faktinės ginčo aplinkybės	5
A.	Dėl „Apple“ grupės istorijos	5
1.	Dėl „Apple“ grupės	5
2.	Dėl ASI ir AOE	6
3.	Dėl Airijoje įsteigtų filialų	7
B.	Dėl ginčijamų mokesčių sprendimų	7
1.	Dėl 1991 m. mokesčių sprendimo	7
a)	Dėl ACL (AOE pirmtakės) mokesčio bazės	7
b)	Dėl ACAL (ASI pirmtakės) mokesčio bazės	8
2.	Dėl 2007 m. mokesčių sprendimo	8
C.	Dėl administracinės procedūros Komisijoje	9
D.	Dėl ginčijamo sprendimo	9
1.	Dėl atrankiojo pranašumo buvimo	10
a)	Dėl referencinio pagrindo	10
b)	Dėl įprastų rinkos sąlygų principo	10
c)	Dėl pagrindinių Komisijos motyvų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimu dėl pelno, gauto iš ASI ir AOE turimų IN licencijų, nepriskyrimo Airijos filialams	11
d)	Dėl papildomų Komisijos motyvų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimu netinkamai pasirinkus pelno priskyrimo ASI ir AOE Airijos filialams metodus . . .	12

* Proceso kalba: anglų.

e) Dėl alternatyvių Komisijos motyvų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimu nukrypus nuo TCA 97 25 straipsnyje nustatyto referencinio pagrindo	12
f) Komisijos išvada dėl atrankiojo pranašumo buvimu	12
2. Dėl pagalbos nesuderinamumo, neteisėtumo ir susigrąžinimo	12
II. Procesas Bendrajame Teisme	13
III. Skundžiamas sprendimas	13
IV. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių apeliacinėje byloje reikalavimai	15
V. Dėl apeliacinio skundo	16
A. Pirminės pastabos	16
B. Dėl pirmojo pagrindo, grindžiamo klaidomis vertinant pagrindinius motyvus, susijusius su pranašumo buvimu	18
1. Dėl pirmojo pagrindo pirmos dalies	20
a) Šalių argumentai	20
b) Teisingumo Teismo vertinimas	22
1) Dėl Komisijos argumentų priimtino ir reikšmingumo	22
2) Dėl esmės	23
i) Dėl pirmojo priekaišto, grindžiamo klaidingu ginčijamo sprendimo aiškinimu	23
ii) Dėl antrojo ir trečiojo priekaištų	26
2. Dėl pirmojo pagrindo antros dalies	26
a) Šalių argumentai	26
b) Teisingumo Teismo vertinimas	30
1) Dėl antrojo priekaišto, grindžiamo SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, Airijos teisės iškraipymu ir procesiniu pažeidimu	31
i) Dėl priimtino	31
ii) Dėl esmės	33
– Dėl atsižvelgimo į nepriimtinius įrodymus	33
– Dėl teisinio kriterijaus, taikytino pagal Airijos teisę nustatant bendrovės nerezidentės pelną	35

– Dėl Bendrojo Teismo atsižvelgimo į „Apple Inc.“ funkcijas	36
– Dėl atsižvelgimo į „Apple Inc.“ vykdomą veiklą ir funkcijas įtakos teisiniam faktinių aplinkybių kvalifikavimui.	38
2) Dėl pirmojo priekaišto, grindžiamo nepakankamu ir prieštaringu skundžiamo sprendimo motyvavimu ir procesiniu pažeidimu	39
3. Dėl pirmojo pagrindo trečios dalies	39
a) Šalių argumentai	39
b) Teisingumo Teismo vertinimas	41
4. Išvados dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo	43
VI. Dėl ieškinių Bendrajame Teisme	44
A. Dėl ieškinio pagrindų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimo vertinimu	44
1. Dėl pranašumo ir atrankumo kriterijų nagrinėjimo kartu	45
2. Dėl referencinio pagrindo nustatymo ir Komisijos vertinimų, susijusių su įprastu pelno apmokestinimu pagal Airijos mokesčių teisę	46
3. Dėl Komisijos vertinimų, susijusių su veikla „Apple“ grupėje	47
4. Dėl ginčijamų mokesčių sprendimų atrankumo	47
a) Šalių argumentai	47
b) Teisingumo Teismo vertinimas	48
B. Dėl valstybės intervencijos ar iš valstybės išteklių suteiktos pagalbos buvimo	50
1. Šalių argumentai	50
2. Teisingumo Teismo vertinimas	51
C. Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų esminių procedūrinių reikalavimų, visų pirma teisės būti išklausytam, pažeidimu.	52
1. Šalių argumentai	52
2. Teisingumo Teismo vertinimas	53
D. Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų pažeidimu	55
1. Šalių argumentai	55
2. Teisingumo Teismo vertinimas	56

E.	Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų tuo, kad Komisija viršijo jai suteiktus įgaliojimus ir kišosi į valstybių narių kompetenciją, be kita ko, pažeisdama autonomijos mokesčių srityje principą	57
1.	Šalių argumentai	57
2.	Teisingumo Teismo vertinimas	58
F.	Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų ginčijamo sprendimo motyvavimo stoka	60
1.	Šalių argumentai	60
2.	Teisingumo Teismo vertinimas	60
VII.	Dėl bylinėjimosi išlaidų	61

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Valstybės narės priimti išankstiniai mokesčių sprendimai („tax rulings“) – Atrankusis pranašumas dėl mokesčių – Iš intelektinės nuosavybės licencijų gauto pelno priskyrimas bendrovių nerezidentų filialams – Įprastų rinkos sąlygų principas“

Byloje C-465/20 P

dėl 2020 m. rugsėjo 25 d. pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateikto apeliacinio skundo

Europos Komisija, atstovaujama L. Flynn ir P.-J. Loewenthal ir F. Tomat,

apeliantė,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Airijai, atstovaujamai *Chief State Solicitor* M. Browne, A. Joyce ir J. Quaney, iš pradžių padedamų KC P. W. Baker, SC C. Donnelly, SC A. Goodman, SC S. Kingston ir BL B. Doherty, vėliau – KC P. W. Baker, SC C. Donnelly, SC P. Gallagher, SC A. Goodman, BL B. Doherty ir BL D. Fennelly,

Apple Sales International Ltd, įsteigtai Korke (Airija),

Apple Operations International Ltd, buvusiai *Apple Operations Europe Ltd*, įsteigtai Korke,

atstovaujamoms KC D. Beard, *barrister* J. Bourke, *barrister* L. Osepciu, *advokat* C. Riis-Madsen, *advocaat* E. van der Stok ir *Rechtsanwalt* A. von Bonin,

ieškovėms pirmojoje instancijoje,

Liuksemburgo Didžiąjai Hercogystei, iš pradžių atstovaujamai A. Germeaux ir T. Uri, vėliau – A. Germeaux ir T. Schell, padedamų *avocats* J. Bracker ir D. Waelbroeck,

Lenkijos Respublikai,

ELPA priežiūros institucijai, iš pradžių atstovaujamai M. Sánchez Rydelski, C. Simpson ir C. Zatschler, vėliau – M. Sánchez Rydelski ir C. Simpson,

įstojusioms į bylą šalims pirmojoje instancijoje,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, kolegijų pirmininkai K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, Z. Csehi ir O. Spineanu-Matei, teisėjai M. Ilešič, J.-C. Bonichot, I. Jarukaitis, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (pranešėjas) ir M. Gavalec,

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

posėdžio sekretorius M. Longar, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2023 m. gegužės 23 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2023 m. lapkričio 9 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Apeliaciniu skundu Europos Komisija prašo panaikinti 2020 m. liepos 15 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Airija ir kt. / Komisija* (T-778/16 ir T-892/16, EU:T:2020:338, toliau – skundžiamas sprendimas); juo šis teismas panaikino 2016 m. rugpjūčio 30 d. Komisijos sprendimą (ES) 2017/1283 dėl valstybės pagalbos SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė *Apple* (OL L 187, 2017, p. 1, toliau – ginčijamas sprendimas).

I. Faktinės ginčo aplinkybės

- 2 Skundžiamo sprendimo 1–47 punktuose išdėstyta ginčo aplinkybės galima apibendrinti taip, kaip nurodyta toliau.

A. Dėl „Apple“ grupės istorijos

1. Dėl „Apple“ grupės

- 3 *Apple* grupę, kuri 1976 m. buvo įsteigta Kupertine (Jungtinės Amerikos Valstijos), sudaro *Apple Inc.* ir visos jos kontroliuojamos bendrovės (toliau kartu – *Apple* grupė). *Apple* grupė kuria, gamina ir prekiauja, be kita ko, judriojo ryšio ir multimedijos prietaisais, asmeniniais kompiuteriais ir nešiojamaisiais skaitmeninės muzikos grotuvais, parduoda programinę įrangą, kitas paslaugas, prisijungimo prie tinklo sprendimus, taip pat trečiųjų asmenų skaitmeninį turinį bei taikomąsias programas. *Apple* grupė parduoda savo prekes ir paslaugas vartotojams, įmonėms ir viešosios valdžios institucijoms visame pasaulyje – savo mažmeninės prekybos parduotuvėse, elektroninėse parduotuvėse ir per tiesioginių pardavimų grupę, jos produktus taip pat parduoda tretieji asmenys, kaip antai mobiliojo ryšio tinklo paslaugų teikėjai, didmenininkai,

mažmenininkai ir platintojai. *Apple* grupės pasaulinis verslas sutelktas pagrindinėse funkcinėse srityse, kurios yra valdomos ir joms vadovaujama iš Jungtinių Amerikos Valstijų (JAV) – tai atlieka Kupertine įsikūrę bendrovės vadovai.

2. Dėl ASI ir AOE

- 4 *Apple* grupėje *Apple Inc.* priklauso 100 % patronuojamosios bendrovės *Apple Operations International Ltd* (AOI) akcijų. AOI priklauso 100 % patronuojamosios bendrovės *Apple Operations Europe Ltd* (AOE), buvusios *Apple Computer Ltd* (ACL), akcijų. Šiai priklauso 100 % patronuojamosios bendrovės *Apple Sales International Ltd* (ASI), buvusios *Apple Computer Accessories Ltd* (ACAL), o vėliau *Apple Computer International*, akcijų. ASI ir AOE yra įsteigtos pagal Airijos teisę, bet nėra Airijos rezidentės mokesčių tikslais.
- 5 Kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 113–115 konstatuojamosiose dalyse, dauguma ASI ir AOE direktorių valdybos narių dirbo *Apple Inc.* ir buvo įsikūrę Kupertine. To sprendimo 115 konstatuojamojoje dalyje pateikiamos ASI ir AOE visuotinių susirinkimų ir valdybos nutarimų ir posėdžių protokolų ištraukos. Valdybos nutarimai paprastai būdavo susiję su tokiais klausimais, kaip dividendų išmokėjimas, direktorių ataskaitų tvirtinimas arba jų paskyrimas ir atsistatydinimas. Rečiau šie nutarimai buvo susiję su patronuojamųjų bendrovių steigimu ir įgaliojimų suteikimu kai kuriems direktoriams vykdyti įvairią veiklą, pavyzdžiui, valdyti banko sąskaitas, palaikyti santykius su vyriausybe ir viešaisiais subjektais, taip pat audito, draudimo, turto nuomos, pirkimo ir pardavimo, prekių priėmimo veiklą ir veiklą, susijusią su komercinėmis sutartimis.
- 6 *Apple Inc.* su ASI ir AOE buvo sudariusi sąnaudų pasidalijimo susitarimą (toliau – sąnaudų pasidalijimo susitarimas). Sąnaudos, kurias numatyta dalytis, buvo susijusios, be kita ko, su *Apple* grupės produktuose įdiegtų technologijų mokslo tyrimais ir plėtra (MTP). Sąnaudų pasidalijimo susitarimas iš pradžių buvo sudarytas 1980 m. gruodžio mėn. tarp *Apple Inc.*, kuri tuo metu vadinosi *Apple Computer Inc.*, ir ACL. 1999 m. *Apple Computer International* tapo šio susitarimo šalimi. Sąnaudų pasidalijimo susitarimas buvo kelis kartus iš dalies keistas, siekiant, be kita ko, atsižvelgti į taikytinų teisės aktų pakeitimus.
- 7 Pagal šį susitarimą šalys susitarė pasidalyti MTP sąnaudas ir riziką, kiek tai susiję su nematerialiuoju turtu, vykdant *Apple* grupės prekių ir paslaugų vystymo programą. Šalys taip pat susitarė dėl to, kad *Apple Inc.* teisiškai išliks oficiali savininkė nematerialiojo turto, su kuriuo susijusiomis sąnaudomis pasidalyta, įskaitant *Apple* grupės intelektualinės nuosavybės (toliau – IN) teises. Be to, *Apple Inc.* suteikė ASI ir AOE nemokamas licencijas, leidžiančias joms naudoti *Apple* grupės IN siekiant, be kita ko, gaminti ir parduoti atitinkamus produktus visose už Amerikos žemyno ribų esančiose teritorijose. Galiausiai sąnaudų pasidalijimo susitarimo šalys turėjo priimti iš šio susitarimo kylančią riziką, o pagrindinė rizika buvo prievolė padengti *Apple* grupės IN teisių vystymo sąnaudas.
- 8 2008 m. ASI sudarė susitarimą dėl rinkodaros paslaugų su *Apple Inc.*, pagal jį pastaroji bendrovė įsipareigojo teikti jai rinkodaros paslaugas, apimančias, be kita ko, rinkodaros strategijų, programų ir pardavimų skatinimo kampanijų kūrimą, plėtrą ir įgyvendinimą. Už tai ASI įsipareigojo mokėti *Apple Inc.* mokesť, atitinkantį procentinę dalį nuo *Apple Inc.* teikiant šias paslaugas „patirtų pagrįstų sąnaudų“, pridėjus pelno maržą.

3. Dėl Airijoje įsteigtų filialų

- 9 ASI ir AOE turi filialus Airijoje, anglų kalba vadinamus žodžiu „branch“. Šie filialai neturi atskiro juridinio asmens statuso.
- 10 ASI Airijos filialas atsakingas, be kita ko, už pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklą, susijusią su *Apple* prekių ženklu pažymėtų produktų pardavimu susijusiems subjektams ir kitiems klientams regionuose, apimančiuose Europą, Artimuosius Rytus, Indiją ir Afriką (EARIA), taip pat Azijos-Ramiojo vandenyno regioną (ARV). Svarbiausios šio filialo funkcijos yra *Apple* prekių ženklu pažymėtų galutinių produktų pirkimas iš trečiųjų ir susijusių gamintojų, platinimo veikla – produktų pardavimas susijusiems subjektams EARIA ir ARV regionuose, pardavimo ir platinimo veikla, susijusi su produktų pardavimu trečiosioms šalims (klientams) EARIA regione, elektroninė prekyba, logistikos operacijos ir garantinės priežiūros paslaugų valdymas. Komisija ginčijamo sprendimo 55 konstatuojamojoje dalyje konstatavo, kad susiję asmenys įvairią platinimo veiklą EARIA regione vykdo pagal paslaugų sutartis.
- 11 AOE Airijos filialas atsakingas už EARIA regionui gaminamų specializuoto asortimento kompiuterių produktų, kaip antai stalinių kompiuterių, knyginių kompiuterių ir kitų kompiuterių priedų, gamybą bei surinkimą Airijoje ir tiekia šiuos produktus susijusiems asmenims. Pagrindinės šio filialo funkcijos yra gamybos planavimas ir numatymas, procesų inžinerija, gamyba ir eksploatavimas, kokybės užtikrinimas ir kontrolė, taip pat atnaujinimo operacijos.

B. Dėl ginčijamų mokesčių sprendimų

- 12 1991 m. sausio 29 d. ir 2007 m. gegužės 23 d. raštais Airijos mokesčių institucijos, remdamosi šiuo klausimu *Apple* grupės atstovų pateiktais pasiūlymais, priėmė išankstinius mokesčių sprendimus, vadinamuosius mokestinius sprendimus dėl ASI ir AOE apmokestinamojo pelno Airijoje nustatymo (toliau kartu – ginčijami mokesčių sprendimai). Šie mokesčių sprendimai aprašyti ginčijamo sprendimo 59–62 konstatuojamosiose dalyse.

1. Dėl 1991 m. mokesčių sprendimo

a) Dėl ACL (AOE pirmtakės) mokesčio bazės

- 13 1990 m. spalio 12 d. rašte Airijos mokesčių institucijoms *Apple* grupės mokesčių konsultantai apibūdino ACL ir jos Airijos filialo, įsteigto Korke (Airija), veiklą Airijoje. Tame rašte buvo pažymėta, kad šiam filialui priklauso turtas, susijęs su gamybos veikla, bet ACL išlaikė naudojamų medžiagų, nebaigtų gaminti prekių ir pagamintų prekių nuosavybės teises.
- 14 Pasikeitus raštais, 1991 m. sausio 29 d. raštu Airijos mokesčių institucijos pritarė *Apple* grupės pasiūlymui, kad ACL Airijoje apmokestinamas pelnas, priskiriamas jos Airijos filialo pajamoms, būtų apskaičiuotas taikant tokį metodą:
 - grynasis bendrovės Airijos filialui paskirtinas pelnas sudaro 65 % to filialo veiklos išlaidų, neviršijus metinės [konfidencialu]¹ sumos, ir 20 % jo veiklos išlaidų, viršijus šią sumą,

¹ Neskelbiami konfidencialūs duomenys.

- jeigu bendrovės Airijos filialo bendras pelnas būtų mažesnis už taip gautą sumą, šis bendras pelnas naudojamas šio filialo grynajam pelnui nustatyti,
- apskaičiuojant bendrovės Airijos filialo grynąjį pelną, į veiklos išlaidas įtraukiamos visos to filialo patiriamos veiklos išlaidos, išskyrus perparduoti skirtas medžiagas ir sąnaudas, susijusias su nematerialiuoju turtu, susidarantiąsias *Apple* grupės bendrovėms mokant mokesčių, ir
- galima prašyti taikyti neapmokestinamąją kapitalo dalį, bet tik jeigu ji neviršija [*konfidencialu*] atitinkamose sąskaitose nurodyto nusidėvėjimo.

b) Dėl ACAL (ASI pirmtakės) mokesčio bazės

- 15 1991 m. sausio 2 d. rašte *Apple* grupės mokesčių konsultantai Airijos mokesčių institucijoms pranešė apie ACAL egzistavimą ir nurodė, kad jos Airijos filialas yra atsakingas už aprūpinimą eksportui skirtomis Airijos gamintojų prekėmis.
- 16 1991 m. sausio 16 d. *Apple* grupės atstovai nusiuntė Airijos mokesčių institucijoms raštą, jame apibendrino per 1991 m. sausio 3 d. šios grupės ir šių institucijų susitikimą sudaryto susitarimo dėl ACAL apmokestinamojo pelno nustatymo sąlygas. Kaip nurodyta šiame rašte, filialo pelnas turėjo būti apskaičiuojamas remiantis 12,5 % filialo veiklos sąnaudų, neįskaitant perparduoti skirtos įrangos.
- 17 1991 m. sausio 29 d. rašte Airijos mokesčių institucijos patvirtino 1991 m. sausio 16 d. rašte išdėstytas susitarimo sąlygas.

2. Dėl 2007 m. mokesčių sprendimo

- 18 2007 m. gegužės 16 d. rašte *Apple* grupės mokesčių konsultantai pasiūlė Airijos mokesčių institucijoms peržiūrėti ASI ir AOE Airijos filialų mokesčio bazės nustatymo metodą.
- 19 Dėl ASI Airijos filialo *Apple* grupė pasiūlė, kad jam priskirtinas apmokestinamasis pelnas sudarytų [*konfidencialu*] jo veiklos sąnaudų, neįtraukiant tokių sąnaudų, kaip *Apple* grupės susijusių bendrovių į sąskaitas įtrauktos sumos ir medžiagų sąnaudos.
- 20 Dėl AOE Airijos filialo *Apple* grupė pasiūlė, kad šiam filialui priskirtinas apmokestinamasis pelnas turi būti nustatomas prie [*konfidencialu*] filialo veiklos sąnaudų, neįskaitant tokių sąnaudų, kaip *Apple* grupės susijusių bendrovių į sąskaitas įtrauktos sumos ir medžiagų sąnaudos, pridėjus sumą, lygią [*konfidencialu*] šio filialo apyvartos, atitinkančios IN grąžą, susijusią su šio filialo sukurta gamybos proceso technologija. Grupė taip pat paprašė sumažinimo už įrenginių ir pastatų „įprastai apskaičiuojamą ir leidžiamą“ nusidėvėjimą.
- 21 *Apple* grupė siūlė, kad susitarimo sąlygos abiem filialams įsigaliotų nuo 2007 m. spalio 1 d., kad jos būtų taikomos penkerius metus (jeigu nesikeis aplinkybės) ir kad vėliau būtų kasmet atnaujinamos. Ji taip pat siūlė, kad šis susitarimas galėtų būti taikomas naujiems *Apple* grupės subjektams, kurie gali būti sukurti arba pertvarkyti, jeigu jų veikla atitiks ASI ir AOE vykdomą veiklą.

- 22 2007 m. gegužės 23 d. rašte Airijos mokesčių institucijos sutiko su visais 2007 m. gegužės 16 d. rašte išdėstytais siūlymais. Šis susitarimas buvo taikomas iki 2014 m. rugsėjo 27 d., t. y. 2014 mokestinių metų pabaigos.

C. Dėl administracinės procedūros Komisijoje

- 23 2013 m. birželio 12 d. rašte Komisija paprašė Airijos pateikti jai informaciją, susijusią su mokesčių sprendimų praktika jos teritorijoje, visų pirma tų, kurie buvo priimti dėl kai kurių *Apple* grupei priklausančių subjektų, tarp jų – ASI ir AOE.
- 24 2014 m. birželio 11 d. sprendimu Komisija pradėjo SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą oficialią tyrimo procedūrą (toliau – sprendimas pradėti procedūrą) dėl ginčijamų mokesčių sprendimų, nes šie sprendimai galėjo būti valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Išnagrinėjusi, ar ginčijamuose mokesčių sprendimuose pateikti sandorių kainodaros susitarimai nukrypo nuo sąlygų, galimų nustatyti tarp savarankiškai rinkoje veikiančių subjektų, taigi, ir nuo įprastų rinkos sąlygų principo, Komisija nusprendė, kad šiais mokesčių sprendimais galėjo būti suteiktas pranašumas įmonėms, dėl kurių jie buvo priimti. Šis sprendimas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* paskelbtas 2014 m. spalio 17 d.
- 25 2014 m. rugsėjo 5 d. ir lapkričio 17 d. raštais atitinkamai Airija ir *Apple Inc.* pateikė savo pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą.
- 26 Vykstant oficialiai tyrimo procedūrai, Komisija, Airijos mokesčių institucijos ir *Apple Inc.* keitėsi informacija ir rengė susitikimus. Be to, Airija ir *Apple Inc.* pateikė dvi *ad hoc* pelno priskyrimo ASI ir AOE Airijos filialams ataskaitas, parengtas jų atitinkamų mokesčių konsultantų.

D. Dėl ginčijamo sprendimo

- 27 2016 m. rugpjūčio 30 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą dėl ginčijamų mokesčių sprendimų. Apibūdinusi teises ir faktines aplinkybes (2 skirsnis) ir administracinę procedūrą (3–7 skirsniai) Komisija sutelkė dėmesį į pagalbos buvimo analizę (8 skirsnis).
- 28 Pirma, Komisija pažymėjo, kad ginčijami mokesčių sprendimai priimti Airijos mokesčių institucijos, todėl priskirtini valstybei. Ji nusprendė: kadangi šiais sprendimais buvo sumažinta ASI ir AOE mokėtino mokesčio suma, Airija atsisakė mokestinių pajamų, ir taip buvo prarasta valstybės išteklių (ginčijamo sprendimo 221 konstatuojamoji dalis).
- 29 Antra, Komisija nusprendė, kad ASI ir AOE priklausė *Apple* grupei, veikiančiai visose valstybėse narėse, todėl ginčijami mokesčių sprendimai galėjo paveikti prekybą Europos Sąjungoje (ginčijamo sprendimo 222 konstatuojamoji dalis).
- 30 Trečia, Komisija pažymėjo, kad ginčijamais mokesčių sprendimais sumažinta ASI ir AOE mokesčių bazė, skirta pelno mokesčiui Airijoje nustatyti, todėl šiais sprendimais toms dviem bendrovėms buvo suteiktas pranašumas (ginčijamo sprendimo 223 konstatuojamoji dalis).

- 31 Be to, kadangi, kaip nurodo Komisija, ginčijami mokesčių sprendimai buvo priimti tik dėl ASI ir AOE, buvo galima preziumuoti atrankų jų pobūdį. Vis dėlto dėl išsamumo Komisija konstatavo, kad šiais mokesčių sprendimais nukrypta nuo atitinkamo referencinio pagrindo, kuris apibūdinamas kaip įprastos pelno apmokestinimo Airijoje taisyklės (ginčijamo sprendimo 224 konstatuojamoji dalis).
- 32 Ketvirta, Komisija pažymėjo, kad ginčijamais mokesčių sprendimais sumažinta ASI ir AOE mokėtino mokesčio suma, todėl jais sustiprinta šių dviejų bendrovių konkurencinė padėtis ir dėl to galėjo būti iškraipyta konkurencija arba kilti jos iškraipymo galimybė (ginčijamo sprendimo 222 konstatuojamoji dalis).

1. Dėl atrankiojo pranašumo buvimo

- 33 Siekdama įrodyti atrankų pranašumą šioje byloje nagrinėjamu atveju, ginčijamo sprendimo 8.2 skirsnyje Komisija rėmėsi jurisprudencijoje įtvirtinta trijų etapų analize. Pirmiausia ji nustatė referencinį pagrindą ir pagrindė įprastų rinkos sąlygų principo taikymą. Tada nagrinėjo atrankiojo pranašumo buvimą dėl nukrypimo nuo referencinio pagrindo. Iš esmės remdamasi pagrindiniais, papildomais ir alternatyviais motyvais Komisija nusprendė, kad ginčijami mokesčių sprendimai leido ASI ir AOE sumažinti mokesčio, kuriuo jos turėjo būti apmokestintos Airijoje, sumą šių sprendimų galiojimo laikotarpiu, t. y. 1991–2014 m. (toliau – bylai reikšmingas laikotarpis), ir kad dėl mokesčio sumos sumažinimo šios bendrovės įgijo pranašumą kitų panašioje padėtyje esančių bendrovių atžvilgiu. Galiausiai Komisija nurodė, kad nei Airija, nei *Apple Inc.* nepateikė argumentų, susijusių su šio atrankiojo pranašumo pateisinimu.

a) Dėl referencinio pagrindo

- 34 Ginčijamo sprendimo 227–243 konstatuojamosiose dalyse Komisija konstatavo, kad referencinį pagrindą sudaro įprastinės Airijos pelno apmokestinimo taisyklės, kurių tikslas – apmokestinti visų bendrovių, privalančių Airijoje mokėti mokesťį, pelną. Komisija nusprendė, kad integruotų ir neintegruotų bendrovių teisinė ir faktinė padėtis šio tikslo požiūriu yra panaši. Taigi, 1997 m. *Taxes Consolidation Act* (Mokesčių konsolidavimo įstatymas, toliau – TCA 97) 25 straipsnis, kuriame numatytas bendrovių nerezidenčių prekybos pajamų, jų tiesiogiai ar netiesiogiai gautų per Airijoje veikiančią filialą, apmokestinimas, turi būti laikomas sudedamąja šio referencinio pagrindo dalimi, o ne atskiru referenciniu pagrindu.

b) Dėl įprastų rinkos sąlygų principo

- 35 Ginčijamo sprendimo 244–263 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad iš TCA 97 25 straipsnio ir iš šios nuostatos tikslo matyti, kad šią nuostatą, kurioje nepateikiama jokių gairių dėl to, kaip turi būti nustatytas Airijos filialo apmokestinamasis pelnas, reikia taikyti tik naudojant pelno priskyrimo metodą. Šiuo klausimu ji pažymėjo, kad SESV 107 straipsnio 1 dalyje reikalaujama šį metodą grįsti įprastų rinkos sąlygų principu, neatsižvelgiant į tai, ar konkreti valstybė narė įprastų rinkos sąlygų principą yra įtraukusi į savo nacionalinės teisės sistemą. Komisija šį argumentą grindė dviem prielaidomis. Pirmą, ji priminė, kad visos valstybės narės nustatytos mokesčių priemonės privalo atitikti Sąjungos valstybės pagalbos taisykles. Antra, ji nurodė, kad pagal 2006 m. birželio 22 d. Sprendimą *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416) mokesčio bazės sumažinimas mokesčių priemonėmis, kuriomis patvirtinama, kad, vykdant sandorius grupės viduje, mokesčių mokėtojas

gali taikyti sandorių kainodarą, neatitinkančią kainų, taikomų įprastomis rinkos sąlygomis tarp nepriklausomų bendrovių, tokiam mokesčių mokėtojų suteikiamas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

- 36 Taigi Komisija teigė, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra pamatinis kriterijus nustatant, ar integruotajai bendrovei dėl mokesčių priemonės, kuria nustatoma šios bendrovės sandorių kainodara, todėl ir jos mokesčio bazė, suteikiamas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Šiuo principu siekiama užtikrinti, kad sandoriai grupės viduje mokesčių tikslais būtų vertinami taip pat, kaip ir sandoriai tarp savarankiškų, grupei nepriklausančių bendrovių. Jo taikymas leidžia išvengti nevienodo bendrovių, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, vertinimo, atsižvelgiant į įprastinės pelno apmokestinimo sistemos tikslą apmokestinti visų šio mokesčio taikymo srities priklausančių bendrovių pelną.
- 37 Dėl Europos ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) nustatytų principų Komisija nurodė, kad šie principai mokesčių institucijoms yra tik naudingos gairės, kaip užtikrinti, kad pelno priskyrimo ir sandorių kainodaros metodai duotų rezultatų, atitinkančių rinkos sąlygas.

c) Dėl pagrindinių Komisijos motyvų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimu dėl pelno, gauto iš ASI ir AOE turimų IN licencijų, nepriskyrimo Airijos filialams

- 38 Ginčijamo sprendimo 265–321 konstatuojamosiose dalyse Komisija pirmiausia nurodė, jog dėl to, kad Airijos mokesčių institucijos ginčijamuose mokesčių sprendimuose rėmėsi prielaida, kad ASI ir AOE turimos *Apple* grupės IN licencijos turi būti priskirtos ne Airijoje esantiems subjektams, metinis ASI ir AOE Airijoje apmokestinamas pelnas nustatomas taip, kad neatitinka apytikrio, bet patikimo rezultato, gaunamo laikantis įprastų rinkos sąlygų principo.
- 39 Iš esmės Komisija nusprendė, kad ASI ir AOE turimos IN licencijos, naudojamos perkant, gaminant, parduodant ir platinant *Apple* grupės produktus ne Amerikos žemyne, reikšmingai padidino šių dviejų bendrovių pelną.
- 40 Taigi Komisija priekaištavo Airijos mokesčių institucijoms klaidingai priskyrus ASI ir AOE buveinėms turtą, funkcijas ir riziką, nors šios buveinės nebuvo fiziškai įsteigtos ir neturėjo darbuotojų ne Airijos teritorijoje. Konkrečiau dėl funkcijų, susijusių su IN licencijomis, Komisija teigė, kad jų negalėjo vykdyti vien ASI ir AOE valdyba, nedalyvaujant darbuotojams šių bendrovių buveinėse. Šiuo klausimu ji pažymėjo, kad jai pateiktuose valdybos posėdžių protokoluose nėra nuorodų į diskusijas ir sprendimus dėl IN. Taigi, Komisijos teigimu, kadangi ASI ir AOE buveinės negalėjo nei kontroliuoti, nei valdyti *Apple* grupės IN licencijų, šioms buveinėms įprastomis rinkos sąlygomis neturėjo būti priskirtas pelnas, gautas dėl šių licencijų naudojimo. Vadinasi, šis pelnas turėjo būti priskirtas ASI ir AOE filialams, kurie vieninteliai galėjo veiksmingai vykdyti ASI ir AOE prekybos veiklai labai svarbias funkcijas, siejamas su *Apple* grupės IN.
- 41 Taigi nepriskirdamos ASI ir AOE filialams pelno, gauto iš *Apple* grupės IN, ir taip nesilaikydamos įprastų rinkos sąlygų principo Airijos mokesčių institucijos suteikė pranašumą ASI ir AOE, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, sumažindamos jų atitinkamą metinį apmokestinamąjį pelną. Kaip konstatavo Komisija, šis pranašumas buvo atrankusis, nes buvo sumažinta ASI ir AOE mokesčių našta Airijoje, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitinka kainas, rinkoje nustatomas taikant įprastų jos sąlygų principą. Galiausiai Komisija pridūrė, kad taikant EBPO patvirtintą metodą dėl pelno priskyrimo nuolatinei buveinei (toliau – EBPO patvirtintas metodas) galima daryti panašią išvadą.

d) Dėl papildomų Komisijos motyvų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimu netinkamai pasirinkus pelno priskyrimo ASI ir AOE Airijos filialams metodus

- 42 Papildomai ginčijamo sprendimo 325–360 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad net jei Airijos mokesčių institucijos turėjo teisę ASI ir AOE turimas *Apple* grupės IN licencijas priskirti ne Airijoje esantiems subjektams, ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtintas pelno priskyrimo metodas lėmė tai, kad bet kuriuo atveju metinis ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas nebuvo nustatytas taip, kad atitiktų apytikrį, bet patikimą taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą. Komisija nusprendė, kad šie metodai buvo pagrįsti netinkamai pasirinkta metodika ir dėl to buvo sumažinta ASI ir AOE mokėtino mokesčio suma, palyginti su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas pagal įprastines Airijos pelno apmokestinimo taisykles nustatomas pagal kainas, dėl kurių rinkoje deramasi taikant įprastų rinkos sąlygų principą. Taigi, Komisijos teigimu, ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinus tokius metodus, ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

e) Dėl alternatyvių Komisijos motyvų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimu nukrypęs nuo TCA 97 25 straipsnyje nustatyto referencinio pagrindo

- 43 Pateikdama alternatyvius motyvus Komisija ginčijamo sprendimo 369–403 konstatuojamosiose dalyse teigė, kad net jei referencinį pagrindą sudaro tik TCA 97 25 straipsnis, ginčijamais mokesčių sprendimais ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas, sumažinant jų mokesčio bazę Airijoje. Pirma, Komisija manė, kad TCA 97 25 straipsnio taikymas Airijoje grindžiamas įprastų rinkos sąlygų principu. Vis dėlto šioje byloje nagrinėjamu atveju Komisija įrodė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo nukrypta nuo apytikrio, bet patikimo rezultato, atitinkančio rinkoje taikant įprastų jos sąlygų principą gaunamą rezultatą, todėl ASI ir AOE buvo suteiktas ekonominis pranašumas. Antra, bet kuriuo atveju Komisija nurodė, kad net jei būtų laikoma, kad TCA 97 25 straipsnio taikymas negrindžiamas įprastų rinkos sąlygų principu, reikėtų daryti išvadą, kad Airijos mokesčių institucijos ginčijamus mokesčių sprendimus priėmė savo nuožiūra, netaikydamos objektyvių kriterijų, susijusių su Airijos mokesčių sistema, todėl šiais sprendimais ASI ir AOE buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

f) Komisijos išvada dėl atrankiojo pranašumo buvimo

- 44 Komisija nusprendė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo sumažintos prievolės, kurios įprastai būtų tekusios ASI ir AOE vykdant įprastą veiklą, todėl reikėjo konstatuoti, kad tais sprendimais šioms dviem bendrovėms buvo suteikta veiklos pagalba. Vis dėlto ji manė, jog dėl to, kad ASI ir AOE priklausė tarptautinei *Apple* grupei ir kad ši grupė turi būti laikoma vienu ekonominiu vienetu, kaip tai suprantama pagal jurisprudenciją, valstybės pagalbą, Airijos suteiktą ginčijamais mokesčių sprendimais, gavo visa ši grupė (ginčijamo sprendimo 8.3 ir 8.4 skirsniai).

2. Dėl pagalbos nesuderinamumo, neteisėtumo ir susigrąžinimo

- 45 Komisija pažymėjo, kad šios pagalbos priemonės yra nesuderinamos su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalies c punktą, o kadangi apie jas nebuvo iš anksto pranešta, tai yra neteisėta valstybės pagalba, suteikta pažeidžiant SESV 108 straipsnio 3 dalį (ginčijamo sprendimo 8.5 ir 9 skirsniai).

- 46 Galiausiai Komisija nurodė, kad Airija turi susigrąžinti pagal ginčijamus mokesčių sprendimus suteiktą pagalbą už laikotarpį nuo 2003 m. birželio 12 d., t. y. nuo dienos, nuo kurios jai netaikoma senatis ir ji laikoma „nauja“ pagalba, iki 2014 m. rugsėjo 27 d., kai šie mokesčių sprendimai nustojo galioti. Ji pažymėjo, kad susigrąžintina suma turi būti apskaičiuota palyginus faktiškai sumokėtus mokesčius ir sumą, kuri turėjo būti sumokėta, jei, nesant ginčijamų mokesčių sprendimų, būtų taikytos įprastos apmokestinimo taisyklės (ginčijamo sprendimo 11 skirsnis).
- 47 Atsakydama į argumentus, susijusius su Airijos ir *Apple Inc.* procesinių teisių pažeidimu per administracinę procedūrą, Komisija nurodė, kad jos tyrimo dėl valstybės pagalbos buvimo aprėptis nuo sprendimo pradėti procedūrą iki ginčijamo sprendimo priėmimo nepasikeitė, todėl šių teisių buvo visiškai paisoma (ginčijamo sprendimo 10 skirsnis).

II. Procesas Bendrajame Teisme

- 48 2016 m. lapkričio 9 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Airijos ieškinį byloje T-778/16 dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.
- 49 2016 m. gruodžio 19 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo ASI ir AOE ieškinį byloje T-892/16 dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.
- 50 2017 m. birželio 28 d. sprendimu Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas patenkino Airijos prašymą leisti įstoti į bylą palaikyti ASI ir AOE reikalavimų byloje T-892/16.
- 51 2017 m. liepos 19 d. nutartimis Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas patenkino, pirma, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Lenkijos Respublikos prašymus leisti įstoti į bylą palaikyti atitinkamai Airijos ir Komisijos reikalavimų byloje T-778/16 ir, antra, ELPA priežiūros institucijos prašymą leisti įstoti į bylą palaikyti Komisijos reikalavimų byloje T-892/16.

III. Skundžiamas sprendimas

- 52 Nusprendęs, kad dėl bylų tarpusavio ryšio reikia sujungti bylas T-778/16 ir T-892/16, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas (skundžiamo sprendimo 87 punktas), Bendrasis Teismas pažymėjo, kad grįsdamos atitinkamus ieškinius Airija ir ASI ir AOE pateikė atitinkamai devynis ir keturiolika pagrindų, kurių didžioji dalis sutampa.
- 53 Pirmiausia Bendrasis Teismas, nagrinėdamas ginčijamo sprendimo teisėtumą, priminė, kad atlikdama valstybės pagalbos kontrolę ir norėdama patikrinti, ar ginčijami mokesčių sprendimai yra valstybės pagalba, Komisija turi įrodyti, kad įvykdytos valstybės pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimo sąlygos ir, be kita ko, kad šie mokesčių sprendimai suteikė atrankųjį pranašumą (skundžiamo sprendimo 100 ir 101 punktai).
- 54 Konkrečiai jau nagrinėdamas nurodytus pagrindus Bendrasis Teismas, pirma, atmetė aštuntąjį pagrindą byloje T-778/16 ir keturioliktąjį pagrindą byloje T-892/16, susijusius su tuo, kad Komisija viršijo jai suteiktus įgaliojimus ir kišosi į valstybių narių kompetenciją (skundžiamo sprendimo 103–123 punktai). Tuo remdamasis Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad atsižvelgiant į tai, jog Komisija, vykdydama valstybės pagalbos kontrolę, turi kompetenciją nagrinėti, ar ginčijami mokesčių sprendimai yra tokia pagalba, reikia išanalizuoti Airijos, ASI ir

AOE pagrindus, kuriais siekiama užginčyti kiekvieno ginčijamame sprendime Komisijos pateikto motyvavimo, kuriuo siekta įrodyti atrankiojo pranašumo buvimą šioje byloje nagrinėjamu atveju, etapo pagrįstumą (skundžiamo sprendimo 124 punktas).

- 55 Antra, Bendrasis Teismas išnagrinėjo pagrindus, susijusius su klaidomis, padarytomis Komisijai pateikiant pagrindinius motyvus (skundžiamo sprendimo 125–313 punktai).
- 56 Pirmiausia jis atmetė kaip nepagrįstus priekaištus, susijusius, pirma, su pranašumo ir atrankumo kriterijų bendru nagrinėjimu (skundžiamo sprendimo 133–139 punktai) ir, antra, su ginčijamame sprendime apibrėžtu referenciniu pagrindu (skundžiamo sprendimo 140–164 punktai).
- 57 Be to, atsižvelgęs į tai, kad ginčijamame sprendime apibrėžtas referencinis pagrindas, t. y. įprastinės Airijos bendrovių pelno apmokestinimo taisyklės, apima, be kita ko, TCA 97 25 straipsnio nuostatas, Bendrasis Teismas nusprendė, kad reikia išanalizuoti Airijos, ASI ir AOE priekaištus dėl Komisijos pateikto šių nuostatų aiškinimo (skundžiamo sprendimo 165 punktas).
- 58 Bendrasis Teismas paneigė pagrindinius Komisijos motyvus dėl pranašumo buvimo dėl dviejų priežasčių.
- 59 Pirma, Bendrasis Teismas pažymėjo, kad pateikdama pagrindinius motyvus Komisija padarė klaidų dėl TCA 97 25 straipsnio taikymo (skundžiamo sprendimo 187 punktas), įprastų rinkos sąlygų principo (to sprendimo 229 punktas) ir EBPO patvirtinto metodo (to sprendimo 244 ir 245 punktai). Tuo remdamasis Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad pagrindiniai Komisijos motyvai grindžiami klaidingais įprasto apmokestinimo pagal šioje byloje taikytiną Airijos mokesčių teisę vertinimais.
- 60 Antra, Bendrasis Teismas pritarė ieškovių pateiktiems priekaištams, išnagrinėtiems „[i]šsamumo sumetimais“, dėl Komisijos atlikto faktinių aplinkybių vertinimo, susijusio su veikla *Apple* grupėje (skundžiamo sprendimo 250 punktas). Jis nusprendė, kad šioje byloje Komisija neįrodė, kad, atsižvelgiant, pirma, į ASI ir AOE Airijos filialų faktiškai vykdomą veiklą ir funkcijas ir, antra, strateginius sprendimus, priimtus ir įgyvendinamus ne šiuose filialuose, šiems filialams turėjo būti priskirtas *Apple* grupės pelnas, gautas iš IN licencijų, siekiant nustatyti ASI ir AOE metinį apmokestinamąjį pelną Airijoje (skundžiamo sprendimo 310 ir 311 punktai). Tokiomis aplinkybėmis Bendrasis Teismas nurodė, pirma, ASI ir AOE Airijos filialų vykdomą ribotą veiklą, apibūdintą ginčijamame sprendime, ir, antra, *Apple Inc.* vadovų ir darbuotojų (to sprendimo 255–302 punktai) ir ASI ir AOE direktorių (to sprendimo 301 ir 303–309 punktai) ne šiuose filialuose priimamus ir įgyvendinamus strateginius sprendimus.
- 61 Trečia, kiek tai susiję su papildomais Komisijos motyvais, susijusiais su pranašumo buvimu, Bendrasis Teismas pritarė priekaištams, pateiktiems dėl, pirma, Komisijos išvadų, susijusių su klaidingu ASI ir AOE Airijos filialų pasirinkimu kaip vertinamų šalių taikant pelno priskyrimo metodus, kuriais buvo grindžiami ginčijami mokesčių sprendimai (skundžiamo sprendimo 328–351 punktai), antra, dėl Komisijos išvadų dėl metodologinės klaidos, susijusios su veiklos sąnaudų pasirinkimu kaip ASI ir AOE Airijos filialų pelno dydžio rodiklio (to sprendimo 352–417 punktai), ir, trečia, dėl Komisijos išvadų dėl metodologinės klaidos, susijusios su gražos dydžiais, kuriems buvo pritarta ginčijamuose mokesčių sprendimuose (to sprendimo 418–478 punktai). Bendrasis Teismas pažymėjo, kad nors nustatyti ASI ir AOE apmokestinamojo

pelno apskaičiavimo metodo trūkumai rodo mokesčių sprendimų spragas ir tam tikrą nenuoseklumą, šių trūkumų savaime nepakanka pranašumui, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, įrodyti (skundžiamo sprendimo 479 punktas).

- 62 Galiausiai, ketvirta, Bendrasis Teismas nusprendė, kad Airijos, ASI ir AOE pateikti pagrindai, susiję su tuo, kad pateikdama alternatyvius motyvus Komisija šioje byloje neįrodė atrankiojo pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimo, turi būti pripažinti pagrįstais, nesant reikalo nagrinėti priekaištų, grindžiamų esminių procedūrinių reikalavimų ir teisės būti išklausytam pažeidimu, kuriuos ASI ir AOE pateikė dėl Komisijos vertinimų, susijusių su šiais motyvais (skundžiamo sprendimo 486–504 punktai).
- 63 Atsižvelgdamas į šiuos argumentus Bendrasis Teismas, manydamas, kad Komisijai nepavyko pakankamai teisiškai įrodyti pranašumo pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį buvimo, panaikino visą ginčijamą sprendimą, neišnagrinėjęs kitų Airijos, ASI ir AOE nurodytų pagrindų ir priekaištų, nurodė Komisijai padengti savo ir ieškovių bylinėjimosi išlaidas byloje T-778/16 ir T-892/16 ir nusprendė, kad Airija byloje T-892/16, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Lenkijos Respublika ir ELPA priežiūros institucija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

IV. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių apeliacinėje byloje reikalavimai

- 64 2020 m. rugsėjo 25 d. Komisija pateikė šį apeliacinį skundą.
- 65 2023 m. balandžio 23 d. raštu ASI ir AOE advokatai informavo Teisingumo Teismą, kad, įvykus susijungimui, pagal Airijos teisę nuo 2023 m. balandžio 2 d. AOI perėmė AOE. Taigi, AOI pakeitė AOE kaip šios bylos šalį.
- 66 Apeliaciniame skunde Komisija Teisingumo Teismo prašo:
- panaikinti skundžiamą sprendimą,
 - atmesti pirmąjį–ketvirtąjį ir aštuntąjį pagrindus byloje T-778/16 ir pirmąjį–penktąjį, aštuntąjį ir keturioliktąjį pagrindus byloje T-892/16,
 - grąžinti bylą Bendrajam Teismui, kad jis išnagrinėtų dar nenagrinėtus ieškinio pagrindus,
 - atidėti bylinėjimosi išlaidų pirmojoje ir apeliacinėje instancijose klausimo nagrinėjimą.
- 67 Airija Teisingumo Teismo prašo:
- atmesti apeliacinį skundą kaip nepriimtina ir (arba) nepagrįstą ir
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi šioje byloje išlaidas.
- 68 ASI ir AOI Teisingumo Teismo prašo:
- atmesti apeliacinį skundą ir
 - priteisti iš Komisijos jų bylinėjimosi išlaidas.

- 69 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Teisingumo Teismo prašo:
- atmesti apeliacinį skundą ir
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi šioje byloje išlaidas.
- 70 ELPA priežiūros institucija Teisingumo Teismo prašo:
- patenkinti visą apeliacinį skundą,
 - grąžinti bylą Bendrajam Teismui, kad jis išnagrinėtų dar nenagrinėtus pagrindus, ir
 - atidėti bylinėjimosi išlaidų pirmojoje ir apeliacinėje instancijose klausimo nagrinėjimą.

V. Dėl apeliacinio skundo

- 71 Grįsdama savo apeliacinį skundą Komisija nurodo du pagrindus. Pirmasis pagrindas susijęs su skundžiamo sprendimo motyvais, kuriais remdamasis Bendrasis Teismas nusprendė, kad pagrindiniai motyvai, kuriais remdamasi Komisija padarė išvadą, kad buvo suteiktas pranašumas, yra klaidingi. Antrasis pagrindas susijęs su skundžiamo sprendimo motyvais dėl Komisijos papildomų motyvų nagrinėjimo.

A. Pirminės pastabos

- 72 Komisija teigia, kad apeliacinis skundas iš esmės susijęs su klausimu, ar Bendrasis Teismas galėjo atsižvelgti į *Apple Inc.* vykdomas funkcijas, kai atmetė ginčijamame sprendime padarytas išvadas, kad ginčijamais mokesčių sprendimais ASI ir AOE buvo suteiktas pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Remdamasis *Apple Inc.* vykdomomis funkcijomis, kad atmetų šias išvadas, Bendrasis Teismas pažeidė pagrindinius mokesčių principus ir taisykles, kurios sukonkretina šiuos principus, ir taip, pažeisdamas šią nuostatą, klaidingai taikė sąvoką „pranašumas“. Dublike Komisija patikslino, kad nors Bendrasis Teismas patvirtino tinkamą teisinį kriterijų, grindžiamą ASI ir AOE funkcijų palyginimu su jų filialų funkcijomis, ir konstatavo pranašumo buvimą pagal šią nuostatą, jis taikė kitokį ir klaidingą kriterijų, grindžiamą šių filialų ir *Apple Inc.* filialų funkcijų palyginimu, ir atmetė ginčijamame sprendime padarytas išvadas dėl pranašumo buvimą.
- 73 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungos teisėje nesuderintose srityse, nėra pašalintos iš SESV nuostatų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities. Vadinas, valstybės narės neturi patvirtinti jokių mokestinių priemonių, kurios gali būti laikomos su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 104 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 74 Šiuo klausimu suformuotoje jurisprudencijoje nustatyta, jog tam, kad nacionalinę priemonę būtų galima kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti tenkinamos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirma, turi būti valstybės intervencija arba parama, suteikta panaudojant valstybės išteklius. Antra, ji turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, priemonė turi suteikti atrankųjį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji

turi iškraipyti konkurenciją arba kelti tokią grėsmę (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 105 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 75 Dėl atrankiojo pranašumo sąlygos pažymėtina, kad ją taikant reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į tą sistemą siekiamą tikslą, yra panaši ir kurioms dėl to taikomas skirtingas požiūris, iš esmės galintis būti kvalifikuojamas kaip diskriminacinis (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 106 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 76 Kad nacionalinę mokesčių priemonę galėtų kvalifikuoti kaip „atrankiąją“, Komisija turi, pirma, apibrėžti atitinkamoje valstybėje narėje taikomą referencinę sistemą, t. y. „įprastą“ mokesčių sistemą, ir, antra, įrodyti, kad nagrinėjama mokestinė priemonė nukrypstama nuo referencinės sistemos, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šią sistemą siekiamą tikslą, yra panaši. Vis dėlto sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, kuriomis diferencijuojamos įmonės, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į nagrinėjamos teisinės sistemos tikslą, yra panaši, ir kurios dėl to yra *a priori* atrankiosios, jeigu atitinkama valstybė narė, trečia, įrodo, jog ši diferenciacija pateisinama, nes atsiranda dėl sistemos, pagal kurią tos priemonės taikomos, pobūdžio ar struktūros (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 107 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 77 Referencinio pagrindo nustatymas yra ypač svarbus mokesčių priemonių atveju, nes ekonominio pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimas gali būti nustatytas tik jas palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 108 punktą).
- 78 Siekiant nustatyti visas įmones, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, pirma reikia apibrėžti teisinę sistemą, kuria siekiamo tikslo atžvilgiu prireikus turi būti nagrinėjama, ar pranašumą iš nagrinėjamos priemonės gaunančių ir jo negaunančių įmonių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 109 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 79 Vertinant mokestinės priemonės atrankųjį pobūdį svarbu, kad bendra mokesčių sistema arba atitinkamoje valstybėje narėje taikoma referencinė sistema būtų teisingai identifikuota Komisijos sprendime ir išnagrinėta teismo, kuriam pateiktas skundas dėl to identifikavimo. Kadangi referencinės sistemos nustatymas yra lyginamojo tyrimo, kuris turi būti atliktas vertinant atrankųjį pobūdį, atskaitos taškas, dėl per šį nustatymą padarytos klaidos visa su atrankiuoju pobūdžiu susijusios sąlygos analizė neišvengiamai tampa klaidinga (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 110 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 80 Tokiomis aplinkybėmis reikia, pirma, pažymėti, kad referencinio pagrindo nustatymas, kuris turi būti atliktas po rungimosi principu grindžiamų diskusijų su atitinkama valstybe nare, turi būti pagrįstas objektyviu pagal šios valstybės nacionalinę teisę taikytinų teisės normų turinio, formuluočių ir konkretaus poveikio tyrimu (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 111 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 81 Antra, srityse, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra nesuderinta, mokesčio sudedamąsias savybes, iš principo apibrėžiančias referencinę sistemą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, kuria remiantis reikia analizuoti su atrankiuoju pobūdžiu susijusią sąlygą, nustato būtent atitinkama valstybė narė, įgyvendindama savo kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje ir nepažeisdama šioje srityje turimos autonomijos. Tai, be kita ko, taikoma mokesčio bazės, apmokestinimo momento ir galimų su juo susijusių neapmokestinimo atvejų nustatymui (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 112 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 82 Darytina išvada, kad siekiant nustatyti referencinę sistemą tiesioginių mokesčių srityje reikia atsižvelgti tik į atitinkamoje valstybėje narėje taikytiną nacionalinę teisę, o pats toks nustatymas yra būtina išankstinė sąlyga siekiant įvertinti ne tik pranašumo buvimą, bet ir tai, ar jis yra atrankiojo pobūdžio (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 113 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 83 Vis dėlto ši išvada neturi įtakos galimybei konstatuoti, kad pats referencinis pagrindas, išplaukiantis iš nacionalinės teisės, yra nesuderinamas su Sąjungos teise valstybės pagalbos srityje, nes nagrinėjama mokesčių sistema buvo sukurta pagal akivaizdžiai diskriminuojančius kriterijus, kuriais siekta apeiti šią teisę (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 114 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 84 Šiuo atveju ginčijamame sprendime Komisija nesirėmė aplinkybe, kad nagrinėjama mokesčių sistema buvo sukurta pagal akivaizdžiai diskriminuojančius kriterijus, kuriais siekiama apeiti Sąjungos teisėje valstybės pagalbos srityje taikomus principus, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo pirmesniame punkte primintą jurisprudenciją.
- 85 Pateikdama pagrindinius motyvus ši institucija nusprendė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais, kurių tikslas buvo pagal 1997 m. TCA 25 straipsnį nustatyti Airijos bendrovių nerezidenčių ASI ir AOE apmokestinamąjį pelną, Airijos mokesčių institucijos šioms bendrovėms suteikė pranašumą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, sumažindamos jų metinį apmokestinamąjį pelną, nes šių bendrovių filialams nepriskyrė pelno, gauto iš *Apple* grupės IN, o tai neatitiko įprastų rinkos sąlygų principo. Subsidiariai Komisija nusprendė, kad net darant prielaidą, jog Airijos mokesčių institucijos turėjo teisę šį pelną priskirti bendrovėms už Airijos ribų, ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinti pelno priskyrimo metodai bet kuriuo atveju lėmė tai, kad ASI ir AOE apmokestinamasis metinis pelnas Airijoje nukrypo nuo apytikrio, bet patikimo rezultato, atitinkančio rinkoje taikant įprastų jos sąlygų principą gaunamą rezultatą.
- 86 Apeliacinį skundą reikia nagrinėti atsižvelgiant būtent į šias pirmines pastabas.

B. Dėl pirmojo pagrindo, grindžiamo klaidomis vertinant pagrindinius motyvus, susijusius su pranašumo buvimu

- 87 Pirmajame apeliacinio skundo pagrinde Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas padarė kelias klaidas, kai atmetė jos pagrindinius motyvus dėl ginčijamame sprendime nustatyto pranašumo buvimo. Šį pagrindą sudaro trys dalys.
- 88 Iš karto reikėtų priminti, kad pateikdama pagrindinius motyvus Komisija iš esmės teigė, jog dėl to, kad ASI ir AOE buveinės negalėjo nei kontroliuoti, nei valdyti *Apple* grupės IN licencijų, šioms buveinėms „įprastomis rinkos sąlygomis“ neturėjo būti priskirtas pelnas, gautas dėl šių licencijų

naudojimo. Vadinasi, šis pelnas turėjo būti priskirtas ASI ir AOE filialams, kurie, jos nuomone, vieninteliai būtų galėję veiksmingai vykdyti funkcijas, siejamas su *Apple* grupės IN, kurios buvo labai svarbios ASI ir AOE prekybos veiklai. Taigi Komisija nusprendė, kad ginčijamuose mokesčių sprendimuose Airijos valdžios institucijos klaidingai pripažino, jog visos *Apple* grupės IN licencijos ir iš jų gautas pelnas turi būti priskiriamas bendrovėms ne Airijoje, t. y. ASI ir AOE buveinėms, nepatikrinusios, ar pagal TCA 97 25 straipsnį visos šios licencijos ir pelnas, o galbūt jų dalis, turi būti priskirti šių bendrovių Airijos filialams.

- 89 Taigi, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 265–321 konstatuojamųjų dalių, pagrindiniai Komisijos motyvai grindžiami prielaida, kad, siekiant teisingai paskirstyti pelną pagal atskiro subjekto metodą ir šioje nuostatoje įtvirtintą įprastų rinkos sąlygų principą, kompetentingos Airijos valdžios institucijos turėjo patikrinti, ar visas pelnas, gautas naudojant ASI ir AOE priklausančias *Apple* grupės IN licencijas, ar jo dalis neturėjo būti priskirti jų Airijos filialams. Kadangi nebuvo atlikti pagal šią nuostatą reikalaujami patikrinimai, Komisijos nuomone, sumažėjo šių bendrovių mokesčių našta, ir tai joms suteikė atrankų pranašumą.
- 90 Komisija šią išvadą padarė konstatavusi, be kita ko, kad, nors nebuvo jokių įrodymų, jog ASI ir AOE buveinės priėmė sprendimus ar vykdė funkcijas, susijusias su *Apple* grupės IN licencijomis, ar net galėjo tai daryti (ginčijamo sprendimo 281–293 konstatuojamosios dalys), Airijos filialai vykdė kelias funkcijas, kurioms šių licencijų naudojimas buvo labai svarbus (šio sprendimo 294–304 konstatuojamosios dalys). Komisija savo sprendime pripažįsta, kad pagrindines su *Apple* grupės IN susijusias funkcijas vykdė *Apple Inc.* arba kaip *Apple* grupės patronuojančioji bendrovė, arba pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą, tačiau ji paaiškina, kad ši aplinkybė neturi reikšmės ASI ir AOE pelno paskirstymui tarp jų buveinių ir atitinkamų filialų, nes būtent jo paskirstymas yra reikšmingas atsižvelgiant į taikytiną referencinį pagrindą (ginčijamo sprendimo 308–318 konstatuojamosios dalys).
- 91 Bendrasis Teismas atmetė šiuos pagrindinius motyvus dėl dviejų priežasčių, kurios, kaip matyti iš skundžiamo sprendimo 312 punkto, susijusios, pirma, su Komisijos atliktais įprasto apmokestinimo pagal šioje byloje taikytiną Airijos mokesčių teisę vertinimais, kurie nurodyti apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirmoje dalyje, ir, antra, su Komisijos atliktais veiklos *Apple* grupėje vertinimais, kurie nurodyti apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antroje ir trečioje dalyse.
- 92 Konkrečiau kalbant, Bendrasis Teismas nusprendė, kad:
- Komisija, manydama, jog *Apple* grupės IN licencijos turėjo būti automatiškai priskirtos filialams dėl to, kad ASI ir AOE neturėjo nei darbuotojų, nei buvo fiziškai įsteigtos už Airijos filialų ribų, priskyrė pelną „atmetimo būdu“, neteisingai įvertino šių bendrovių veiklą Airijoje ir savo argumentus grindė klaidingu įprasto apmokestinimo pagal Airijos teisę vertinimu (skundžiamo sprendimo 166–249 punktai),
 - ASI ir AOE filialai Airijoje nekontroliavo *Apple* grupės IN licencijų ir negaudavo pelno, nors, Komisijos nuomone, jo gavo (skundžiamo sprendimo 251–295 punktai), ir
 - ASI ir AOE susitarimai ir veikla už Airijos ribų rodo, kad šios bendrovės galėjo plėtoti ir valdyti *Apple* grupės IN ir gauti pelno už Airijos ribų, todėl šis pelnas neturėjo būti apmokestinamas Airijoje (skundžiamo sprendimo 296–311 punktai).

1. Dėl pirmojo pagrindo pirmos dalies

a) Šalių argumentai

- 93 Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirmoje dalyje Komisija tvirtina, jog nusprendęs, kad ji atliko analizę „atmetimo būdu“, Bendrasis Teismas skundžiamame sprendime padarė teisės klaidą, procesinį pažeidimą ir nepateikė motyvų.
- 94 Pirma, Komisija teigia, kad skundžiamo sprendimo 125, 183–187, 228, 242, 243 ir 249 punktuose Bendrasis Teismas klaidingai aiškino ginčijamą sprendimą, kai nusprendė, kad jos pagrindiniai motyvai dėl pranašumo buvimo grindžiami tik tuo, kad ASI ir AOE buveinės neturėjo darbuotojų ir nebuvo fiziškai įsteigtos, taip pat ji nemėgino įrodyti, jog Airijos filialai iš tikrųjų vykdė funkcijas ir dėl to jiems turi būti priskirtas pelnas, gautas iš ASI ir AOE turimų *Apple* grupės IN licencijų.
- 95 Komisija pabrėžia, kad, priešingai, nei teigia Bendrasis Teismas, ginčijamame sprendime ji neatliko analizės „atmetimo būdu“, kad pagrįstų pagrindinius motyvus dėl pranašumo buvimo. Kaip matyti iš to sprendimo struktūros ir turinio, priešingai, ji aiškiai išnagrinėjo ASI ir AOE buveinių ir Airijos filialų faktiškai vykdomas funkcijas, susijusias su šių bendrovių turimomis *Apple* grupės IN licencijomis, kad pagrįstų iš šių licencijų gauto pelno priskyrimą šiems filialams mokesčio tikslais. Iš pačių skundžiamo sprendimo 255–295 punktų matyti, kad Komisija išnagrinėjo tų filialų faktiškai vykdomas funkcijas, kiek tai susiję su *Apple* grupės IN licencijomis. Nors Bendrasis Teismas galėjo nesutikti su jos vertinimu, kad Airijos filialų vykdomos funkcijos pateisina pelno iš *Apple* grupės IN licencijų priskyrimą jiems, kaip, beje, jis padarė pateikdamas antrąjį motyvą, dėl kurio atmetė pagrindinius Komisijos motyvus, vis dėlto nekyla jokių abejonių, kad Komisija ginčijamame sprendime išnagrinėjo šias funkcijas.
- 96 Taigi, nusprendęs, kad siekdama ASI ir AOE turimas *Apple* grupės IN licencijas priskirti Airijos filialams Komisija analizę atliko „atmetimo būdu“, Bendrasis Teismas klaidingai aiškino ginčijamą sprendimą, todėl padarė teisės klaidą.
- 97 Antra, tai, kad Bendrasis Teismas tinkamai neatsižvelgė nei į ginčijamo sprendimo struktūrą ir turinį, nei į Komisijos rašytinėse pastabose pateiktus paaiškinimus dėl Airijos buveinių ir filialų vykdomų funkcijų, susijusių su šiomis licencijomis, yra procesinis pažeidimas.
- 98 Trečia, dėl to, kad skundžiamo sprendimo 268–283, 286 ir 287 punktuose Bendrasis Teismas pripažino, jog Komisija savo sprendime išnagrinėjo Airijos filialų vykdomas funkcijas, kad pateisintų *Apple* grupės IN licencijų priskyrimą šiems filialams mokesčių tikslais, jo sprendimo motyvai yra prieštaringi ir jis nemotyvuotas.
- 99 Dublike Komisija teigia, kad, priešingai, nei tvirtina Airija, ASI ir AOI, pirmojo pagrindo pirma dalis, kuria, be kita ko, siekiama įrodyti, kad Bendrasis Teismas klaidingai aiškino ginčijamą sprendimą, nėra nei nereikšminga, nei nepriimtina. Dėl šios dalies pagrįstumo ji teigia, kad to sprendimo 288 ir 289 konstatuojamosios dalys, kurias vienintele Bendrasis Teismas, Airija ir ASI ir AOI nurodė darydami išvadą, kad Komisija atliko analizę „atmetimo būdu“, nėra Airijos filialų veiklos analizės, kurią ji atliko to sprendimo 294–304 konstatuojamosiose dalyse ir ja remdamasi *Apple* grupės IN licencijas priskyrė šiems filialams, dalis. Šiomis 288 ir 289 konstatuojamosiomis dalimis siekiama atsakyti į *Apple Inc.* per administracinę procedūrą pateiktą argumentą.

- 100 Airija tvirtina, kad Bendrasis Teismas teisingai nusprendė, jog Komisija rėmėsi „atmetimo“ metodu. Iš ginčijamo sprendimo matyti, kad Komisija iš tikrųjų nustatė, jog bendrovės nerezidentės pelnas turi būti automatiškai priskirtas jos Airijos filialams, nes jis negali būti priskirtas kitiems šios bendrovės padaliniais. Jos nuomone, Bendrasis Teismas ne tik nusprendė, kad toks požiūris iš esmės nesuderinamas su Airijos teise, įprastų rinkos sąlygų principu ir EBPO patvirtintu metodu, bet ir manė, kad Komisijos faktiniai teiginiai dėl tariamo „bet kokios [ASI ir AOE] veiklos, susijusios su [Apple grupės IN] licencijomis ne Airijoje, nebuvimo“ yra neteisingi. Šiuo klausimu skundžiamo sprendimo 251–310 punktuose Bendrasis Teismas pateikė išsamias faktines išvadas dėl filialų ir ASI bei AOE sprendimų priėmimo proceso JAV ir nusprendė, kad Komisijos teiginiai dėl realios šių bendrovių Airijos filialų ir buveinių veiklos yra netikslūs.
- 101 Airija taip pat tvirtina, kad atsižvelgiant į tai, jog Komisija nenurodo jokios teisės klaidos, pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepriimtina ir (arba) nepagrįsta. Ši dalis, jos nuomone, taip pat nereikšminga. Net darant prielaidą, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, iš faktinių išvadų, prie kurių jis priėjo dėl Airijos filialų, matyti, kad pasaulinis pelnas, susijęs su *Apple* grupės IN licencijomis, negali būti priskirtas šiems filialams, todėl tokia teisės klaida neturi įtakos skundžiamo sprendimo pagrįstumui.
- 102 ASI ir AOI tvirtina, kad pirmojo pagrindo pirma dalis turi būti atmesta kaip nepriimtina, kiek tai susiję su tariamai klaidingu ginčijamo sprendimo aiškinimu, ir bet kuriuo atveju kaip visiškai nepagrįsta.
- 103 Jos mano, kad Bendrasis Teismas nepadarė klaidos, kai nusprendė, jog Komisija atliko analizę „atmetimo būdu“, kad įrodytų pranašumo buvimą. Bendrasis Teismas esą teisingai konstatavo, kad Komisija savo analizę iš esmės grindė tuo, kad ASI ir AOE pelnas turėjo būti priskirtas Airijos filialams, „nes šios bendrovės nebuvo fiziškai įsteigtos, neturėjo pagal darbo sutartį dirbančių darbuotojų ne šiuose filialuose, todėl negalėjo kontroliuoti [Apple grupės IN licencijų]“ (skundžiamo sprendimo 39 ir 183 punktai). Ši išvada atitinka Komisijos argumentus, išdėstytus ginčijamo sprendimo 289 konstatuojamojoje dalyje, kad vykdyti atitinkamas funkcijas ir priimti riziką „galėjo tik Airijos filialai, o ne pagrindinės buveinės“, nes jos neturėjo jokių darbuotojų. Be to, jų nuomone, Komisija bando iškreipti skundžiamo sprendimo prasmę, nes Bendrasis Teismas aiškiai pripažino, kad ginčijamame sprendime neapsiribojama tik „atmetimo“ metodu. Maža to, skundžiamame sprendime nebuvo padaryta procesinio pažeidimo, nes Bendrasis Teismas išsamiai išnagrinėjo Komisijos argumentus, susijusius su Airijos filialų ir buveinių už Airijos ribų veikla. Beje, Bendrasis Teismas išsamiai išdėstė Komisijos argumentų atmetimo priežastis, kad šalys galėtų suprasti jo sprendimo motyvus, o Teisingumo Teismas – vykdyti kontrolę. Bet kuriuo atveju Komisijos argumentais ginčijamos Bendrojo Teismo konstatuotos faktinės aplinkybės, todėl juos reikia pripažinti nepriimtiniais.
- 104 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad Bendrasis Teismas teisingai nusprendė, jog Komisija pelną priskyrė nesilaikydama Airijos mokesčių teisės normų. Ji pažymi, kad Komisija savo apeliaciniame skunde ne ginčija Bendrojo Teismo pateikto TCA 97 25 straipsnio aiškinimą, bet siekia taikyti tą patį „atmetimo“ metodą, kuriuo rėmėsi ginčijamame sprendime.
- 105 Galiausiai ELPA priežiūros institucija teigia, kad Komisija ne atliko analizę „atmetimo būdu“, kai vertino *Apple* grupės IN licencijų priskyrimo klausimą, o išsamiai išnagrinėjo ASI ir AOE buveinių ir jų Airijos filialų vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką, kiek tai susiję su šiomis licencijomis. Taigi, Bendrojo Teismo vertinimas, kad ginčijamame sprendime Komisija analizę atliko „atmetimo būdu“ ir taip *Apple* grupės iš IN licencijų gaunamą pelną priskyrė šiems filialams, grindžiamas klaidingu to sprendimo aiškinimu, o tai yra teisės klaida.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

- 106 Komisijos pirmojo pagrindo pirma dalis pateikta dėl skundžiamo sprendimo 125, 183–187, 228, 242, 243 ir 249 punktų, kuriuose Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisija, mokesčių tikslais priskyrusi iš IN licencijų gautą pelną Airijos filialams dėl to, kad ASI ir AOE buveinės neturėjo nei darbuotojų, nei buvo fiziškai įsteigtos, kad galėtų užtikrinti jų kontrolę ir valdymą, tai padarė „atmetimo būdu“, ir toks priskyrimas neatitiko nei TCA 97 25 straipsnio, nei įprastų rinkos sąlygų principo, nei EBPO patvirtinto metodo. Šiuo klausimu Komisija pateikia tris priekaištus, iš esmės susijusius su tuo, kad Bendrasis Teismas klaidingai aiškino ginčijamą sprendimą, padarė procesinį pažeidimą ir kad skundžiamame sprendime pateikti priešaringi motyvai.
- 107 Pirmiausia reikia nuspręsti dėl Komisijos pirmojo pagrindo pirmos dalies priimtino ir reikšmingumo, kuriuos ginčija Airija ir ASI su AOI.

1) Dėl Komisijos argumentų priimtino ir reikšmingumo

- 108 Pirma, dėl Komisijos argumentų priimtino Airija, ASI ir AOI teigia, kad pirmojo pagrindo pirmą dalį, kiek ji susijusi su tariamai klaidingu ginčijamo sprendimo aiškinimu, reikia atmesti kaip nepriimtina. Jos iš esmės teigia, kad galima ginčijamo sprendimo aiškinimo klaida negali būti prilyginta teisės klaidai, kuria galima remtis Teisingumo Teisme. Komisijos argumentai galėtų būti pripažinti priimtinais, tik jeigu būtų nustatyta, kad Bendrasis Teismas iškraipė to sprendimo turinį.
- 109 Šiam nepriimtinumui grindžiamam prieštaravimui negalima pritarti.
- 110 Reikia priminti, kad pagal SESV 256 straipsnio 1 dalį ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirmą pastraipą apeliaciją galima pateikti tik teisės klausimais. Tik Bendrasis Teismas yra kompetentingas nustatyti ir vertinti bylai reikšmingas faktines aplinkybes. Taigi faktinių aplinkybių vertinimas, išskyrus jų iškraipymo atvejį, nėra teisės klausimas, dėl kurio galima pateikti apeliacinį skundą Teisingumo Teismui (šiuo klausimu žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Bertelsmann ir Sony Corporation of America / Impala*, C-413/06 P, EU:C:2008:392, 29 punktą ir 2022 m. sausio 25 d. Sprendimo *Komisija / European Food ir kt.*, C-638/19 P, EU:C:2022:50, 71 punktą).
- 111 Teigdama, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog ginčijamame sprendime Komisija laikėsi vadinamojo „atmetimo“ metodo, neatitinkančio funkcinės analizės, reikalaujamos pagal Airijos teisę, visų pirma pagal TCA 97 25 straipsnį, Komisija siekia užginčyti tai, kaip Bendrasis Teismas suprato tame sprendime išdėstytus motyvus ir galiausiai teisinį kriterijų, taikytą siekiant nustatyti, ar *Apple* grupės bendrovėms buvo suteiktas pranašumas, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 112 Toks klausimas yra teisės klausimas, kuris gali būti pateiktas Teisingumo Teismo kontrolei apeliaciniame procese (šiuo klausimu žr. 2022 m. kovo 10 d. Sprendimo *Komisija / Freistaat Bayern ir kt.*, C-167/19 P ir C-171/19 P, EU:C:2022:176, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 113 Antra, dėl šiai daliai pagrįsti pateiktų argumentų reikšmingumo Airija klaidingai teigia, kad net darant prielaidą, jog Bendrasis Teismas padarė šioje dalyje nurodytą teisės klaidą, iš skundžiamame sprendime pateiktų faktinių aplinkybių, susijusių su Airijos filialų veikla, matyti, kad pasaulinis pelnas, gautas iš *Apple* grupės IN licencijų, negalėjo būti priskirtas šiems filialams.

- 114 Kaip žinoma, pagrindas, nukreiptas prieš skundžiamo sprendimo motyvuojamosios dalies punktus, nesusijusius su šio sprendimo rezoliucine dalimi, yra nereikšmingas ir turi būti atmestas (šiuo klausimu žr. 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija ir Prancūzija / TFI*, C-302/99 P ir C-308/99 P, EU:C:2001:408, 26–29 punktus ir 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *EUIPO / European Dynamics Luxembourg ir kt.*, C-677/15 P, EU:C:2017:998, 49 ir 50 punktus).
- 115 Kaip savo išvados 22 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, kadangi Bendrasis Teismas, kiek tai susiję su pagrindiniais Komisijos motyvais, rėmėsi dviem motyvais, primintais šio sprendimo 91 punkte, grįsdama savo apeliacinį skundą Komisija turėjo nurodyti priekaištus dėl šių dviejų motyvų. Taigi, nors atskirai nagrinėjamų kiekvienoje iš pirmojo pagrindo dalių išdėstytų priekaištų, jeigu jiems būtų pritarta, savaime nepakanka, kad skundžiamas sprendimas būtų panaikintas, negalima daryti išvados, kad jie yra nereikšmingi, nes jie turi būti nagrinėjami viso apeliacinio skundo pirmojo pagrindo kontekste.
- 116 Taigi reikia atmesti argumentus, susijusius su pirmojo pagrindo pirmos dalies nereikšmingumu, ir nagrinėti jų pagrįstumą.

2) Dėl esmės

i) Dėl pirmojo priekaišto, grindžiamo klaidingu ginčijamo sprendimo aiškinimu

- 117 Komisija teigia, kad skundžiamo sprendimo 125, 183–187, 228, 242, 243 ir 249 punktuose Bendrasis Teismas klaidingai aiškino ginčijamą sprendimą, nes manė, kad jos pagrindiniai motyvai dėl pranašumo buvimo yra grindžiami tik tuo, kad ASI ir AOE buveinės neturėjo nei darbuotojų, nei buvo fiziškai įsteigtos, taip pat ji nemėgino įrodyti, jog šių bendrovių Airijos filialai iš tikrųjų vykdė funkcijas ir dėl to jiems turi būti priskirtas pelnas, gautas iš šių bendrovių turimų *Apple* grupės IN licencijų. Taigi Bendrasis Teismas iš ginčijamo sprendimo padarė klaidingą išvadą, kad Komisija pelną priskyrė „atmetimo būdu“.
- 118 Reikia pažymėti, kad apeliaciniame skunde Komisija neginčija skundžiamo sprendimo 180–182, 184, 209, 227 ir 242 punktuose Bendrojo Teismo padarytų išvadų, kad priskirdama bendrovėms ASI ir AOE pelną iš *Apple* grupės IN licencijų ji turėjo atlikti funkcinę analizę ir nustatyti „realią“ Airijos filialų veiklą, susijusią su šiomis licencijomis, o ne preziumuoti šios veiklos buvimą, remdamasi tuo, kad ASI ir AOE buveinės neturėjo nei darbuotojų, nei buvo fiziškai įsteigtos. Kaip Komisija pažymėjo savo dublike, ji nesiekia ginčyti to, kad „atmetimo“ metodas iš tikrųjų prieštarauja Airijos mokesčių teisei, visų pirma TCA 97 25 straipsniui.
- 119 Vis dėlto Komisija mano, kad ji visiškai nesilaikė „atmetimo“ logikos, kai nusprendė, kad pelnas, gautas iš IN licencijų, mokesčių tikslais turėjo būti priskirtas Airijos filialams dėl to, kad ASI ir AOE buveinės neturėjo nei darbuotojų, nei buvo fiziškai įsteigtos už šių filialų ribų, kad galėtų užtikrinti šių licencijų kontrolę ir valdymą.
- 120 Šiuo atveju, pirma, iš ginčijamo sprendimo matyti, kad Komisijos argumentai grindžiami prielaida, jog, viena vertas, norint taikyti TCA 97 25 straipsnį reikia, kad iš anksto būtų nustatytas pelno priskyrimo metodas, kuris šioje nuostatoje neapibrėžtas, ir, kita vertus, šis metodas turėjo lemti įprastų rinkos sąlygų principą atitinkantį rezultatą. Šios prielaidos nepaneigė Bendrasis Teismas, kuris vis dėlto pabrėžė, kaip buvo nuspręsta ir 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 96–105 punktai), kad,

priešingai, nei teigia Komisija, SESV 107 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms nenustatyta pareigos taikyti šį principą, neatsižvelgiant į pelno apmokestinimui taikytinos nacionalinės mokesčių teisės turinį.

- 121 Skundžiamo sprendimo 221 punkte Bendrasis Teismas aiškiai atmetė Komisijos teiginį, kad egzistuoja atskira pareiga taikyti iš SESV 107 straipsnio 1 dalies kylantį įprastų rinkos sąlygų principą, įpareigojanti valstybes nares jį taikyti horizontaliai ir visose savo nacionalinės mokesčių teisės srityse.
- 122 Skundžiamo sprendimo 224 punkte Bendrasis Teismas pridūrė, kad vadinamasis „įprastas“ apmokestinimas apibrėžiamas nacionalinėse mokesčių teisės taisyklėse, o pats pranašumo egzistavimas turi būti nustatytas atsižvelgiant į šias taisykles. Vis dėlto, nors šiose nacionalinėse mokesčių taisyklėse numatyta, kad bendrovių nerezidentų filialai, kiek tai susiję su pelnu iš jų prekybos veiklos Airijoje, ir bendrovės rezidentės apmokestinamos tomis pačiomis sąlygomis, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį Komisijai leidžiama tikrinti, ar tokiems filialams priskirto pelno dydis, kurį nacionalinės institucijos pripažino tinkamu, kai nustatė šių bendrovių nerezidentų apmokestinamąjį pelną, atitinka pelną, kuris būtų gautas vykdant šią prekybos veiklą rinkos sąlygomis.
- 123 Taigi įprastų rinkos sąlygų principo taikymas šioje byloje grindžiamas, kaip skundžiamo sprendimo 210, 211, 218–220 ir 247 punktuose pripažino Bendrasis Teismas, Airijos mokesčių teisės taisyklėmis, susijusiomis su bendrovių apmokestinimu, taigi ir Komisijos nustatyta bei Bendrojo Teismo patvirtinta referencine sistema. Šiuo klausimu skundžiamo sprendimo 239 punkte Bendrasis Teismas aiškiai pripažino, kad, priešingai, nei teigia Airija, TCA 97 25 straipsnio taikymas, kaip jį apibūdino ši valstybė narė, iš esmės atitinka EBPO patvirtinto metodo pirmajame etape atliekamą funkcinę ir faktinių aplinkybių analizę, nes šiame pirmajame etape siekiama nustatyti turtą, funkcijas ir riziką, kurie turi būti priskirti bendrovės nuolatinei buveinei.
- 124 Remdamasis šiomis išvadomis skundžiamo sprendimo 247 ir 248 punktuose Bendrasis Teismas, be kita ko, nusprendė, kad Komisija nepadarė klaidos, kai rėmėsi įprastų rinkos sąlygų principu kaip priemone, siekdama patikrinti, ar Airijos mokesčių institucijoms taikant TCA 97 25 straipsnį ASI ir AOE filialams už jų komercinę veiklą Airijoje priskirto pelno dydis, patvirtintas ginčijamuose mokesčių sprendimuose, atitinka pelno, kuris būtų gautas vykdant šią komercinę veiklą rinkos sąlygomis, dydį, ir kai taikydama šį straipsnį ji iš esmės rėmėsi EBPO patvirtintu metodu, atsižvelgdama į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp šių filialų ir kitų šių bendrovių padalinių. Šios išvados turi būti laikomos galutinėmis, nes kitos šalys jų tinkamai neginčijo šiame apeliaciniame procese.
- 125 Antra, reikia pažymėti, kad dėl pelno priskyrimo metodo, grindžiamo įprastų rinkos sąlygų principu, Komisija nusprendė, kad pagal TCA 97 25 straipsnį Airijos mokesčių institucijos turėjo laikytis nuomonės, jog pagal šį straipsnį bendrovės nerezidentės filialui priskirtinas pelnas yra pelnas, kurį „[tas filialas] būtų gavęs įprastomis rinkos sąlygomis, visų pirma vykdydamas sandorius su kitais bendrovės padaliniais, jeigu jis būtų atskira ir nepriklausoma įmonė, vykdanči tokia pačią ar panašią veiklą tokiomis pat arba panašiomis sąlygomis, atsižvelgiant į bendrovės per savo filialą ar kitus bendrovės padalinius naudojamą turtą, vykdomas funkcijas ir prisiimamą riziką“ (ginčijamo sprendimo 272 konstatuojamoji dalis). Taigi, Komisijos teigimu, šiuo atveju Airijos valdžios institucijos, prieš patvirtindamos *Apple Inc.* pasiūlytą pelno priskyrimo metodą, turėjo patikrinti, ar, kaip teigė *Apple Inc.*, IN licencijos ir su jomis susijęs pelnas turėjo būti

priskirti ne Airijoje. Tam jos turėjo palyginti ASI ir AOE atitinkamai per savo buveines ir per savo Airijos filialus vykdytas funkcijas, naudotą turtą ir prisiimtą riziką (ginčijamo sprendimo 273 konstatuojamoji dalis).

- 126 Trečia, Komisija paeiliui išnagrinėjo ASI ir AOE buveinių (ginčijamo sprendimo 276–294 konstatuojamosios dalys), ASI ir AOE filialų (to sprendimo 295–304 konstatuojamosios dalys) ir *Apple Inc.* (to sprendimo 308–318 konstatuojamosios dalys) funkcijų reikšmingumą ir realumą. Ji konkrečiai padarė išvadą, kad, pirma, ASI ir AOE filialai nebūtų sutikę su pelno, gauto iš šių bendrovių turimų IN licencijų, priskyrimu už Airijos ribų, jeigu jie būtų buvę įprastomis rinkos sąlygomis veikiančios atskiros ir savarankiškos įmonės, ir, antra, kad, atsižvelgiant į tai, jog buveinės funkcijų nevykdė, ir (arba) į Airijos filialų vykdytas funkcijas, IN licencijos mokesčių tikslais turėjo būti priskirtos pastariesiems (ginčijamo sprendimo 305 konstatuojamoji dalis).
- 127 Ketvirta, atlikusi visą tyrimą Komisija padarė išvadą, kad, atsižvelgiant į IN licencijų ir su jomis susijusio pelno paskirstymo metodą, kurį taikė Airijos mokesčių institucijos, ginčijamais mokesčių sprendimais buvo gerokai sumažintas metinis Airijoje apmokestinamas ASI ir AOE pelnas, vadinasi, šioms bendrovėms buvo suteiktas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (ginčijamo sprendimo 320 ir 321 konstatuojamosios dalys).
- 128 Iš ginčijamame sprendime išdėstyto motyvavimo etapų matyti, jog Komisija visų pirma nusprendė, kad, siekiant pagal TCA 97 25 straipsnį remiantis įprastų rinkos sąlygų principu nustatyti ASI ir AOE apmokestinamąjį pelną Airijoje, reikia palyginti su IN licencijomis susijusias funkcijas, kurias atitinkamai vykdo šių bendrovių buveinės ir Airijos filialai. Tada, taikydama šį kriterijų ji atskirai išnagrinėjo kiekvieno iš tų buveinių ir filialų vaidmenį šių licencijų atžvilgiu. Atlikusi šią analizę, ji nustatė, pirma, kad buveinėse nebuvo vykdomos su IN licencijomis susijusios funkcijos, ir, antra, konkrečiai ginčijamo sprendimo 296–303 punktuose konstatavo Airijos filialų aktyvų vaidmenį, pasireiškiantį tuo, kad jie prisiėmė daug funkcijų ir su šių licencijų valdymu bei naudojimu susijusią riziką. Be to, išvada, kad buveinėse nebuvo vykdomos „aktyvios ar labai svarbios funkcijos“ grindžiama tuo, kad *Apple Inc.* nepateikė priešingų įrodymų, ir tuo, kad buveinėse faktiškai nebuvo realių pajėgumų toms funkcijoms atlikti. Taigi pagrindiniai Komisijos motyvai grindžiami ne tik tuo, kad buveinės nevykdė funkcijų, susijusių su IN licencijomis, bet ir funkcijų, kurias faktiškai vykdo filialai, kiek tai susiję su šiomis licencijomis, analize.
- 129 Todėl, kaip savo išvados 29 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, Komisija padarė išvadą, kad IN licencijos ir su jomis susijęs pelnas turėjo būti priskirti šioms filialams ne dėl to, kad buveinės neturėjo darbuotojų ir nebuvo fiziškai įsteigtos už Airijos filialų ribų. Šią išvadą, taikydama ginčijamo sprendimo 272 konstatuojamojoje dalyje nurodytą teisinį kriterijų, Komisija padarė susiejusi dvi atskiras išvadas, t. y. pirma, kad buveinės nevykdė jokių aktyvių ar labai svarbių funkcijų ir neprisiėmė rizikos, ir, antra, kad filialai vykdė daug ir svarbių funkcijų ir prisiėmė didelę riziką.
- 130 Skundžiamo sprendimo 186 punkte padaryta išvada, kad „[p]ateikdama pagrindinius motyvus Komisija nemėgino įrodyti, kad bendrovių ASI ir AOE Airijos filialai faktiškai kontroliavo *Apple* grupės IN licencijas, konstatuodama, kad Airijos mokesčių institucijos turėjo šioms filialams priskirti *Apple* grupės IN licencijas“, iškraipo ginčijamo sprendimo turinį.
- 131 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus, darytina išvada, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai, klaidingai išaiškinęs ginčijamą sprendimą, nusprendė, jog Komisija savo pagrindiniuose motyvuose apsiribojo „atmetimo metodu“.

132 Vadinas, pirmojo pagrindo pirmos dalies pirmasis priekaištas turi būti pripažintas pagrįstu.

ii) Dėl antrojo ir trečiojo priekaištų

133 Atsižvelgiant į tai, kad pirmojo pagrindo pirmos dalies pirmasis priekaištas buvo pripažintas pagrįstu, nereikia nagrinėti kitų šios dalies priekaištų, susijusių su tuo pačiu Bendrojo Teismo vertinimu.

2. Dėl pirmojo pagrindo antros dalies

a) Šalių argumentai

134 Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antroje dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas, skundžiamo sprendimo 255–302 punktuose netiesiogiai pripažinęs, jog nustatant ASI ir AOE apmokestinamąjį pelną Airijoje turėjo būti atsižvelgta į *Apple Inc.* vykdomas funkcijas, tame sprendime padarė procesinių pažeidimų, teisės klaidų, nepakankamai jį motyvavo ir iškraipė taikytiną nacionalinę teisę.

135 Pirma, šiuose punktuose padarytas procesinis pažeidimas ir pažeista pareiga motyvuoti. Komisija nurodo, kad ginčijamo sprendimo 308–318 konstatuojamosiose dalyse ir pirmojoje instancijoje pateiktuose pareiškimuose ji paaiškino priežastis, dėl kurių *Apple Inc.* vykdytos funkcijos, susijusios su *Apple* grupės IN, neturi reikšmės vertinant ginčijamus mokesčių sprendimus, nesvarbu, ar kalbama apie ASI ir AOE „naudai“, ar jų „sąskaita“ vykdomas funkcijas. Tai, kad Bendrasis Teismas rėmėsi *Apple Inc.* funkcijomis, kad atmestų pagrindinius Komisijos motyvus, ir neatsižvelgė į šiuos paaiškinimus, taip pat neatsakė į klausimą, ar *Apple Inc.* darbuotojai galėjo būti laikomi vykdančiais funkcijas ASI ir AOE „vardu“, kiek tai susiję su pelno paskirstymu, yra procesinis pažeidimas ir motyvavimo stoka. Galiausiai nurodydamas *Apple Inc.* funkcijas Bendrasis Teismas prieštarauja teisiniam kriterijui, kurį TCA 97 25 straipsnio taikymo tikslais patvirtino skundžiamo sprendimo 240 ir 248 punktuose, kur nurodė filialų ir bendrovių, kurioms jie priklauso, vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką, nepaminėdamas *Apple Inc.* vykdomų funkcijų. Šis prieštaravimas yra motyvavimo stoka.

136 Antra, Komisija teigia, kad skundžiamo sprendimo 267, 269, 273–275, 277, 281, 283 ir 298–302 punktuose Bendrasis Teismas, nurodęs *Apple Inc.* funkcijas, kad atmestų ASI ir AOE turimų *Apple* grupės IN licencijų priskyrimą Airijos filialams, nepaisė atskiro subjekto metodo ir įprastų rinkos sąlygų principo. Todėl jis klaidingai kvalifikavo to sprendimo 251–311 punktuose išdėstytas faktines aplinkybes, kai nusprendė, kad Komisija ginčijamame sprendime neįrodė pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimo.

137 Šią teisės klaidą sudaro, pirma, klaidingas SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimas ir nacionalinės teisės iškraipymas. Pirmiausia, kadangi *Apple Inc.* neturi *Apple* grupės IN licencijų, jos vykdomos funkcijos, susijusios su šia IN, negali lemti šių licencijų priskyrimo ASI ir AOE buveinėms ar jų filialams. Be to, remiantis atskiro subjekto metodu ir įprastų rinkos sąlygų principu, viena vertus, *Apple Inc.* ir, kita vertus, ASI ir AOE apmokestinimo tikslais turi būti laikomos atskirais subjektais, o jų komerciniai ir finansiniai santykiai, kuriuos lemia grupės viduje sudaromi sandoriai, turi būti vertinami pagal įprastų rinkos sąlygų principą. Paskirstant ASI ir AOE pelną jų buveinėms ir filialams svarbiausia yra tik šių buveinių ir filialų vykdomos funkcijos. Taigi, su *Apple* grupės IN susijusios funkcijos, kurias *Apple Inc.* vykdė ASI ir AOE „naudai“ arba jų „vardu“, iš esmės negali būti priskirtos šių bendrovių buveinėms ar filialams. Galiausiai, Komisijos teigimu, nors grupės

politika gali būti pagrindas tarptautinei grupei priklausančioms bendrovėms sudaryti grupės vidaus sandorius, į ją negalima atsižvelgti priskiriant pelną šiai grupei priklausančios bendrovės nerezidentės nuolatinei buveinei, kaip paaiškinta ginčijamo sprendimo 317 konstatuojamojoje dalyje ir Komisijos pareiškimuose pirmojoje instancijoje.

- 138 Antra, Bendrasis Teismas, klaidingai remdamasis *Apple Inc.* vykdomomis funkcijomis, kad atmestų Komisijos sprendimą atsižvelgiant į atskiro subjekto metodą, įprastų rinkos sąlygų principą ir *Apple* grupės struktūrą priskirti bendrovėms ASI ir AOE priklausančias *Apple* grupės IN licencijas jų Airijos filialams, pažeidė šį metodą ir šį principą. Todėl skundžiamo sprendimo 255–302 punktuose jis klaidingai taikė SESV 107 straipsnio 1 dalyje nurodytą pranašumo sąvoką ir (arba) iškraipė nacionalinę teisę.
- 139 Visų pirma dėl kokybės kontrolės, MTP infrastruktūros valdymo, taip pat įmonės rizikos valdymo, minėtų skundžiamo sprendimo 259–267 ir 288 punktuose, Komisija mano, kad visas funkcijas ir riziką, kuriomis Bendrasis Teismas rėmėsi atmesdamas jos pagrindinius motyvus dėl pranašumo buvimo, prisiėmė *Apple Inc.*, kaip *Apple* grupės patronuojančioji bendrovė, vykdydama grupės politiką, arba ASI ir AOE „naudai“ pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą. Kaip Komisija paaiškino ginčijamo sprendimo 308–318 konstatuojamosiose dalyse, šios funkcijos ir rizika neturi reikšmės ASI ir AOE pelno paskirstymui tarp jų buveinių ir atitinkamų filialų.
- 140 Be to, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 268–284 punktuose klaidingai rėmėsi *Apple Inc.* vykdytomis funkcijomis, kai nagrinėjo kiekvieną iš funkcijų, dėl kurių Komisija ginčijamame sprendime nurodė, kad jas vykdė ASI Airijos filialas. Komisijos teigimu, *Apple Inc.* parengtos ir išplėtos politikos kryptys ir strategijos iš tiesų neatlieka jokio vaidmens paskirstant ASI pelną jos buveinei ir filialui.
- 141 Be to, kalbant apie AOE Airijos filialo vykdomas funkcijas, nagrinėtas skundžiamo sprendimo 285–295 punktuose, pažymėtina, kad Bendrasis Teismas esą klaidingai nusprendė, kad jos nesuteikia pagrindo Komisijai priskirti šiam filialui *Apple* grupės IN licencijų.
- 142 Galiausiai, kalbant apie skundžiamo sprendimo 298–302 punktuose nurodytus *Apple* grupės strateginių sprendimų pavyzdžius, pažymėtina, kad jie neturi reikšmės paskirstant ASI ir AOE pelną jų buveinėms ir atitinkamiems filialams. Konkrečiai kalbant apie tariamus sutarčių, dėl kurių „derybas <...> vedė ir [kurias] pasirašė patronuojančioji bendrovė *Apple Inc.*“, įrodymus, paminėtus skundžiamo sprendimo 301 punkte, pažymėtina, kad jie pirmą kartą buvo pateikti ne per administracinę procedūrą, o Bendrajame Teisme byloje T-892/16, todėl yra nepriimtini. Kalbant apie įgaliojimus, kurių pagrindu *Apple Inc.* vadovai pasirašė šias sutartis „dėl“ bendrovės ASI, pažymėtina, kad trys iš jų buvo pateikti tik šioje byloje pateikto dubliko stadijoje. Remdamasis šiais įgaliojimais, kurių nepateikimas ieškinio stadijoje yra nepateisinamas, Bendrasis Teismas padarė procesinį pažeidimą. Bet kuriuo atveju šie įrodymai neturi reikšmės ASI ir AOE pelno paskirstymui jų buveinėms ir atitinkamiems filialams.
- 143 Dublike Komisija atmeta atsakovių teiginį, kad Bendrasis Teismas nusprendė, jog taikant TCA 97 25 straipsnį reikšmingos yra tik Airijos filialų vykdomos funkcijos, todėl, atmesdamas jos pagrindinius motyvus, susijusius su pranašumo buvimu, jis nesirėmė ir neprivalejo remtis *Apple Inc.* vykdomomis funkcijomis.
- 144 Šiuo klausimu Komisija teigia, kad skundžiamo sprendimo 240, 242, 247 ir 248 punktuose Bendrasis Teismas patvirtino teisinį kriterijų, kurį ji nurodė ginčijamo sprendimo 265–274 konstatuojamosiose dalyse, grindžiamą vien tuo, kad, siekiant konstatuoti pranašumo

buvimą, reikia atsižvelgti tik į ASI ir AOE buveinių ir filialų vykdomą veiklą, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką. Nors Airija, ASI, AOI ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nesutinka su šiuose punktuose pateiktomis išvadomis, nes šios nebuvo užginčytos priešpriešiniame apeliaciniame skunde, dabar jos turi *res judicata* galią (2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 110 punktas). Galiausiai Komisija pažymi, kad, priešingai, nei teigia Airija, ASI, AOI ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Bendrasis Teismas iš tikrųjų taikė kitokį kriterijų nei tas, kurį jis patvirtino, grindžiamą ASI bei AOE Airijos filialų ir *Apple Inc.* vykdomų funkcijų palyginimu.

- 145 Airija mano, kad Komisijos teiginiai dėl „*Apple [Inc.]* vykdomų“ funkcijų yra nepriimtini, nereikšmingi ir bet kuriuo atveju nepagrįsti.
- 146 Pirma, Airija teigia, kad šie teiginiai iškraipo skundžiamą sprendimą. Ji tvirtina, kad, priešingai, nei teigia Komisija, pagrindinių motyvų atmetimas skundžiamame sprendime grindžiamas ne tariamomis „*Apple [Inc.]* vykdomomis funkcijomis“, kurios nėra reikšmingos vertinant Airijos filialų veiklą, o realia šių filialų veikla ir tuo, kad Komisija nepateikė jokių įrodymų, jog šie filialai iš tikrųjų vykdė svarbiausias funkcijas ir valdė riziką, susijusią su *Apple* grupės IN. Atsakydamas į Komisijos teiginius Bendrasis Teismas konstatavo, kad visi strateginiai sprendimai, susiję su *Apple* grupės IN, faktiškai buvo priimami JAV ir kad ASI ir AOE direktoriai iš tikrųjų galėjo vykdyti ir vykdė esmines šių bendrovių funkcijas.
- 147 Antra, Airija mano, kad Bendrojo Teismo negalima prikišti procesinį pažeidimą ar motyvavimo stoką. Bendrasis Teismas, kuris neprivalėjo atsakyti į kiekvieną jam pateiktą klausimą, išnagrinėjo Komisijos argumentus dėl *Apple Inc.* darbuotojų vaidmens. Dėl įrodymų, susijusių su sutarčių pasirašymu, kurių priimtinumą Komisija ginčija, Airija tvirtina, kad tai buvo tik dalis įrodymų, kuriais Bendrasis Teismas rėmėsi skundžiamo sprendimo 302 punkte atliktam vertinimui pagrįsti. Bet kuriuo atveju, priešingai, nei teigia Komisija, ieškinys dėl panaikinimo gali būti grindžiamas informacija, kuri nebuvo pateikta per administracinę procedūrą, jeigu ši informacija buvo prieinama tuo metu ir Komisija turėjo ją išnagrinėti (2017 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Komisija / Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71 punktas ir 2019 m. gegužės 22 d. Sprendimo *Real Madrid Club de Fútbol / Komisija*, T-791/16, EU:T:2019:346, 118 punktas).
- 148 Trečia, Airija teigia, kad Komisijos teiginiais dėl SESV 107 straipsnio pažeidimo ir klaidingo taikymo, taip pat dėl nacionalinės teisės iškraipymo iš tikrųjų siekiama užginčyti Bendrojo Teismo konstatuotas faktines aplinkybes. Konkrečiai kalbant, Komisija nepateikė jokių argumentų ar įrodymų, pagrindžiančių teiginį, kad Bendrasis Teismas iškraipė Airijos teisę. Dėl šios priežasties šis teiginys yra nepriimtinas. Komisija taip pat nepaaiškino, dėl kokių priežasčių skundžiamas sprendimas pažeidžia SESV 107 straipsnio 1 dalį dėl atskiro subjekto metodo pažeidimo ar neatsižvelgimo į jį arba dėl to, kad buvo pažeistas įprastų rinkos sąlygų principas.
- 149 Bet kuriuo atveju Komisijos argumentai yra nereikšmingi. Airija teigia, kad Bendrojo Teismo konstatuotos faktinės aplinkybės leidžia manyti, jog iš Komisijos nurodyto EBPO patvirtinto metodo matyti, kad pelnas, nuo kurio ASI ir AOE faktiškai sumokėjo mokestį, atitiko įprastų rinkos sąlygų principą. Net jei Bendrasis Teismas būtų padaręs teisės klaidų ir pažeidęs SESV 107 straipsnį arba iškraipęs nacionalinę teisę, *quod non*, ši aplinkybė negalėtų pakeisti šių faktinių išvadų, nes jų, nesant įrodymų iškraipymo, Komisija negali ginčyti.
- 150 ASI ir AOI tvirtina, kad pirmojo pagrindo antrą dalį reikia atmesti kaip nepriimtina ir bet kuriuo atveju kaip nepagrįstą ir (arba) nereikšmingą.

- 151 Pirmiausia jos nurodo, kad esminis Komisijos požiūrio trūkumas susijęs su tuo, kad jos atliktas ASI ir AOE veiklos Airijoje vertinimas yra klaidingas. Bendrasis Teismas išnagrinėjo daug įrodymų ir teisingai nusprendė, kad, atsižvelgiant į Airijos filialų vykdomas funkcijas ir veiklą, šių bendrovių apmokestinimo lygis Airijoje atitinka nacionalinę mokesčių teisę. Nė vienas iš Komisijos pateiktų argumentų faktiškai neleidžia paneigti skundžiamo sprendimo.
- 152 Pirma, Komisija klaidingai teigia, kad Bendrasis Teismas pažeidė SESV 107 straipsnį ir iškraipė nacionalinę teisę. Komisija iškraipo skundžiamą sprendimą ir iš tikrųjų siekia užginčyti Bendrojo Teismo konstatuotas faktines aplinkybes. Tačiau ji nenurodo, kokius konkrečius įrodymus Bendrasis Teismas iškraipė ir kaip.
- 153 Antra, Komisija klaidingai teigia, kad skundžiamame sprendime padarytas procesinis pažeidimas ir jis yra nepakankamai motyvuotas, nes Bendrasis Teismas neatsakė į jos argumentus dėl „Apple [Inc.] vykdomų funkcijų“ ir *Apple Inc.* darbuotojų, veikiančių ASI ir AOE naudai ir jų vardu. Bendrasis Teismas išnagrinėjo ir atmetė šiuos argumentus, o jo motyvavimas šiuo atžvilgiu yra pakankamas, kad šalys galėtų suprasti jo sprendimo motyvus, o Teisingumo Teismas – vykdyti kontrolę apeliaciniame procese.
- 154 Trečia, negalima pagrįstai teigti, kad Bendrasis Teismas rėmėsi nepriimtinais įrodymais. Pirma, Komisija klaidingai priekaištuoja Bendrajam Teismui dėl to, kad jis rėmėsi įrodymais, susijusiais su ASI ir AOE veikla už Airijos ribų, kurie pirmą kartą buvo pateikti byloje T-892/16 pareikštame ieškinyje. Bet kuriuo atveju Bendrasis Teismas turėjo atsižvelgti į visą reikšmingą informaciją, kurią Komisija galėjo gauti per administracinę procedūrą (2017 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Komisija / Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71 punktas). Antra, Komisija taip pat klaidingai teigia, kad tam tikri ASI ir AOE suteikti įgaliojimai buvo nepriimtini. Iš tiesų šios bendrovės informavo Komisiją apie įgaliojimų svarbą per administracinę procedūrą, be kita ko, pateikdamos valdybos protokolus. ASI ir AOI tvirtina, kad dėl to jos turėjo teisę įtraukti šiuos įrodymus į savo ieškinį, o Bendrasis Teismas pagrįstai juos pripažino ir nagrinėjo, nors galiausiai jis rėmėsi Komisijos byloje pateiktais faktais ir įrodymais, kad pagrįstų savo sprendimą. ASI ir AOI taip pat teigia, kad Komisijos priekaištas bet kuriuo atveju yra nereikšmingas, nes įgaliojimai, susiję su šių bendrovių funkcijomis už Airijos ribų, negali pakeisti Bendrojo Teismo vertinimo, kad Komisija padarė klaidą, kai vertino šių bendrovių veiklą Airijoje.
- 155 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pažymi, kad ketina atsakyti tik į tam tikrus Komisijos apeliaciniame skunde iškeltus dalykus, susijusius su transversaliais klausimais, visų pirma į pagrindinius motyvus dėl pranašumo buvimo, įrodinėjimo principų ir standartų, kurie yra svarbūs nagrinėjant ginčijamus mokesčių sprendimus. Tačiau ji nenagrinėja Komisijos argumentų dėl funkcijų paskirstymo tarp skirtingų *Apple* grupės subjektų. Šiuo klausimu ji pažymi, kad tai yra tik fakto klausimai, kurie pagal suformuotą jurisprudenciją negali būti apeliacinio skundo dalykas.
- 156 Dėl esmės Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, pirma, kad Komisija negali remtis pagrindiniais mokesčių principais, visų pirma įprastų rinkos sąlygų principu ir atskiro subjekto metodu, kuriuos ji apibrėžia savarankiškai ir neatsižvelgdama į nacionalines mokesčių taisykles. Bendrasis Teismas, be kita ko, teisingai priminė, kad pats pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik atsižvelgiant į vadinamąjį „įprastą“ apmokestinimą (skundžiamo sprendimo 223 punktas), todėl tik Airijos mokesčių teisės atžvilgiu Komisija turėjo patikrinti, ar ginčijamais mokesčių sprendimais buvo suteiktas pranašumas (skundžiamo sprendimo 234 punktas). Antra, Komisija visiškai neatsižvelgia į pirmą skundžiamo sprendimo dalį, kurioje aiškiai konstatuota, kad ji klaidingai taikė Airijos mokesčių teisę, ir nereaguoja į esminius Bendrojo Teismo teiginius

dėl šios teisės, visų pirma TCA 97 25 straipsnio, susijusio su bendrovių nerezidentų apmokestinimu Airijoje, aiškinimo. Trečia, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad nors Bendrojo Teismo atsižvelgimas į *Apple Inc.* funkcijas nėra būtinas ginčijamam sprendimui panaikinti, jis buvo teisingas ir reikšmingas patvirtinant, kad Airijos filialai „realiai“ nevykdė visų funkcijų, susijusių su *Apple* grupės IN.

- 157 Galiausiai ELPA priežiūros institucija pritaria Komisijos ginamai pozicijai. Ji teigia, jog siekdama užtikrinti atskiros subjekto metodo ir įprastų rinkos sąlygų principo laikymąsi Airijos mokesčių institucija, taikydama TCA 97 25 straipsnį, turėjo įvertinti ASI ir AOE Airijos filialų vykdomas funkcijas atsižvelgiant į jų buveinių vykdomas funkcijas, susijusias su šių bendrovių turimomis *Apple* grupės IN licencijomis. Būtent taip ir nusprendė Bendrasis Teismas, skundžiamo sprendimo 248 punkte pažymėjęs, kad „Komisijai taip pat negalima priekaištauti iš esmės rėmusis EBPO patvirtintu metodu, kai ji nusprendė, kad pagal TCA 97 25 straipsnį priskiriant pelną bendrovės nerezidentės Airijos filialui reikia atsižvelgti į turto, vykdomų funkcijų ir prisiimamos rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių“. Vis dėlto Bendrasis Teismas netaikė šio kriterijaus ir skundžiamo sprendimo 251–302 punktuose atmetė pagrindinius Komisijos motyvus.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

- 158 Iš esmės apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antra dalis susijusi su skundžiamo sprendimo 251–311 punktais, kuriuose Bendrasis Teismas išnagrinėjo Komisijos atliktus *Apple* grupės vidaus veiklos vertinimus, paeiliui analizuodamas ASI Airijos filialo veiklą (255–284 punktai), AOE Airijos filialo veiklą (285–295 punktai) ir ne šiuose filialuose vykdomą veiklą (296–309 punktai).
- 159 Šiuo klausimu Komisija teigia: kadangi *Apple Inc.* yra nuo ASI ir AOE atskiras subjektas, funkcijos, kurias ji vykdo, kiek tai susiję su *Apple* grupės IN, kaip grupės patronuojančioji bendrovė arba vykdydama susitarimus grupės viduje, nesvarbu, ar tai darė visos grupės ar konkrečiai ASI ir AOE „naudai“ arba jų „vardu“, neturi jokio poveikio pelno, gauto iš *Apple* grupės IN licencijų, kurias šios dvi bendrovės turi pirkdamos, gamindamos, parduodamos ir platindamos šios grupės produktus už Amerikos žemyno ribų, paskirstymui.
- 160 Tokiomis aplinkybėmis Komisija nurodo du priekaištus. Pirmasis susijęs su tuo, kad Bendrasis Teismas padarė procesinį pažeidimą ir pateikė nepakankamus bei prieštaravingus motyvus. Antrasis susijęs su SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, Airijos teisės iškraipymu ir procesiniu pažeidimu dėl atsižvelgimo į nepriimtinius įrodymus.
- 161 ASI ir AOI, taip pat Airija ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, pateikdamos iš esmės sutampančius argumentus, nurodo, kad Komisijos pateikti priekaištai yra iš dalies nepriimtini, taip pat nereikšmingi ir bet kuriuo atveju nepagrįsti.
- 162 Pirmiausia reikia išnagrinėti antrąjį Komisijos priekaištą.

1) Dėl antrojo priekaišto, grindžiamo SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, Airijos teisės iškreipimu ir procesiniu pažeidimu

163 Komisija visų pirma teigia, kad remdamasis *Apple Inc.* funkcijomis Bendrasis Teismas pažeidė atskiro subjekto metodą ir įprastų rinkos sąlygų principą, kuriais grindžiamas TCA 97 25 straipsnis. Kadangi pagal jurisprudenciją nacionalinės teisės aiškinimo ir taikymo klaida yra SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimo ir taikymo klaida, Bendrasis Teismas taip pat pažeidė šią nuostatą. Konkrečiau kalbant, Bendrasis Teismas teisingai išaiškino Airijos teisę, kai skundžiamo sprendimo 248 punkte nurodė, kad „Komisijai taip pat negalima priekaištauti iš esmės rėmusis EBPO patvirtintu metodu, kai ji nusprendė, kad pagal TCA 97 25 straipsnį priskiriant pilną bendrovės nerezidentės Airijos filialui reikia atsižvelgti į turto, vykdomų funkcijų ir prisiimamos rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių“. Vis dėlto šio sprendimo 255–302 punktuose jis taikė kitokį ir klaidingą „teisinį kriterijų“, ASI ir AOE Airijos filialų atliekamas funkcijas lygindamas su *Apple Inc.*, o ne su šių dviejų bendrovių buveinių Airijoje atliekamomis funkcijomis.

164 Komisija taip pat nurodo Bendrojo Teismo padarytą procesinį pažeidimą, nes jis rėmėsi nepriimtinais įrodymais.

i) Dėl priimtinumų

165 Šio priekaišto priimtumas buvo ginčijamas dviem požiūriais.

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

167 Šiam argumentui negalima pritarti.

168 Apeliacinio skundo atveju Teisingumo Teismas nėra kompetentingas nei patvirtinti faktinių aplinkybių, nei iš esmės nagrinėti įrodymų, kuriuos Bendrasis Teismas grindė šiomis faktinėmis aplinkybėmis. Jeigu šie įrodymai buvo gauti teisėtai, laikytasi bendrųjų teisės principų ir proceso taisyklių, taikomų įrodinėjimo naštai ir įrodymų rinkimui, tik Bendrasis Teismas sprendžia dėl jam pateiktų įrodymų įrodomosios galios. Taigi faktinių aplinkybių vertinimas, išskyrus Bendrajam Teismui pateiktų įrodymų iškraipymo atvejus, nėra teisės klausimas, kurio kontrolę vykdo Teisingumo Teismas (2017 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Dyson / Komisija*, C-44/16 P, EU:C:2017:357, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

169 Taigi, Teisingumo Teismo kompetencija tikrinti išvadas, kurias Bendrasis Teismas padarė dėl faktų, visų pirma apima tokius klausimus: ar jo išvados iš esmės atitinka jam pateiktus bylos dokumentus, ar buvo iškraipyti įrodymai, kaip šie įrodymai turi būti teisiškai vertinami ir ar buvo laikytasi įrodinėjimo naštai ir įrodymų rinkimui taikomų taisyklių (2017 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Dyson / Komisija*, C-44/16 P, EU:C:2017:357, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

170 Šiuo atveju Komisija tvirtina, kad atsižvelgęs į *Apple Inc.* funkcijas Bendrasis Teismas padarė klaidą, dėl kurios skundžiamo sprendimo 251–311 punktuose atlikta faktinių aplinkybių analizė ir jos rezultatai yra klaidingi, o tai lemia neteisingą nacionalinės teisės taikymą ir SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimą. Antruoju priekaištu, kuriuo grindžiama pirmojo pagrindo antra dalis, Komisija iš esmės siekia užginčyti kriterijų, kuriuo remdamasis Bendrasis

Teismas atliko šią analizę ir kuriuo neatsižvelgiama į reikšmingą referencinį pagrindą, ir kritikuoja Bendrojo Teismo šiuo atžvilgiu atliktą faktinių aplinkybių kvalifikavimą. Taigi, Komisijos argumentų negalima atmesti kaip nepriimtinių.

- 171 Antra, ASI ir AOI taip pat teigia, kad šis priekaištas yra nepriimtinas, nes juo siekiama užginčyti Bendrojo Teismo atliktą Airijos teisės, kurios iškraipymu nesiremiamą, įvertinimą. Airija, be kita ko, teigia, kad iš esmės tvirtindama, kad bet kokia nacionalinės teisės aiškinimo ir taikymo klaida yra SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimo ir taikymo klaida, Komisija remiasi neteisingu 2018 m. birželio 28 d. Sprendime *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505) suformuotos jurisprudencijos aiškinimu.
- 172 Su šiais argumentais juo labiau negalima sutikti.
- 173 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad Teisingumo Teismo kompetencija jam nagrinėjant apeliacinius skundus dėl Bendrojo Teismo sprendimų apibrėžta SESV 256 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje. Joje nurodyta, kad apeliacinis skundas gali būti paduotas tik teisės klausimais ir laikantis „statute numatytų sąlygų bei neperžengiant jame nustatytų ribų“. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirmoje pastraipoje esančiame apeliacinio skundo galimų pagrindų sąraše patikslinta, kad apeliacinis skundas gali būti paduodamas dėl Bendrojo Teismo padaryto Sąjungos teisės pažeidimo (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 76 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 174 Žinoma, kalbant apie Bendrojo Teismo su nacionaline teise susijusių vertinimų, kurie valstybės pagalbos srityje yra faktinių aplinkybių vertinimas, analizę nagrinėjant apeliacinį skundą, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas iš principo turi jurisdikciją tik tikrinti, ar buvo iškraipyta ši teisė. Vis dėlto iš Teisingumo Teismo negalima atimti galimybės patikrinti, ar patys tokie vertinimai nėra Sąjungos teisės pažeidimas (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 77 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 175 Klausimas, ar Bendrasis Teismas tinkamai apibrėžė reikšmingą referencinį pagrindą ir paskui teisingai aiškino jį sudarančias nuostatas, yra teisės klausimas, kuriam gali būti taikoma Teisingumo Teismo kontrolė per apeliacinį procesą. Argumentai, kuriais ginčijamas referencinio pagrindo pasirinkimas arba jo apibrėžimas pirmajame atrankiojo pranašumo analizės etape, yra priimtini, nes ta analizė atliekama teisiškai kvalifikuojant nacionalinę teisę remiantis Sąjungos teisės nuostata (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 78 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 176 Pripažinus, kad Teisingumo Teismas negali nustatyti, ar Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai apibrėžė, aiškino ir taikė reikšmingą referencinį pagrindą, kaip lemiamą kriterijų nagrinėjant, ar suteiktas atrankusis pranašumas, reikštų pripažinti, kad Bendrasis Teismas pažeidė Sąjungos pirminės teisės nuostatą, t. y. SESV 107 straipsnio 1 dalį, tačiau toks pažeidimas negali būti ištaisytas per apeliacinį procesą, o tai prieštarautų SESV 256 straipsnio 1 dalies antrai pastraipai (2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Liuksemburgas ir kt. / Komisija*, C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948, 79 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 177 Šiuo atveju Komisija teigia, kad nors skundžiamo sprendimo 248 punkte Bendrasis Teismas, nagrinėdamas pagrindinius motyvus, susijusius su pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimu, teisingai nustatė pagal Airijos teisę taikytiną teisinį kriterijų,

vis dėlto jis taikė kitokį kriterijų, kuris verčia abejoti referencinės sistemos, į kurią atsižvelgiant šio sprendimo 79 punkte nurodytame pirmajame etape turi būti nagrinėjamas atrankiojo pranašumo buvimas, pasirinkimu. Savo argumentais Komisija konkrečiai siekia ginčyti Bendrojo Teismo atliktą TCA 97 25 straipsnio vertinimą. Šis aspektas yra itin svarbus atliekant analizę pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes jis turi įtakos „įprasto“ apmokestinimo pagal Airijos teisę apibrėžčiai, pagal kurią turi būti vertinamas pranašumo, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, buvimas.

- 178 Taigi, reikia konstatuoti, kad prašydama Teisingumo Teismo patikrinti, ar Bendrasis Teismas teisingai nustatė nacionalinės teisės, taikytinos bendrovių nerezidenčių apmokestinimui, apimtį ir tai, kaip ji buvo taikoma šioje byloje, Komisija siekia ginčyti referencinę sistemą, kurią Bendrasis Teismas laikė tinkama įprastam apmokestinimui nustatyti, kad atliktų atrankiojo pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimo analizę.
- 179 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia atmesti atitinkamai Airijos, ASI bei AOI ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateiktus nepriimtino motyvus.

ii) Dėl esmės

– Dėl atsižvelgimo į nepriimtinius įrodymus

- 180 Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas klaidingai rėmėsi skundžiamo sprendimo 301 punkte nurodytais įrodymais, kai nusprendė, kad dėl sutarčių su išoriniais gamintojais (*Original Equipment Manufacturers*, toliau – OEM), atsakingais už didelės dalies ASI parduodamų produktų gamybą, ir dėl sutarčių su tokiais klientais, kaip telekomunikacijų operatoriai, derybas vedė *Apple* grupės direktoriai ir jas per atitinkamus vadovus (veikiančius tiesiogiai arba pagal įgaliojimą) pasirašė *Apple Inc.* ir ASI.
- 181 Komisijos teigimu, į šiuos įrodymus, kuriuos sudaro, pirma, *Apple Inc.* administratorių susirašinėjimas elektroniniu paštu dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais ir, antra, keturi įgaliojimai, ASI suteikti *Apple Inc.* valdybos nariams dėl sutarčių su OEM ir šiais operatoriais pasirašymo, Bendrasis Teismas negalėjo atsižvelgti dėl to, kad jie nebuvo pateikti per administracinę procedūrą, o įgaliojimų atveju dar ir dėl to, kad jie Bendrajam Teismui buvo pateikti tik dubliko stadijoje arba visai nebuvo pateikti.
- 182 ASI ir AOI neginčija, kad šie įrodymai nebuvo pateikti per administracinę procedūrą. Vis dėlto jos teigia, kad Komisija žinojo apie JAV įsikūrusių ASI ir AOE direktorių veiklą ir šių įgaliojimų egzistavimą bei svarbą ir, jei būtų tinkamai atlikusi tyrimą, būtų galėjusi gauti visus reikšmingus įrodymus. Be to, ASI ir AOE tvirtina, kad Komisijos priekaištas yra nereikšmingas, nes atitinkami įgaliojimai negali paneigti Bendrojo Teismo vertinimo, susijusio su šios institucijos atliktu ASI ir AOE veiklos Airijoje vertinimu.
- 183 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad sprendimo dėl valstybės pagalbos teisėtumą Sąjungos teismas turi vertinti atsižvelgdamas į informaciją, kurią Komisija galėjo turėti priimdama sprendimą ir kurią galėjo gauti per administracinę procedūrą, pateikusi prašymą (2022 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Komisija / Valencia Club de Fútbol*, C-211/20 P, EU:C:2022:862, 85 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 184 Negalima Komisijos kaltinti tuo, kad neatsižvelgė į faktines ar teisineis aplinkybes, kurios galėjo būti, bet nebuvo jai nurodytos per administracinę procedūrą, nes Komisija neprivalo savo iniciatyva ir remdamasi spėjimais nagrinėti aplinkybių, kurios jai galėjo būti nurodytos (šiuo klausimu žr. 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *Komisija / Sytraval ir Brink's France*, C-367/95 P, EU:C:1998:154, 60 punktą).
- 185 Šiuo atveju, kiek tai susiję, pirma, su *Apple Inc.* vadovų susirašinėjimu elektroniniais laiškais dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais, iš Bendrajam Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, jog šis susirašinėjimas daugiausia atspindėjo *Apple Inc.* darbuotojų vykdytą veiklą pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą ir jame nebuvo jokios netiesioginės ar aiškos nuorodos į ASI. Taigi, tai yra su administracinės procedūros dalyku nesusiję dokumentai, nes juose kalbama apie atskiro nuo ASI subjekto veiklą ir grupės vidaus santykius, neturinčius nieko bendra su ginčijamų mokesčių sprendimų dalyku.
- 186 Vadinas, negalima teigti, kad Komisija, net jei galėjo daryti prielaidą, jog tokie įrodymai egzistuoja, privalėjo paprašyti juos pateikti per administracinę procedūrą. Atvirkščiai, ASI ir AOE turėjo pateikti šiuo įrodymus Komisijai per administracinę procedūrą, jeigu manė, kad jie gali įrodyti strateginių sprendimų, kuriuos *Apple* grupės vadovai priėmė Kupertine, priėmimo centralizuotai realumą ir svarbą.
- 187 Antra, kiek tai susiję su įgaliojimais dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais pasirašymo, akivaizdu, jog tai yra įrodymai, kuriais Bendrasis Teismas rėmėsi skundžiamo sprendimo 301 punkte. Be to, neginčijama, kad visas ASI ir AOE direktorių suteiktų įgaliojimų sąrašas buvo pateiktas tik kaip šių bendrovių pirmojoje instancijoje pareikšto ieškinio priedas, kad trys iš šių įgaliojimų, susijusių su sutartimis su OEM, buvo pateikti tik dubliko stadijoje, o ketvirtasis, susijęs su sutartimis su telekomunikacijų operatoriais, visai nebuvo pateiktas. Taip pat neginčijama, kad per administracinę procedūrą pateiktuose ASI ir AOE valdybų posėdžių protokoluose (toliau – Komisijos nagrinėti protokolai) paminėti ne įgaliojimai dėl sutarčių su OEM pasirašymo, o tik įgaliojimas dėl sutarčių su telekomunikacijų operatoriais, kuris, kaip pažymėta, visai nebuvo pateiktas.
- 188 Dėl Komisijai per administracinę procedūrą pateiktos informacijos reikia pažymėti, kad 2015 m. rugsėjo 7 d. savo pastabose, ASI ir AOE pateiktose Bendrajame Teisme pareikšto ieškinio priede, *Apple* grupė teigia, jog egzistuoja ASI ir AOE valdybų įgaliojimų, suteikiamų, be kita ko, dėl derybų vedimo dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais ir jų pasirašymo, sistema. Vis dėlto, kaip savo išvados 50 punkte nurodė generalinis advokatas, šiose pastabose šiuo atžvilgiu pateikta tik neaiški ir netiksli nuoroda.
- 189 Tokiomis aplinkybėmis Komisijai negalima priekaištauti dėl to, kad per administracinę procedūrą ji negavo tų įgaliojimų. Visų pirma reikia atsižvelgti į tai, kad ji prašė visų ASI ir AOE valdybų protokolų už bylai reikšmingą laikotarpį ir visus juos išnagrinėjo, tačiau juose šie įgaliojimai paminėti tik labai glaustai.
- 190 Galiausiai reikia pažymėti, kad, priešingai, nei teigia ASI ir AOE, šis Komisijos priekaištas nėra nereikšmingas.
- 191 Iš tiesų būtent remdamasis skundžiamo sprendimo 301 punkte nurodytais įrodymais, visų pirma tam tikrais įgaliojimais, Bendrasis Teismas paskesniame punkte nusprendė, kad Komisija padarė klaidingą išvadą, jog *Apple* grupės IN, kurios licencijos priklausė bendrovėms ASI ir AOE, neabejotinai valdė šių bendrovių Airijos filialai.

- 192 Atsižvelgdamas, be kita ko, į šį vertinimą, to sprendimo 310 punkte jis nusprendė, kad Komisija neįrodė, jog šiems Airijos filialams turėjo būti priskirtos *Apple* grupės IN licencijos, siekiant nustatyti ASI ir AOE metinį apmokestinamąjį pelną Airijoje, o jo 312 punkte galiausiai pagrįstais pripažino pagrindus, pateiktus dėl pagrindinių Komisijos motyvų ir grindžiamus tuo, kad Airijos mokesčių institucijos nesuteikė pranašumo bendrovėms ASI ir AOE.
- 193 Vadinasi, reikia pritarti argumentui, kad Bendrasis Teismas, atsižvelgęs į nepriimtinius įrodymus, kad pagrįstų skundžiamo sprendimo 301 punkte pateiktą vertinimą, padarė procesinį pažeidimą.
- *Dėl teisinio kriterijaus, taikytino pagal Airijos teisę nustatant bendrovės nerezidentės pelną*
- 194 Nors šalys, atlikdamos funkcinę analizę, reikalaujamą taikant TCA 97 25 straipsnį, sutaria, kad subjekto, šiuo atveju *Apple Inc.*, atskiros nuo bendrovės nerezidentės, kurios apmokestinamąjį pelną Airijoje reikia įvertinti, vykdytos funkcijos yra nereikšmingos, jos laikosi skirtingų pozicijų dėl pagal Airijos teisę reikalaujamos analizės apimties ir turinio.
- 195 Komisija mano, kad skundžiamo sprendimo 248 punkte Bendrasis Teismas teisingai identifikavo pagal Airijos teisę siekiant nustatyti bendrovės nerezidentės apmokestinamąjį pelną Airijoje taikytiną teisinį kriterijų ir kad taikant šį kriterijų reikia atsižvelgti į „turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių“.
- 196 Airija savo ruožtu mano, kad, kaip Bendrasis Teismas nurodė skundžiamo sprendimo 227 punkte ir patvirtino keliuose kituose šio sprendimo punktuose, analizė, kurią reikia atlikti taikant TCA 97 25 straipsnį, turi būti susijusi su „realia [bendrovės nerezidentės Airijos] filialų veikla ir [jos] rinkos verte“. ASI ir AOI savo ruožtu teigia, kad skundžiamo sprendimo 182–186 punktuose Bendrasis Teismas išaiškino, jog pagal Airijos teisę iš IN gaunamas pelnas gali būti priskiriamas bendrovės nerezidentės Airijos filialui tik tuo atveju, jeigu jį generuojančią IN kontroliuoja filialas.
- 197 Tiek Airija, tiek ASI ir AOI, teigiančios, kad buveinių vykdoma veikla neturi jokios reikšmės taikant TCA 97 25 straipsnį, iš esmės mano, kad skundžiamo sprendimo 248 punktas, kuriuo remiasi Komisija, susijęs su EBPO patvirtinto metodo, o ne TCA 97 25 straipsnio taikymu, ir kad bet kuriuo atveju iš to sprendimo 242 punkto matyti, jog šis metodas nepatvirtina lyginamosios analizės, kuria remiasi Komisija ir kuri prieštarauja Airijos teisei.
- 198 Šiuo klausimu neginčijama, kad Bendrasis Teismas, be kita ko, skundžiamo sprendimo 242 punkte nusprendė, jog tiek pagal TCA 97 25 straipsnį, tiek pagal įprastų rinkos sąlygų principą ir EBPO patvirtintą metodą, siekiant nustatyti bendrovės nerezidentės Airijoje apmokestinamą pelną, reikia atlikti „funkcinę“ analizę, kad būtų galima nustatyti jos filialo Airijoje vykdomą veiklą, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką.
- 199 Dėl to Bendrasis Teismas, pirma, skundžiamo sprendimo 240 punkte pripažino, kad siekiant nustatyti, kokias funkcijas bendrovės nerezidentės Airijos filialas faktiškai vykdo TCA 97 25 straipsnio taikymo tikslais, reikia atsižvelgti į „turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių“. Be to, šio sprendimo 242 punkte jis nurodė, kad analizė, kuria siekiama nustatyti bendrovės nuolatinei buveinei priskirtiną turtą, funkcijas ir riziką, remiantis pastarosios faktiškai vykdoma veikla, negali būti „atliekama abstrakčiai, neatsižvelgiant į visą bendrovėje vykdomą veiklą ir funkcijas“.

- 200 Toks aiškinimas atitinka TCA 97 25 straipsnio formuluotę, pagal kurią, siekiant apskaičiuoti bendrovės nerezidentės Airijoje apmokestinamą pelną, reikia nustatyti „prekybos pajamas, tiesiogiai arba netiesiogiai gaunamas per filialą <...>, taip pat visas pajamas iš nuosavybės ar teisių, kurias naudoja arba turi filialas <...>“. Be kita ko, iš skundžiamo sprendimo 248 punkte pateiktų svarstymų matyti, kad, kaip savo išvados 57 punkte iš esmės nurodė generalinis advokatas, jas nustatant reikia palyginti įvairių tokios bendrovės padalinių su šiuo turtu susijusią veiklą, turint omenyje, kad toks palyginimas leidžia patikrinti, ar pelno paskirstymas bendrovėje nerezidentėje, kurį mokesčių institucijos pripažino kaip pagrindą Airijoje apmokestinamam pelnui nustatyti, atitinka realų funkcijų, turto ir rizikos paskirstymą tarp skirtingų šios bendrovės padalinių.
- 201 Airijos ir ASI bei AOI siūlomas aiškinimas, jog siekiant pagal TCA 97 25 straipsnį priskirti pelną, gautą iš IN teisių valdymo, reikia atsižvelgti tik į subjektą, kuris iš tikrųjų turi šias teises, galiausiai reiškia, kad bendrovių nerezidentė atveju pelną, gautą iš šių teisių naudojimo, visada reikia priskirti šių bendrovių buveinėms. Tačiau, kadangi buveinės iš esmės yra ne Airijoje, tokios pajamos iš principo niekada nebūtų apmokestinamos šioje valstybėje narėje.
- 202 Šiuo klausimu Bendrasis Teismas nusprendė, kad TCA 97 25 straipsnio taikymo tikslais jis turi atsižvelgti į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp Airijos filialų ir ASI ir AOE kitų padalinių, bet nemanė, kad pagal Airijos teisę jis turi išanalizuoti galimą *Apple Inc.* vaidmenį.
- 203 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad pagal bendrovės nerezidentės pelno nustatymo kriterijų, kurį Bendrasis Teismas laikė taikytinu pagal TCA 97 25 straipsnį, reikalaujama atsižvelgti į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių, tačiau nereikia atsižvelgti į atskirų subjektų vaidmenį.
- 204 Vadinas, reikia išnagrinėti, ar, kaip teigia Komisija, Bendrasis Teismas iš tikrųjų rėmėsi *Apple Inc.* vykdomomis funkcijomis, susijusiomis su *Apple* grupės IN, ar, kaip teigia Airija, ASI ir AOI, Komisijos argumentais iškraipomi skundžiamo sprendimo motyvai šiuo klausimu.

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

- 205 Pirma, Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 259–267 ir 288 punktuose paminėjo *Apple Inc.* vykdomas funkcijas, kai nagrinėjo ginčijamo sprendimo 289–295 konstatuojamąsias dalis, kuriose Airijos filialams priskirtas kokybės kontrolės, MTP infrastruktūros valdymo ir verslo rizikos valdymo funkcijų vykdymas.
- 206 Šiuo klausimu iš skundžiamo sprendimo 260–264, 266 ir 267 punktų matyti, kad vertindamas faktines aplinkybes Bendrasis Teismas iš tikrųjų atsižvelgė į *Apple Inc.* funkcijas ir prisiimamą riziką, be to, Airija, ASI ir AOE sutiko, jog šias funkcijas ir riziką, susijusią su visa *Apple* grupės IN, jos plėtojimu ir valdymu, didžiąja dalimi prisiėmė *Apple Inc.*, kaip grupės kontroliuojančioji bendrovė arba pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą, ir jas centralizavo Kupertino mieste.
- 207 Antra, Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas klaidingai nurodė *Apple Inc.* funkcijas, kai nagrinėjo funkcijas, kurias ji laikė ASI filialo funkcijomis.
- 208 Skundžiamo sprendimo 268–284 punktuose Bendrasis Teismas nagrinėjo ginčijamo sprendimo 296–300 konstatuojamosiose dalyse nurodytą veiklą ir funkcijas kaip faktiškai vykdytas šio filialo. Jis nusprendė, kad šia veikla ir funkcijomis, vertinamomis atskirai ar kartu, negalima pateisinti IN licencijų priskyrimo šiam filialui. Bendrojo Teismo išnagrinėta veikla ir funkcijos apėmė kokybės kontrolę, įvairią MTP veiklą ir vietos rinkodaros sąnaudų valdymą.

- 209 Dėl kokybės kontrolės reikia pažymėti, kad, kaip teigia Komisija, ginčijamame sprendime ji nusprendė, jog ši funkcija yra viena iš sąnaudų pasidalijimo susitarime išvardytų ir jame tiek *Apple Inc.*, tiek ASI ir AOE priskirtų funkcijų. Tokiomis aplinkybėmis, kai skundžiamo sprendimo 269 punkte Bendrasis Teismas nurodė ASI ir AOE teiginį, kad „pasaulyje kokybės kontrolės funkciją vykdo tūkstančiai asmenų, o Airijoje šioms pareigoms atlikti buvo įdarbintas vos vienas asmuo“, jis neabejotinai turėjo omenyje veiklą, kurią vykdė nuo šių dviejų bendrovių atskiri subjektai, konkrečiai – *Apple Inc.* veiklą.
- 210 Dėl skundžiamo sprendimo 273 ir 275 punktų, kuriuose teigiama, kad ASI filialo darbuotojų vykdomos MTP funkcijos ir regioninė duomenų rinkimo ir analizės veikla yra „pagalbinio“ pobūdžio, pažymėtina, kad Bendrasis Teismas vėlgi lygina šias funkcijas su veikla, kurią visame pasaulyje vykdo ASI atžvilgiu išoriniai subjektai. Galiausiai skundžiamo sprendimo 277 punkte pateikiamos aiškos nuorodos į *Apple Inc.* sukurtą grupės politiką ir strategiją, nes tame punkte Bendrasis Teismas *AppleCare* aptarnavimo ir remonto paslaugą, už kurią EARIA regione buvo atsakingas šis filialas, kvalifikavo kaip „vykdomąją“ ir vykdomą laikantis „JAV nustatytų gairių ir strateginių nurodymų“. Tas pats pasakytina apie to sprendimo 281 ir 283 punktus, kuriuose pateiktas bendras Bendrojo Teismo vertinimas dėl šio filialo veiklos „pagalbinio“ ir „vykdomojo“ pobūdžio.
- 211 Trečia, Komisija mano, kad nagrinėdamas ginčijamo sprendimo 301 konstatuojamojoje dalyje nurodytas AOE Airijos filialo vykdomas funkcijas Bendrasis Teismas nurodė *Apple Inc.* veiklą.
- 212 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad skundžiamo sprendimo 290 punkte kalbėdamas apie šio filialo vykdančią gamybos veiklą išplėtotus specialius procesus ir patirtį Bendrasis Teismas teigė, kad net jei šiems procesams ir patirčiai būtų suteikta tam tikrų IN teisių apsauga, „jų aprėptis ribota ir jie sietini su paties šio filialo vykdoma veikla“, todėl nesuteikia pagrindo priskirti jam *Apple* grupės IN licencijų. Tokia nuoroda į visas šios grupės IN licencijas netiesiogiai, bet užtikrintai reiškia, kad, kaip teisingai teigia Komisija, Bendrasis Teismas tame punkte AOE Airijos filialo išplėtotą kompetenciją palygino su visomis su *Apple* grupės IN susijusiomis MTP funkcijomis.
- 213 Galiausiai, ketvirta, Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas, skundžiamo sprendimo 298–302 punktuose nagrinėdamas veiklą, vykdytą ne ASI ir AOE filialuose, atsižvelgė į *Apple Inc.* vykdomas funkcijas.
- 214 Šiuo atžvilgiu iš kelių skundžiamo sprendimo vietų, visų pirma iš jo 299 ir 300 punktų, matyti, kad Bendrasis Teismas paminėjo *Apple Inc.* ir jos, kaip patronuojančiosios bendrovės, vaidmenį, kai, pirma, apskritai konstatavo „strateginių sprendimų centralizuotą pobūdį *Apple* grupėje, kuriuos priėmė Kupertine esantys direktoriai“, ir, antra, kai konkrečiai dėl sprendimų MTP srityje, kuria paremta *Apple* grupės IN, pažymėjo, kad „sprendimus dėl numatomų vystyti produktų <...> ir dėl MTP strategijos <...> priėmė ir įgyvendino Kupertine įsikūrę grupės vadovai“. Be to, Bendrasis Teismas konstatavo, kad „naujų produktų išleidimo strategijos ir, be kita ko, jų platinimo organizavimas Europos rinkose <...> nustatomos *Apple* grupės lygmeniu, be kita ko, grupės vadovų (*Executive Team*), kuriems vadovavo grupės generalinis direktorius Kupertine“.
- 215 Kaip savo išvados 67 punkte pažymėjo generalinis advokatas, iš šių teiginių matyti, kad visuose Komisijos ginčijamuose skundžiamo sprendimo punktuose Bendrasis Teismas tiesiogiai arba netiesiogiai rėmėsi funkcijomis, kurias *Apple Inc.* atliko *Apple* grupės IN srityje arba pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą, arba pagal rinkodaros paslaugų susitarimą, arba kaip patronuojančioji bendrovė, ir šias funkcijas lygino su Airijos filialų atliekamomis funkcijomis IN

licencijų srityje. Taigi, priešingai, nei teigia Airija, ASI ir AOI, Komisijos argumentas, kad Bendrasis Teismas atsižvelgė į *Apple Inc.* vykdomas funkcijas, nėra grindžiamas nei klaidingu skundžiamo sprendimo aiškinimu, nei jo iškraipymu.

– *Dėl atsižvelgimo į „Apple Inc.“ vykdomą veiklą ir funkcijas įtakos teisiniam faktinių aplinkybių kvalifikavimui*

- 216 Airija ir ASI su AOI iš esmės teigia, kad Komisijos argumentas, grindžiamas klaidingu atsižvelgimu į *Apple Inc.* veiklą, bet kuriuo atveju yra nereikšmingas, nes net darant prielaidą, kad Bendrasis Teismas atsižvelgė į šią veiklą, vertinimai, kuriuos jis padarė išnagrinėjęs faktines aplinkybes, yra grindžiami Airijos filialų ir buveinių veiklos analize ir išvada, kad šių filialų vykdomos funkcijos yra „rutininės“, o to, Bendrojo Teismo nuomone, nepakanka, kad būtų pateisintas IN licencijų ir su jomis susijusio pelno priskyrimas filialams.
- 217 Iš skundžiamo sprendimo 310 punkto matyti, kad Bendrojo Teismo vertinimas, jog Komisijai nepavyko įrodyti, kad iš IN licencijų gautas pelnas turėjo būti priskirtas Airijos filialams nustatant ASI ir AOE metinį apmokestinamąjį pelną Airijoje, grindžiamas, pirma, šių filialų realiai vykdytos veiklos analize ir, antra, „strateginiais sprendimais, priimtais ir įgyvendinamais ne šiuose filialuose“.
- 218 Skundžiamo sprendimo 298–309 punktuose Bendrasis Teismas konstatavo, pirma, kad *Apple* grupėje, kuriai vadovauja *Apple Inc.*, egzistuoja centralizuota sprendimų priėmimo sistema, be kita ko, susijusi su grupės IN valdymu ir plėtra, ir, antra, kad ASI ir AOE buveinės per savo valdybas arba taikydamos įgaliojimų perdavimo atskiriems valdybos nariams sistemą gali priimti „svarbiausius bendrovės sprendimus, [pavyzdžiui, tvirtinti metines finansines ataskaitas]“. Vis dėlto jis neteigė nei to, kad buveinės dalyvauja priimant *Apple Inc.* strateginius sprendimus, nei to, kad jos faktiškai dalyvauja įgyvendinant šiuos sprendimus ar aktyviai valdant IN licencijas. Vienintelę išvadą šiuo klausimu, išdėstytą skundžiamo sprendimo 307 punkte, kad ASI ir AOE pateikė informaciją, iš kurios matyti, jog skirtingas sąnaudų pasidalijimo susitarimo versijas Kupertine pasirašė jų atitinkamų valdybų nariai, Komisija ginčija savo apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečiojoje dalyje, kuri bus nagrinėjama toliau.
- 219 Taigi, atsižvelgiant į *Apple Inc.* veiklos ir funkcijų, susijusių su *Apple* grupės IN, analizės svarbą skundžiamo sprendimo struktūroje ir glaudų šios analizės ir ASI bei AOE filialų Airijoje veiklos analizės ryšį, negalima teigti, kad argumentas, grindžiamas tuo, jog Bendrasis Teismas atsižvelgė į šią veiklą ir funkcijas, yra nereikšmingas.
- 220 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pažymėtina, kad Komisija teisingai tvirtina, jog nusprendamas, kad įrodymai, leidžiantys iš IN licencijų gautą pelną priskirti ASI ir AOE filialams, nėra pakankami, Bendrasis Teismas klaidingai lygino šių filialų vykdomas funkcijas, susijusias su šiomis licencijomis, su *Apple Inc.* vykdomomis funkcijomis, susijusiomis su *Apple* grupės IN, o ne su funkcijomis, susijusiomis su tomis licencijomis, kurias faktiškai vykdo buveinės. Tai ypač aiškiai matyti iš tarpinių išvadų, kurias Bendrasis Teismas padarė įvairiuose faktinių aplinkybių analizės etapuose, ypač iš skundžiamo sprendimo 266 ir 302 punktų, kuriuose jis teigė, pirma, kad Komisija nemėgino įrodyti, jog Airijos filialai faktiškai kasdien aktyviai „valdė visas funkcijas ir riziką, susijusią su *Apple* grupės IN, išvardytas sąnaudų pasidalijimo susitarim[e] <...>“, ir, antra, kadangi strateginiai sprendimai, susiję su *Apple* grupės IN produktų kūrimu, buvo priimami visai grupei Kupertino mieste, Komisija klaidingai nusprendė, kad tokios IN valdymą neišvengiamai prisiėmė šie filialai.

- 221 Iš skundžiamo sprendimo matyti, kad Bendrojo Teismo vertinimas, jog Komisija padarė klaidą, kai nusprendė, kad ASI ir AOE filialai atliko „reikšmingas žmogiškąsias funkcijas“, susijusias su *Apple* grupės IN, daugiausia grindžiamas *Apple Inc.* lygmeniu vykdomų funkcijų, kurių ji pati, remdamasi savo atliktu Airijos teisės aiškinimu, nelaikė reikšmingomis šioje byloje, analize.
- 222 Taigi, Komisijos argumentas, grindžiamas klaidingu atsižvelgimu į *Apple Inc.* vykdomas funkcijas, yra pagrįstas. Darytina išvada, kad apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antros dalies antras priekaištas taip pat turi būti pripažintas pagrįstu.

2) Dėl pirmojo priekaišto, grindžiamo nepakankamu ir prieštaringu skundžiamo sprendimo motyvavimu ir procesiniu pažeidimu

- 223 Atsižvelgiant į tai, kad pirmojo pagrindo antros dalies antras priekaištas pripažintas pagrįstu, nereikia nagrinėti šios dalies pirmojo priekaišto, pateikto dėl to paties Bendrojo Teismo vertinimo.

3. Dėl pirmojo pagrindo trečios dalies

a) Šalių argumentai

- 224 Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečioje dalyje Komisija iš esmės teigia, kad skundžiamo sprendimo 301 ir 303–309 punktuose Bendrasis Teismas pažeidė atskiro subjekto metodą, įprastų rinkos sąlygų principą, taigi ir SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir iškraipė nacionalinę teisę, kai nusprendė, kad ASI ir AOE direktorių įvykdyti formalūs veiksmai yra jų buveinių vykdomos funkcijos, susijusios su šioms bendrovėms priklausančiomis *Apple* grupės IN licencijomis. Tai, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į ginčijamame sprendime ir rašytinėse pastabose Komisijos pateiktus paaiškinimus, kuriuose nurodytos priežastys, dėl kurių šie veiksmai nėra ASI ir AOE buveinių vykdomos funkcijos, taikant atskiro subjekto metodą ir įprastų rinkos sąlygų principą, yra procesinis pažeidimas ir motyvavimo stoka. Be to, tai, kad Bendrasis Teismas remiasi įrodymais, kurie yra nepriimtini jo vertinimui pagrįsti, taip pat rodo tokį pažeidimą.
- 225 Pirmą, dėl procesinio pažeidimo ir skundžiamo sprendimo motyvavimo stokos Komisija primena paaiškinimų, kuriuos ji pateikė tiek ginčijamo sprendimo 280–294 konstatuojamosiose dalyse, tiek atsakyme į argumentus, kuriuos Airija, ASI ir AOE pateikė savo ieškiniuose pirmojoje instancijoje, turinį. Iš jų, be kita ko, matyti, kad ASI ir AOE buveinės negalėjo būti laikomos faktiškai vykdytosiomis funkcijomis, susijusiomis su šių dviejų bendrovių turimomis IN licencijomis. ASI ir AOE valdybų posėdžių protokolai, kurie yra vienintelis jų buveinių priimtų sprendimų įrodymas, neįrodo, kad jos vykdė tokias funkcijas. Bendrasis Teismas, remdamasis šiais protokolais ir įpareigojęs Komisiją įrodyti, kad svarbiausi ASI ir AOE sprendimai nebuvo priimti per šiuos posėdžius, jai nustatė įrodinėjimo reikalavimą, kurio neįmanoma įvykdyti. Galiausiai pritaręs ASI ir AOE argumentui, kad įgaliojimų pasirašyti sutartis su OEM ir telekomunikacijų operatoriais ASI ir AOE „vardu“ suteikimas *Apple Inc.* vadovams priklausė šių bendrovių buveinių vykdomoms funkcijoms, nors įrodymai, kuriais grindžiamas šis argumentas, pirmą kartą buvo pateikti vykstant procesui, todėl yra nepriimtini, Bendrasis Teismas padarė procesinį pažeidimą.
- 226 Antra, Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas pažeidė atskiro subjekto metodą ir įprastų rinkos sąlygų principą, o tai yra SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimas ir nacionalinės teisės iškraipymas, kai nusprendė, kad ASI ir AOE valdybos narių įvykdyti formalūs veiksmai yra šių bendrovių buveinių funkcijos, susijusios su *Apple* grupės IN licencijomis.

- 227 Komisija tvirtina, pirma, kad norint priskirti pelną filialui reikia atlikti funkcinę analizę: palyginti šio filialo vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką su bendrovės, kuriai jis priklauso, funkcijomis, turtu ir rizika. Remiantis EBPO patvirtintu metodu, reikia nustatyti filialo ir kitų šios bendrovės padalinių „reikšmingas žmogiškąsias funkcijas“, atsižvelgiant į „aktyv[ų] sprendimų priėmim[ą] ir valdym[ą], o ne [į] tai, kad pasiūlymui tik pritariama arba nepritariama“. Šiuo atveju Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 301 ir 303–309 punktuose ASI ir AOE vadovų atliktus formalius veiksmus klaidingai prilygino šių bendrovių buveinių vykdomoms funkcijoms. Jei įgaliojimų suteikimas ar susitarimų pasirašymas galėtų būti pakankamas norint apibūdinti funkcijų vykdymą, kai atliekama funkcinė analizė, sąvoka „reikšmingos žmogiškosios funkcijos“ netektų prasmės.
- 228 Antra, skundžiamo sprendimo 301, 306 ir 307 punktuose įgaliojimų suteikimą, susitarimų su OEM ir telekomunikacijų operatoriais pasirašymą šių įgaliojimų pagrindu ir sąnaudų pasidalijimo susitarimo pasirašymą prilygindamas ASI ir AOE buveinių vykdomoms funkcijoms Bendrasis Teismas nesilaikė atskiro subjekto metodo ir įprastų rinkos sąlygų principo, o tai yra klaidingas SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymas ir nacionalinės teisės iškraipymas. Komisija taip pat mano, kad skundžiamo sprendimo 308 punkte pritaręs Airijos, ASI ir AOE argumentui, jog paprastas fizinis direktoriaus buvimas yra buveinių vykdoma funkcija, ir nenagrinėjęs bei nepaneigęs jos argumentų šiuo klausimu, Bendrasis Teismas skundžiamame sprendime padarė procesinį pažeidimą ir nepakankamai jį motyvavo.
- 229 Airija teigia, pirma, kad apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečia dalis turi būti atmesta kaip nereikšminga. Komisijos argumentai negali paneigti pagrindinės Bendrojo Teismo konstatuotos faktinės aplinkybės, kad Airijos filialų veikla nepateisina *Apple* grupės IN licencijų ir iš jų gaunamo pelno priskyrimo jiems. Taigi, ginčijamas sprendimas tiek, kiek jame klaidingai teigiama, kad iš šių licencijų gautas pelnas turi būti priskirtas šiems filialams, bet kuriuo atveju turėtų būti panaikintas.
- 230 Antra, Airija tvirtina, kad Komisijos pateikti argumentai bet kuriuo atveju yra nepagrįsti.
- 231 Pirma, dėl valdybos posėdžių protokolų Airija teigia, kad prisidengdama tariamu procesiniu pažeidimu ir motyvavimo stoka Komisija iš tikrųjų kritikuoja su šiais posėdžiais susijusias konstatuotas faktines aplinkybes ir svarbą, kurią Bendrasis Teismas suteikė jam pateiktiems įrodymams.
- 232 Tas pats pasakytina, antra, apie ASI ir AOE buveinių vykdomas funkcijas. Komisija priekaištauja Bendrajam Teismui dėl to, kad jis nusprendė, jog šios buveinės galėjo atlikti su IN licencijomis susijusias funkcijas, taip iš esmės ginčydamas Bendrojo Teismo konstatuotas faktines aplinkybes ir įrodymams suteiktą svarbą. Vis dėlto Komisija nenurodė jokios šiuo atžvilgiu Bendrojo Teismo padarytos teisės klaidos.
- 233 ASI ir AOI tvirtina, kad pirmojo pagrindo trečia dalis, kuria Komisija siekia iš naujo kvestionuoti faktines aplinkybes, yra nepriimtina ir bet kuriuo atveju nepagrįsta ir nereikšminga.
- 234 Pirma, dėl valdybų protokolų ASI ir AOI visų pirma teigia, kad Komisija iškraipo įrodymus, kai tvirtina, kad šie protokolai yra vieninteliai per administracinę procedūrą pateikti įrodymai dėl ASI ir AOE ne Airijoje priimtų sprendimų, nors Bendrasis Teismas rėmėsi, be kita ko, kitais įrodymais, rodančiais, kad sąnaudų pasidalijimo susitarimus faktiškai pasirašė šių JAV įsteigtų bendrovių direktoriai ir kad jie, taip pat šių bendrovių vardu veikiantys asmenys vedė derybas dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais sudarymo ir jas sudarė. Toliau ASI ir AOI teigia,

kad skundžiamo sprendimo 304 punkte pateiktų motyvų bet kuriuo atveju pakanka, kad Komisija galėtų suprasti Bendrojo Teismo sprendimo pagrindą, o Teisingumo Teismas – vykdyti kontrolę. Galiausiai ASI ir AOI pažymi, kad Bendrasis Teismas nenustatė Komisijai tokios įrodinėjimo pareigos, kurios neįmanoma įvykdyti, bet nusprendė, kad ji negali apsiriboti ASI ir AOE valdybų protokolų nagrinėjimu, nes šios bendrovės ją informavo, kad šie protokolai nėra išsamūs JAV veikiančių direktorių veiklos ataskaita ir kad per administracinę procedūrą jos pateikė jai daug tokios veiklos įrodymų.

- 235 Antra, ASI ir AOI teigia, kad JAV veikiančių direktorių arba įgaliotų *Apple* grupės darbuotojų derybos dėl sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais sudarymo ir jų pasirašymas yra „reikšmingos žmogiškosios funkcijos“, kurias ASI ir AOE vykdė ne Airijoje. Be to, priešingai, nei teigia Komisija, Bendrasis Teismas rėmėsi sąnaudų pasidalijimo susitarimų pasirašymu ar įgaliojimų suteikimu ne tam, kad įrodytų, jog ASI ir AOE buveinės vykdė „reikšmingas žmogiškąsias funkcijas“, o tam, kad skundžiamo sprendimo 303–309 punktuose nuspręstų, jog Komisija klaidingai manė, kad ASI ir AOE valdymo organai, be kita ko, jų valdybos, „neturėjo galimybių vykdyti [šių bendrovių] esminių funkcijų“. Taigi, skundžiamame sprendime nėra prieštaravimo, nepažeista pranašumo sąvoka, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir neiškraipyta nacionalinė teisė.
- 236 Trečia, Komisijos priekaištas, grindžiamas tuo, kad Bendrasis Teismas nepaisė atskiro subjekto metodo ir įprastų rinkos sąlygų principo, taigi pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį ir iškreipė nacionalinę teisę, grindžiamas klaidinga prielaida, kad derybos dėl nagrinėjamų sutarčių ir jų pasirašymas yra funkcijos, kurias vykdė ne ASI vardu ir naudai veikiantys asmenys, o *Apple Inc.*
- 237 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pritaria Airijos, ASI ir AOI argumentams.
- 238 Galiausiai ELPA priežiūros institucija pritaria Komisijos argumentams. Formalūs veiksmai, kaip antai įgaliojimo išdavimas ar sutarties pasirašymas, nėra ASI ir AOE buveinių realiai vykdomos funkcijos, susijusios su *Apple* grupės IN licencijomis. Šiais veiksmis ASI ir AOE direktoriai tik įformina *Apple Inc.* realiai vykdytas funkcijas, kaip antai derybas dėl komercinių sutarčių su klientais, pavyzdžiui, telekomunikacijų operatoriais ar OEM, ir jų pasirašymą. Vadinas, nors skundžiamo sprendimo 242 punkte Bendrasis Teismas įvardijo kriterijų, leidžiantį konstatuoti pranašumo buvimą, vis dėlto jis taikė klaidingą kriterijų, atmesdamas pagrindinius Komisijos motyvus, išdėstytus skundžiamo sprendimo 303–309 punktuose.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

- 239 Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečioje dalyje, susijusioje su skundžiamo sprendimo 301 ir 303–309 punktais, Komisija konkrečiai ginčija Bendrojo Teismo atliktus ASI ir AOE buveinių veiklos vertinimus.
- 240 Pirma, Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas neatsakė į jam pateiktą argumentą, kad jos išnagrinėti protokolai yra vienintelis Airijos ir *Apple Inc.* per administracinę procedūrą pateiktas įrodymas, kad buveinės vykdė funkcijas.
- 241 Šiuo atveju skundžiamo sprendimo 305 punkte Bendrasis Teismas, vykdydamas savo išimtinę kompetenciją vertinti įrodymus, nusprendė, kad Komisijos nagrinėtų protokolų ištraukų, nepaisant jų glaustumo, pakanka „suprasti, kaip <...> [tokiuose] protokoluose [buvo] fiksuojami svarbiausi bendrovės sprendimai“.

- 242 Toks vertinimas, iš kurio Komisija gali suprasti Bendrojo Teismo tiems protokolams suteiktą svarbą, net jeigu jie buvo vienintelis per administracinę procedūrą pateiktas įrodymas dėl buveinių funkcijų, negali būti nagrinėjamas per apeliacinį procesą Teisingumo Teisme, nebent esama iškraipymo, tačiau juo Komisija nesirėmė.
- 243 Antra, Komisija teigia, kad skundžiamo sprendimo 304 punkte Bendrasis Teismas jai nustatė įrodinėjimo pareigą, kurios neįmanoma įvykdyti.
- 244 Tame 304 punkte Bendrasis Teismas teigė, jog „tai, kad valdybos posėdžių protokoluose nepateikiama išsamios informacijos apie sprendimus dėl *Apple* grupės IN licencijų valdymo, sąnaudų pasidalijimo susitarimą ir svarbius verslo sprendimus, nereiškia, kad tokie sprendimai nebuvo priimami“.
- 245 Kaip savo išvados 85 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, jei skundžiamo sprendimo 304 punkte išdėstyti argumentai būtų patvirtinti, Komisija negalėtų remtis tuo, kad bendrovės valdybos protokoluose neminimos tam tikros sprendimų kategorijos, kad pagrįstų savo išvadą, jog šie sprendimai neegzistuoja. Taigi, toks argumentavimas iš tikrųjų nustato Komisijai per sunkią įrodinėjimo pareigą.
- 246 Trečia, Komisija ginčija skundžiamo sprendimo 306 punktą labiausiai dėl to, kad Bendrasis Teismas jame nurodo, jog „[iš išnagrinėtų protokolų] matyti, kad pavieniams direktoriams buvo suteikti labai platūs valdymo įgaliojimai“. Ji pažymi, kad nors šiuose protokoluose kartais buvo nurodyti valdybų suteikti įgaliojimai, vis dėlto tik vienas iš šių įgaliojimų buvo susijęs su sutarčių sudarymu su OEM ir telekomunikacijų operatoriais.
- 247 Tiek, kiek Komisija šiuo argumentu ketina kvestionuoti pirmesniame punkte minėto įgaliojimo įrašymo į protokolą įrodomosios galios vertinimą, pažymėtina, kad toks vertinimas iš esmės priklauso išimtinai Bendrojo Teismo kompetencijai (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 15 d. Sprendimo *Dorsch Consult / Taryba ir Komisija*, C-237/98 P, EU:C:2000:321, 50 punktą ir 2005 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / CEVA ir Pfizer*, C-198/03 P, EU:C:2005:445, 50 punktą), tačiau reikia turėti omenyje, kad, kaip savo išvados 87 punkte nurodė generalinis advokatas, jokia Sąjungos teisės norma ar principas nedraudžia Bendrajam Teismui remtis vieninteliu įrodymu reikšmingoms faktinėms aplinkybėms nustatyti.
- 248 Ketvirta, Komisija ginčija Bendrojo Teismo vertinimą, konkrečiai išdėstytą skundžiamo sprendimo 301, 306 ir 307 punktuose, kad veiksmai, kaip antai įgaliojimo derėtis dėl sutarties, ją pasirašyti ar pakeisti suteikimas, yra su IN licencijomis susijusios funkcijos, kurias faktiškai vykdo ASI ir AOE buveinės. Komisija pripažįsta, kad būtent derybos dėl komercinių sutarčių, kaip antai sutarčių su OEM ir telekomunikacijų operatoriais, sudarymo gali būti „svarbios žmogiškosios funkcijos“, TCA 97 25 straipsnio pagrindu atliekant funkcinę ir faktinių aplinkybių analizę. Vis dėlto šiuo atveju, jos nuomone, tas funkcijas vykdė ne ASI ir AOE buveinės, o *Apple Inc.* darbuotojai visos *Apple* grupės vardu arba šių bendrovių naudai. Ji mano, kad skundžiamo sprendimo 301, 306 ir 307 punktai taip pat yra nepakankamai motyvuoti, o juose pateikti motyvai – prieštaringi.
- 249 Toks Komisijos argumentavimas grindžiamas klaidingu skundžiamo sprendimo suvokimu.
- 250 Konstatuodamas, jog ASI ir AOE direktoriai tiesiogiai ar pagal įgaliojimą dalyvavo derybose su OEM ir telekomunikacijų operatoriais arba sudarant komercines sutartis ar susitarimus grupės viduje, Bendrasis Teismas neketino tvirtinti, kad šių dviejų bendrovių buveinės vykdė „svarbias

žmogiškąsias funkcijas“, susijusias su IN licencijomis, o be kita ko, skundžiamo sprendimo 302 ir 309 punktuose, tik nusprendė, kad ginčijamame sprendime buvo padaryta klaidinga išvada, kad *Apple* grupės IN valdymu būtina užsiėmė šių bendrovių filialai, nes jų buveinės neturėjo galimybės priimti sprendimų dėl šių licencijų valdymo.

- 251 Tokiomis aplinkybėmis, nors, kaip pažymėta šio sprendimo 193 ir 222 punktuose, šie Bendrojo Teismo argumentai grindžiami nepriimtinais įrodymais ir klaidingu atsižvelgimu į *Apple Inc.* vykdomas funkcijas, šio sprendimo 248 punkte apibendrintiems Komisijos argumentams negalima pritarti.
- 252 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus darytina išvada, kad pirmojo pagrindo trečia dalis dėl šio sprendimo 245 punkte nurodytos priežasties yra iš dalies pagrįsta.

4. Išvados dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo

- 253 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą reikia pripažinti pagrįstu.
- 254 Išnagrinėjus šį pagrindą matyti, pirma, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai konkrečiai skundžiamo sprendimo 183–187, 228, 242 ir 243 punktuose nusprendė, kad TCA 97 25 straipsnio taikymo, taigi ir ASI bei AOE Airijos filialų apmokestinamųjų pajamų Airijoje nustatymo tikslais nagrinėdama šių bendrovių nerezidentų vykdomą veiklą, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką, Komisija laikėsi „atmetimo“ metodo. Taigi, skundžiamo sprendimo 249 punkte jis klaidingai nusprendė, kad pagrindiniai Komisijos argumentai grindžiami klaidingais įprasto apmokestinimo pagal šioje byloje taikytiną Airijos mokesčių teisę vertinimais.
- 255 Bendrasis Teismas taip pat padarė procesinį pažeidimą, kai atsižvelgė į įrodymus, nepriimtinus skundžiamo sprendimo 301 punkte pateiktam vertinimui pagrįsti (žr. šio sprendimo 193 punktą).
- 256 Antra, Komisijos vertinimų dėl veiklos *Apple* grupėje analizėje pabrėždamas *Apple Inc.* funkcijas ir riziką, susijusią su *Apple* grupės IN, užuot sutelkęs dėmesį tik į veiklą, susijusią su IN licencijų valdymu ir naudojimu, kurią atitinkamai vykdo ASI ir AOE Airijos filialai ir buveinės, Bendrasis Teismas išnagrinėtas faktines aplinkybes kvalifikavo pagal kitokį teisinį kriterijų nei tas, kurį jis pats laikė taikytinu pagal TCA 97 25 straipsnį. Pagal šį referencinį pagrindą reikalaujama atsižvelgti į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų bendrovės nerezidentės padalinių, o remiantis pagal Airijos teisę taikomais mokesčių principais jis neleidžia atsižvelgti į atskirų subjektų, kaip antai bendrovės nerezidentės patronuojančiosios bendrovės, vaidmenį (žr. šio sprendimo 222 punktą).
- 257 Trečia, Bendrasis Teismas Komisijai nustatė pernelyg sunkią įrodinėjimo pareigą, kai skundžiamo sprendimo 304 punkte konstatavo, jog tai, kad Komisijos nagrinėtuose protokoluose nepateikiama išsamios informacijos apie sprendimus dėl *Apple* grupės IN licencijų valdymo, sąnaudų pasidalijimo susitarimą ir svarbius verslo sprendimus, nereiškia, kad tokie sprendimai nebuvo priimami (žr. šio sprendimo 245 punktą).
- 258 Tokiomis aplinkybėmis Bendrasis Teismas, pirma, neteisingai nusprendė, kad pagrindiniai Komisijos motyvai grindžiami klaidingais įprasto apmokestinimo pagal šioje byloje taikytiną Airijos mokesčių teisę vertinimais, ir, antra, klaidingai pagrįstais pripažino Airijos, ASI ir AOE priekaištus, susijusius su Komisijos pateiktais faktiniais vertinimais dėl ASI ir AOE Airijos filialų veiklos ir veiklos ne šiuose filialuose.

- 259 Atsižvelgiant į klaidas, nustatytas nagrinėjant pirmąjį pagrindą, skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas tiek, kiek jame pagrįstais pripažinti priekaištai dėl pagrindinių motyvų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimu, kuriuos Airija pateikė pirmajame–trečiajame pagrinduose byloje T-778/16, o ASI ir AOE – pirmajame–penktajame pagrinduose byloje T-892/16, taip pat panaikintas ginčijamas sprendimas ir nuspręsta dėl bylinėjimosi išlaidų.

VI. Dėl ieškinių Bendrajame Teisme

- 260 Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmą pastraipą, jei Teisingumo Teismas panaikina Bendrojo Teismo sprendimą, jis gali pats paskelbti galutinį sprendimą, jei toje bylos stadijoje tai galima daryti, arba grąžinti bylą Bendrajam Teismui, kad šis priimtų sprendimą.
- 261 Iš pirmojoje instancijoje pareikštų ieškinių matyti, kad Airijos, ASI ir AOE nurodytais pagrindais siekta, pirma, remiantis klaidomis, padarytomis vertinant atrankiojo pranašumo egzistavimą (pirmasis–trečiasis pagrindai byloje T-778/16 ir pirmasis–šeštasis pagrindai byloje T-892/16) ir valstybės intervencijos sąvoką (antrojo pagrindo trečia dalis byloje T-778/16), užginčyti pagrindinius Komisijos motyvus.
- 262 Antra, Airija, ASI ir AOE tvirtino, kad Komisijai atliekant nagrinėjimą per administracinę procedūrą buvo pažeisti esminiai procedūriniai reikalavimai, be kita ko, teisė būti išklausytam (šeštasis pagrindas byloje T-778/16 ir septintasis bei dvyliktasis pagrindai byloje T-892/16).
- 263 Trečia, Airija, ASI ir AOE ginčijo ginčijamame sprendime nustatytą įpareigojimą susigražinti pagalbą, pažeidžiantį, be kita ko, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus (septintasis pagrindas byloje T-778/16 ir vienuoliktasis pagrindas byloje T-892/16).
- 264 Ketvirta, Airija, ASI ir AOE, be kita ko, remdamosi autonomijos mokesčių srityje principu, priekaištavo Komisijai, kad ji įsikišo į valstybių narių kompetenciją (aštuntasis pagrindas byloje T-778/16 ir keturioliktasis pagrindas byloje T-892/16).
- 265 Galiausiai, penkta, Airija, ASI ir AOE teigė, kad ginčijamas sprendimas yra nepakankamai motyvuotas (devintasis pagrindas byloje T-778/16 ir tryliktasis pagrindas byloje T-892/16).
- 266 Šiuo atveju Teisingumo Teismas turi reikiamos informacijos, kad galėtų priimti sprendimą dėl visų šių pagrindų. Dėl jų Bendrajame Teisme vyko teisminiai ginčai, o atsižvelgiant į klausimus, kuriuos reikia išnagrinėti, kad būtų išspręstas ginčas, šiuos pagrindus nagrinėjant nereikia imtis jokių papildomų proceso organizavimo ar pasirengimo nagrinėti bylą priemonių.
- 267 Taigi, Teisingumo Teismas mano, kad šį ieškinį galima išnagrinėti šioje bylos stadijoje ir dėl jo reikia priimti galutinį sprendimą (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 108 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2024 m. kovo 5 d. Sprendimo *Kočner / Europol*, C-755/21 P, EU:C:2024:202, 112 punktą).

A. Dėl ieškinio pagrindų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimo vertinimu

- 268 Ginčijant Komisijos pateiktus pagrindinius motyvus, pirma, Airija jai priekaištavo dėl to, kad ji kartu nagrinėjo pranašumo ir atrankumo sąvokas (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis).

- 269 Antra, tiek Airija, tiek ASI ir AOE Komisijai priekaištavo dėl klaidingai nustatyto referencinio pagrindo, be kita ko, dėl to, kad rėmėsi klaidingais įprasto apmokestinimo pagal Airijos teisę vertinimais (pirmojo ir antrojo pagrindų byloje T-778/16 dalys ir pirmasis pagrindas byloje T-892/16), klaidingai taikė įprastų rinkos sąlygų principą (pirmojo ir trečiojo pagrindų byloje T-778/16 dalys, pirmojo ir antrojo pagrindų byloje T-892/16 dalys), netinkamai taikė EBPO patvirtintą metodą (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir penktasis pagrindas byloje T-892/16).
- 270 Trečia, Airija, ASI ir AOE ginčijo Komisijos atliktus faktinių aplinkybių vertinimus, susijusius su veikla *Apple* grupėje (pirmasis pagrindas byloje T-778/16 ir trečiasis bei ketvirtasis pagrindai byloje T-892/16).
- 271 Ketvirta, jos kritikavo vertinimus, susijusius su ginčijamų mokesčių sprendimų atrankumu (antrojo pagrindo byloje T-778/16 dalis ir šeštasis pagrindas byloje T-892/16).

1. Dėl pranašumo ir atrankumo kriterijų nagrinėjimo kartu

- 272 Airija iš esmės nurodo, kad Komisija nesilaikė jurisprudencijoje įtvirtintų principų, painiodama pranašumo ir atrankumo kriterijus, ir priekaištauja jai neišnagrinėjus šių dviejų kriterijų atskirai.
- 273 Kadangi Bendrasis Teismas dėl skundžiamo sprendimo 134–138 punktuose išdėstytų motyvų atmetė Airijos priekaištą, kuriuo kritikuojamas pranašumo ir atrankumo kriterijų nagrinėjimas kartu, o priešpriešiniame apeliaciniame skunde Airija neginčijo šios sprendimo dalies pagrįstumo, Teisingumo Teismo sprendimas panaikinti skundžiamą sprendimą nekvestionuoja jo, nes Bendrasis Teismas atmetė šį priekaištą (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 109 punktą ir 2021 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Taryba / Hamas*, C-833/19 P, EU:C:2021:950, 81 punktą).
- 274 Teisingumo Teismo procedūros reglamento 178 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad priešpriešiniu apeliaciniu skundu reikalaujama visiškai arba iš dalies panaikinti Bendrojo Teismo sprendimą, neapribojant šių reikalavimų apimties Bendrojo Teismo sprendimu, kuris pateiktas rezoliucinėje dalyje, priešingai, nei nustatyta šio reglamento 169 straipsnio 1 dalyje, susijusioje su apeliacinio skundo reikalavimais. Darytina išvada, kad nagrinėjamu atveju Airija galėjo pateikti priešpriešinį apeliacinį skundą, kuriuo būtų ginčijamas Bendrojo Teismo sprendimas atmesti pirmojoje instancijoje pateiktą argumentą. Nesant tokio priešpriešinio apeliacinio skundo, skundžiamas sprendimas turi *res judicata* galią, nes Bendrasis Teismas atmetė šį argumentą (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 110 punktą ir 2021 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Taryba / Hamas*, C-833/19 P, EU:C:2021:950, 82 punktą).
- 275 Atsižvelgiant į tai, Airijos pateiktas priekaištas, kuriuo kritikuojamas pranašumo ir atrankumo kriterijų nagrinėjimas kartu, iš dalies sutampa su priekaištais, konkrečiai pateiktais dėl vertinimų, susijusių su ginčijamų mokesčių sprendimų atrankumu, kurie buvo išnagrinėti šio sprendimo 294–311 punktuose. Todėl šie skirtingi priekaištai bus nagrinėjami kartu.

2. Dėl referencinio pagrindo nustatymo ir Komisijos vertinimų, susijusių su įprastu pelno apmokestinimu pagal Airijos mokesčių teisę

- 276 Pirma, dėl referencinio pagrindo nustatymo dėl tų pačių priežasčių, kurios išdėstytos šio sprendimo 273 ir 274 punktuose, reikia konstatuoti, kad skundžiamas sprendimas, kiek dėl jo 144–162 punktuose nurodytų priežasčių atmesti Airijos, ASI ir AOE priekaištai, susiję su ginčijamame sprendime apibrėžtu referenciniu pagrindu, nesant priešpriešinio apeliacinio skundo, turi *res judicata* galią. Darytina išvada, kad Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl šių priekaištų.
- 277 Antra, dėl vertinimų, susijusių su įprastu pelno apmokestinimu pagal Airijos mokesčių teisę, visų pirma iš šio sprendimo 120–130 punktuose pateiktų svarstymų, matyti, kad neįrodyta, jog Komisija priskyrė pelną tik „atmetimo“ būdu ir tai neatitinka TCA 97 25 straipsnio, kai nusprendė, kad *Apple* grupės IN licencijos turėjo būti priskirtos ASI ir AOE Airijos filialams, nes šių bendrovių buveinės neturėjo nei darbuotojų, nei buvo fiziškai įsteigtos, kad galėtų valdyti šias licencijas. Taigi, negalima pagrįstai teigti, kad Komisija nemėgino įrodyti, jog ASI ir AOE Airijos filialai faktiškai vykdė veiklą, susijusią su *Apple* grupės IN licencijomis, dėl ko Airijos mokesčių institucijos turėjo priskirti šiems filialams ASI ir AOE turimas *Apple* grupės IN licencijas, todėl pagal TCA 97 25 straipsnį visos ASI ir AOE komercinės pajamos turėjo būti laikomos gautomis iš tų filialų veiklos.
- 278 Toliau Airija, ASI ir AOE pirmajame pagrinde byloje T-778/16 ir pirmajame ir antrajame pagrinduose byloje T-892/16 teigė, kad, atsižvelgiant į tai, jog Airijos mokesčių institucijos taikė TCA 97 25 straipsnį, Komisija, remdamasi įprastų rinkos sąlygų principu, negalėjo tikrinti, ar ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtintas filialams priskirtino pelno iš komercinės veiklos Airijoje dydis atitinka pelno, kuris būtų gautas vykdant šią komercinę veiklą rinkos sąlygomis, dydį. Dėl tų pačių priežasčių, kurios išdėstytos šio sprendimo 273 ir 274 punktuose, skundžiamas sprendimas, kiek juo dėl jo 192–225 punktuose nurodytų priežasčių atmesti šie argumentai, nesant priešpriešinio apeliacinio skundo, turi *res judicata* galią. Vadinasi, dėl jų nereikia priimti sprendimo.
- 279 Be to, Bendrasis Teismas dėl skundžiamo sprendimo 233–239 punktuose nurodytų motyvų atmetė priekaištą, grindžiamą tuo, kad Komisija iš esmės rėmėsi EBPO patvirtintu metodu, kai nusprendė, kad pagal TCA 97 25 straipsnį priskiriant pelną bendrovės nerezidentės Airijos filialui turi būti atsižvelgta į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp filialo ir kitų šios bendrovės padalinių. Nesant priešpriešinio apeliacinio skundo, šis sprendimas šiuo atžvilgiu turi *res judicata* galią. Taigi, dėl šio priekaišto nereikia priimti sprendimo.
- 280 Galiausiai, kaip matyti iš apeliacinio skundo pirmojo pagrindo analizės, neįrodyta, kad Komisija, pateikdama pagrindinius motyvus, klaidingai taikė įprastų rinkos sąlygų principą, nes neatsižvelgė į ekonominę tikrovę, *Apple* grupės struktūrą ir ypatumus, visų pirma į Kupertine vykdytas funkcijas, susijusias su šios grupės IN valdymu. Taigi, reikia atmesti Airijos argumentus, pateiktus trečiajame pagrinde byloje T-778/16, kiek jie susiję su išvadomis, kurias Komisija padarė pateikdama pagrindinius motyvus, remdamasi įprastų rinkos sąlygų principu.
- 281 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia atmesti visus pagrindus, kuriais ginčijami Komisijos vertinimai, padaryti pateikiant pagrindinius motyvus, susiję, pirma, su referencinio pagrindo nustatymu ir, antra, su įprastu apmokestinimu pagal šioje byloje taikytiną Airijos teisę.

3. Dėl Komisijos vertinimų, susijusių su veikla „Apple“ grupėje

- 282 Airija, ASI ir AOE iš esmės tvirtina, kad šių dviejų bendrovių Airijos filialų vykdoma veikla ir funkcijos, kurias nustatė Komisija, sudarė tik labai mažą šių bendrovių ekonominės veiklos ir pelno dalį ir kad ši veikla ir šios funkcijos bet kuriuo atveju neapėmė nei valdymo, nei strateginių sprendimų dėl IN vystymo ar rinkodaros priėmimo.
- 283 Airijos ir ASI ir AOE teigimu, visi strateginiai sprendimai, visų pirma susiję su produktų kūrimu ir vystymu, buvo priimti laikantis bendros komercinės strategijos, kuri buvo nustatoma Kupertine ir įgyvendinama šių dviejų bendrovių valdymo organų, o ne Airijos filialų. Taigi, jų nuomone, nėra pagrindo *Apple* grupės IN licencijų priskirti Airijos filialams.
- 284 Išnagrinėjus apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą matyti, kad Bendrasis Teismas, pirma, klaidingai pripažino *Apple Inc.* vykdomų funkcijų reikšmingumą paskirstant ASI ir AOE pelną tarp jų buveinių ir atitinkamų filialų (antra dalis) ir, antra, padarė teisės klaidą, kai konstatavo, kad ASI ir AOE valdymo organai tiesiogiai ar pagal įgaliojimą vykdė esmines funkcijas, susijusias su IN licencijomis (trečia dalis).
- 285 Be to, kaip pažymi Komisija, *Apple* grupės IN licencijų priskyrimas ASI ir AOE Airijos filialams ir paskesnis pelno, gauto naudojant šias licencijas, priskyrimas tiesiogiai išplaukia iš teisingo atitinkamų mokesčių principų taikymo *Apple* grupės struktūrai, kurią sukūrė pati *Apple Inc.* pagal šio sprendimo 6 ir 7 punktuose aprašytą sąnaudų pasidalijimo susitarimą.
- 286 Būtinybė taikant TCA 97 25 straipsnį atsižvelgti į turto, funkcijų ir rizikos paskirstymą tarp Airijos filialų ir kitų ASI ir AOE padalinių, neatsižvelgiant į galimą *Apple Inc.* vaidmenį, kyla tik iš *Apple* grupės pasirinkimo pagal sąnaudų pasidalijimo susitarimą perkelti su šios grupės IN susijusias sąnaudas ir riziką.
- 287 Taigi, priešingai, nei Bendrasis Teismas nusprendė skundžiamo sprendimo 310 punkte, Komisija įrodė, kad, atsižvelgiant, pirma, į ASI ir AOE Airijos filialų faktiškai vykdomą veiklą ir funkcijas ir, antra, į tai, kad nėra nuoseklių duomenų, galinčių patvirtinti, kad šių bendrovių buveinės, esančios už Airijos ribų, priėmė ir įgyvendino strateginius sprendimus, nustatant ASI ir AOE metinį apmokestinamąjį pelną Airijoje, pelnas, gautas iš *Apple* grupės IN licencijų, turėjo būti priskirtas šiems filialams.
- 288 Tokiomis aplinkybėmis Airijos priekaištus, kuriais ji rėmėsi pirmajame ieškinio pagrinde byloje T-778/16, ir ASI ir AOE priekaištus, kuriais jos rėmėsi trečiajame ir ketvirtajame ieškinio pagrinduose byloje T-892/16, susijusius su Komisijos pateiktais faktiniais vertinimais dėl ASI ir AOE filialų veiklos ir veiklos ne šiuose filialuose, taip pat reikia atmesti.

4. Dėl ginčijamų mokesčių sprendimų atrankumo

a) Šalių argumentai

- 289 Airija, ASI ir AOE, palaikomos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, visų pirma teigia, kad Komisija padarė klaidą, kai ginčijamus mokesčių sprendimus kvalifikavo kaip individualias pagalbos priemones vien dėl to, kad jie buvo taikomi tik ASI ir AOE, taigi klaidingai preziumavo jų atrankumą. Jų teigimu, Komisijos nurodyta jurisprudencija nepagrindžia jos išvados šioje byloje, atsižvelgiant, be kita ko, į tai, kad, pirma, išankstiniai mokesčių sprendimai yra prieinami visiems

jų prašantiems mokesčių mokėtojams, antra, ginčijamais mokesčių sprendimais tik taikomas TCA 97 25 straipsnis faktinėms aplinkybėms, nurodytoms Airijos mokesčių institucijoms pateiktuose prašymuose, ir, galiausiai, trečia, lygiaverčiai mokesčių sprendimai galėjo būti priimti dėl bet kokios jų paprašiusios bendrovės, kurios padėtis panaši į ASI ir AOE padėtį.

- 290 Toliau Airija, ASI ir AOE iš esmės teigia, kad atlikdama trijų etapų atrankumo analizę Komisija laikėsi šališko požiūrio į atrankumą, nes rėmėsi fiktyvia referencine sistema ir teigė, kad buvo nukrypta nuo taisyklių, kurios iš tikrųjų nebuvo taikytos nė vienam mokesčių mokėtojui, kurio padėtis panaši į ASI ir AOE padėtį.
- 291 Šių ieškovių teigimu, siekdama įrodyti ginčijamų mokesčių sprendimų atrankųjį pobūdį Komisija turėjo įrodyti, kad dėl jų skirtingai vertinamos bendrovės, kurių padėtis, atsižvelgiant į priemonės tikslą, yra panaši. Atsižvelgiant į ginčijamų mokesčių sprendimų tikslą, bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių teisinė ir faktinė padėtis, kiek tai susiję su jų apmokestinamojo pelno nustatymu Airijoje, nėra panaši.
- 292 Galiausiai Airija tvirtina, kad jeigu Komisija įrodė ginčijamų mokesčių sprendimų atrankųjį pobūdį, *quod non*, skirtingas bendrovių nerezidenčių vertinimas buvo pateisinamas Airijos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra, taip pat, be kita ko, Airijos apmokestinimo kompetencijos teritorine apimtimi.
- 293 Komisija, palaikoma Lenkijos Respublikos ir ELPA priežiūros institucijos, ginčija Airijos, ASI ir AOE argumentus.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

- 294 Airija, ASI ir AOE iš esmės kritikuoja Komisijos išvadas dėl ginčijamų mokesčių sprendimų atrankumo, nes, pirma, toks atrankumas šioje byloje nagrinėjamu atveju negali būti preziumuojamas ir, antra, nebuvo jokio nukrypstančio nuo normos ar atrankiojo ASI ir AOE vertinimo, palyginti su kitomis įmonėmis, kurių padėtis yra panaši. Airija nurodo, kad bet kuriuo atveju, net jei toks vertinimas būtų įrodytas, jis būtų pateisinamas Airijos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra.
- 295 Iš jurisprudencijos matyti, kad nors iš SESV 107 straipsnio 1 dalies kylantis atrankumo reikalavimas turi būti aiškiai atskirtas nuo kartu atliekamo ekonominio pranašumo nustatymo, nes nustačiusi, kad, bendrai vertinant, esama pranašumo, tiesiogiai ar netiesiogiai gaunamo taikant konkrečią priemonę, Komisija dar turi įrodyti, kad šis pranašumas suteikiamas konkrečiai vienai ar kelioms įmonėms (2023 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Fachverband Spielhallen ir LM / Komisija*, C-831/21 P, EU:C:2023:686, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), negalima atmesti, kad šie kriterijai gali būti nagrinėjami kartu, jeigu iš Komisijos atliktos analizės matyti, pirma, kad nagrinėjama priemonė suteikia ekonominį pranašumą jos gavėjui ir, antra, jis nesuteikiamas įmonėms, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši.
- 296 Konkrečiau kalbant apie mokestines priemones, pranašumo ir atrankumo analizė sutampa, nes pagal šiuos du kriterijus reikia įrodyti, kad dėl ginčijamos mokesčių priemonės sumažėja mokestis, kurį priemonės gavėjas paprastai turėtų mokėti, jeigu jam būtų taikoma „įprasta“ mokesčių sistema, taikoma kitiems mokesčių mokėtojams, kurių padėtis tokia pati.

- 297 Kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, tyrimas, kurį Komisija turi atlikti siekdama nustatyti mokestinio pobūdžio pagalbos schemos atrankumą, kiek tai susiję su referencinio pagrindo ar „įprastos“ apmokestinimo tvarkos nustatymu, sutampa su tyrimu, kuris turi būti atliktas siekiant patikrinti, ar ginčijama priemonė suteikia pranašumo jos gavėjams (žr. 2023 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Fachverband Spielhallen ir LM / Komisija*, C-831/21 P, EU:C:2023:686, 41 punktą).
- 298 Šiuo atveju reikia priminti, kad bendrai nagrinėdama pranašumą ir atrankumą Komisija laikėsi nacionalinės mokestinės priemonės trijų etapų atrankumo analizės, t. y. pirma, tinkamos referencinės sistemos nustatymo, antra, vertinimo, ar ginčijamos priemonės nukrypsta nuo šios sistemos, ir galiausiai vertinimo, ar toks nukrypimas pateisinamas tos sistemos pobūdžiu ir struktūra.
- 299 Pirma, ieškovių argumentas, kad Komisija klaidingai rėmėsi jurisprudencijoje nustatyta atrankumo prezumpcija, taikoma individualaus pobūdžio priemonėms (šiuo klausimu žr. 2015 m. birželio 4 d. Sprendimą *Komisija / MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362 ir 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Belgija / Komisija*, C-270/15 P, EU:C:2016:489), turi būti pripažintas nereikšmingu.
- 300 Net darant prielaidą, kad ginčijamais mokesčių sprendimais įgyvendinamas TCA 97 25 straipsnis, kuris yra nuostata, bendrai ir abstrakčiai naudinga visoms bendrovėms nerezidentėms, todėl negali būti laikoma „individualia pagalba“, reikia konstatuoti, kad šie mokesčių sprendimai buvo išnagrinėti atsižvelgiant į mokesčių pagalbos schemoms taikomą trijų etapų analizės metodą, įtvirtintą šio sprendimo 76 punkte primintoje jurisprudencijoje.
- 301 Apibendrinant pažymėtina, kad net darant prielaidą, jog šiuo atveju Komisija neturėjo teisės remtis atrankumo prezumpcija, ši klaida galėtų turėti įtakos Komisijos išvada dėl atrankumo tik tuo atveju, jei Komisija, atlikusi šią trijų etapų analizę, nebūtų įrodžiusi, kad ginčijami mokesčių sprendimai lėmė mokesčio, kurį paprastai turi sumokėti priemonės gavėjas, sumažinimą, jeigu jam būtų taikyta „įprastinė“ mokesčių sistema, taikoma kitiems tokioje pačioje padėtyje esantiems mokesčių mokėtojams.
- 302 Antra, neįrodyta, kad atlikdama trijų etapų atrankumo analizę Komisija laikėsi šališko požiūrio.
- 303 Pirma, dėl referencinės sistemos nustatymo dėl šio sprendimo 276 punkte nurodytų priežasčių pažymėtina, kad skundžiamas sprendimas, kiek juo atmesti Airijos, ASI ir AOE pateikti priekaištai dėl ginčijamame sprendime apibrėžto referencinio pagrindo, nesant priešpriešinio apeliacinio skundo, turi *res judicata* galią.
- 304 Antra, negalima pritarti priekaištui, kad Komisija neįrodė, jog ginčijamais mokesčių sprendimais nukrypstama nuo jos nustatyto referencinio pagrindo.
- 305 Iš tiesų Komisija pakankamai įrodė, kad dėl šių mokesčių sprendimų ASI ir AOE taikoma palanki apmokestinimo tvarka, palyginti su Airijoje apmokestinamomis bendrovėmis rezidentėmis, kurios negali pasinaudoti tokiais išankstiniais mokesčių administratoriaus sprendimais, t. y. visų pirma savarankiškos neintegruotos bendrovės, grupei priklausančios integruotos bendrovės, kurios vykdo sandorius su trečiaisiais asmenimis, arba grupei priklausančios integruotos bendrovės, vykdančios sandorius su grupės bendrovėmis, su kuriomis jos susijusios, nustatant šių sandorių kainą įprastomis rinkos sąlygomis, nors šių bendrovių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, kiek tai susiję su referencine sistema siekiamu tikslu apmokestinti Airijoje gautą pelną.

- 306 Taigi ginčijamais mokesčių sprendimais tiek, kiek jais sumažinama metinė mokesčio suma, kurią ASI ir AOE turi mokėti Airijoje, palyginti, be kita ko, su neintegruotomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atspindi rinkoje nustatytas kainas, dėl kurių deramasi įprastomis rinkos sąlygomis, įtvirtinamas skirtingas požiūris, kuris iš esmės gali būti kvalifikuojamas kaip nukrypimas nuo normos ir diskriminacija (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktą).
- 307 Trečia, dėl klausimo, ar ginčijamų mokesčių sprendimų sukelta diskriminacija pateisinama Airijos mokesčių sistemos pobūdžiu ir logika, pažymėtina, kad, kaip žinoma, priemonė, kuri nustato bendros mokesčių sistemos taikymo išimtį, gali būti pateisinama, jei kyla tiesiogiai iš šios mokesčių sistemos pagrindinių ir svarbiausių principų. Šiuo atžvilgiu turi būti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkrečiai mokesčių sistemai priskiriamų tikslų, kurie jai nebūdingi, ir, kita vertus, pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų. Todėl mokesčių lengvatoms, kylančioms iš mokesčių sistemai, kuriai jos priklauso, nebūdingo tikslo, negalima netaikyti SESV 107 straipsnio 1 dalies reikalavimų (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65–70 punktus ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 48 punktą).
- 308 Šiuo atveju reikia pažymėti, kad remdamasi ginčijamo sprendimo 404–411 konstatuojamosiose dalyse išdėstytais samprotavimais Komisija nusprendė, kad nė vienas per administracinę procedūrą pateiktas argumentas, iš esmės susijęs su *Irish Revenue* (Airijos mokesčių administratorius) turimos diskrecijos įgyvendinimu, šio mokesčių administratoriaus taikoma praktika ir „mokesčių sistemos veiksmingumu“, prie kurio, kaip teigiama, turi prisidėti ginčijami mokesčių sprendimai, nepateisina bendrovėms ASI ir AOE taikyto vertinimo, suteikusio šioms bendrovėms atrankų pranašumą.
- 309 Airijai nepavyko paaiškinti, kuo šioje ginčijamo sprendimo dalyje pateikti Komisijos vertinimai yra klaidingi. Konkrečiai kalbant, Airija nenurodo, kodėl teritoriškumo principas, kuriuo ji remiasi, būtinai reikalauja palankaus bendrovių nerezidenčių vertinimo. Vis dėlto valstybė narė, kuri nustatė diferenciaciją tarp įmonių mokesčių srityje, turi įrodyti, kad ji iš tiesų pateisinama tos sistemos pobūdžiu ir bendrąja struktūra (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 310 Taigi, ginčijamame sprendime Komisija teisingai nusprendė, kad ginčijamų mokesčių sprendimų nulemtas ASI ir AOE pelno mokestinio vertinimo diferencijavimas nėra pateisinamas Airijos mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendrąja struktūra.
- 311 Tokiomis aplinkybėmis reikia atmesti ieškovių priekaištus dėl šių mokesčių sprendimų atrankumo nagrinėjimo ginčijamame sprendime.

B. Dėl valstybės intervencijos ar iš valstybės išteklių suteiktos pagalbos buvimo

1. Šalių argumentai

- 312 Airija tvirtina, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog buvo valstybės intervencija ar iš valstybės išteklių suteikta pagalba. Pirma, nebuvo „intervencijos“, nes šiuo atveju Airijos mokesčių administratoriaus nuomonės nekeičia mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų, o tik apsiriboja nacionalinės mokesčių teisės taikymu konkrečiai jo situacijai. Antra, Airija teigia, kad, priešingai,

nei Komisija nurodė ginčijamo sprendimo 221 konstatuojamojoje dalyje, ji neatsisakė mokestinių pajamų, neapmokestindama viso ASI ir AOE pelno, nes pagal TCA 97 25 straipsnį Airijoje apmokestinamas tik šių dviejų bendrovių filialų pelnas.

- 313 Komisija, viena vertus, teigia, kad ginčijami mokesčių sprendimai priskirtini Airijai, nes juos priėmė jos mokesčių administratorius, t. y. *Irish Revenue*, kuris yra valstybės institucija. Vis dėlto negalima atskirai vertinti šių mokesčių sprendimų ir fakto, kad remdamasi jais Airija priėmė ASI ir AOE mokesčių deklaracijas. Kita vertus, Komisijos teigimu, kadangi ginčijamais mokesčių sprendimais buvo sumažintas ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas pagal TCA 97 25 straipsnį, Airija atsisakė mokestinių pajamų, taigi ir valstybės išteklių.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

- 314 Pagal suformuotą jurisprudenciją priemonė gali būti kvalifikuojama kaip valstybės intervencija arba pagalba, suteikta „iš valstybės išteklių“, jei, viena vertus, ji tiesiogiai ar netiesiogiai suteikiama iš šių išteklių ir, kita vertus, priskirtina valstybei narei (2023 m. sausio 12 d. Sprendimo DOBELES HES, C-702/20 ir C-17/21, EU:C:2023:1, 32 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 315 Pirma, nagrinėjant sąlygą dėl priemonės priskirtinumo valstybei narei, reikia išsiaiškinti, ar valstybės institucijos vienaip arba kitaip dalyvavo patvirtinant šią priemonę (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-405/16 P, EU:C:2019:268, 49 punktą).
- 316 Šiuo atveju Komisija ginčijamo sprendimo 221 konstatuojamojoje dalyje nusprendė, kad ginčijami mokesčių sprendimai priskirtini Airijai, nes juos priėmė jos mokesčių administratorius, t. y. *Irish Revenue*, kuris yra valstybės institucija. Ji konkrečiai pažymėjo, kad ASI ir AOE naudojo šiuos mokesčių sprendimus apskaičiuodamos sumą, kurią jos kiekvienais metais turėjo mokėti kaip pelno mokestį Airijoje, kad Airijos mokesčių administratorius pritarė šiems skaičiavimams ir tuo remdamasis pripažino, kad Airijoje šių bendrovių per bylai reikšmingą laikotarpį sumokėtas mokestis atitinka jų mokėtino pelno mokesčio sumą.
- 317 Taip Komisija nustatė, kad viešosios valdžios institucijos dalyvavo priimant ginčijamus mokesčių sprendimus. Taigi, Airijos teiginys, kad ginčijamos priemonės negali būti laikomos valstybės intervencija, turi būti atmestas.
- 318 Antra, kiek tai susiję su sąlyga, kad pranašumas turi būti suteiktas „iš valstybės išteklių“, pažymėtina, jog iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstybės priemonė, kuria tam tikros įmonės neapmokestinamos mokesčiu, yra valstybės pagalba, net jeigu ja nepervedami valstybiniai ištekliai, nes ja atitinkamos valstybės institucijos atsisako mokestinių įplaukų, kurias įprastai galėtų gauti (šiuo klausimu žr. 2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:709, 57 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 319 Iš tiesų nebūtina kiekvienu atveju nustatyti valstybės išteklių pervedimo fakto, kad vienai ar kelioms įmonėms suteiktą pranašumą būtų galima laikyti valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Be to, pagalba, be kita ko, laikomos intervencijos, kurios, būdamos įvairių formų, sumažina paprastai įmonės biudžetui tenkančią naštą, ir kurios, nebūdamos subsidija siaurąja žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2013 m. kovo 19 d. Sprendimo *Bouygues ir Bouygues ir kt. / Komisija ir kt.*, C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 100 ir 101 punktai).

- 320 Šiuo atveju Komisija nepadarė klaidos, kai ginčijamo sprendimo 221 konstatuojamojoje dalyje nusprendė, kad Airija atsisakė ASI ir AOE mokestinių pajamų, nes ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtinti pelno priskyrimo metodai, lemiantys rezultatą, kuriam nepritartų rinkos sąlygomis veikiančios atskiros ir savarankiškos įmonės. Šiais mokesčių sprendimais TCA 97 25 straipsnio taikymo tikslais sumažinamas ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas, taigi ir pelno mokesčio, kurį jos privalo mokėti Airijoje, suma, palyginti su kitomis šioje valstybėje narėje apmokestinamomis bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atspindi rinkoje įprastomis jos sąlygomis nustatytas kainas. Taigi, tokios priemonės sumažina įmonės biudžetui iš esmės tenkančią naštą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 319 punkte nurodytą jurisprudenciją.
- 321 Darytina išvada, kad antrojo pagrindo trečią dalį byloje T-778/16 taip pat reikia atmesti.

C. Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų esminių procedūrinių reikalavimų, visų pirma teisės būti išklausytam, pažeidimu

1. Šalių argumentai

- 322 Airija tvirtina, kad per procedūrą, per kurią buvo priimtas ginčijamas sprendimas, Komisija pažeidė kelis esminius procedūrinius reikalavimus, visų pirma teisę būti išklausytam. Komisija esą realiai nesuteikė Airijai galimybės dalyvauti rungimosi principu pagrįstose diskusijose.
- 323 Ji tvirtina, pirma, kad Komisijos ginčijamų mokesčių sprendimų teisėtumo vertinimo apimtis pasikeitė nuo sprendimo pradėti procedūrą priėmimo iki ginčijamo sprendimo priėmimo. Visų pirma Komisija esą buvo nenuosekli, kiek tai susiję su reikalavimu, kad ginčijamuose mokesčių sprendimuose *Irish Revenue* turėjo taikyti įprastų rinkos sąlygų principą, teisiniu pagrindu. Be to, šie du sprendimai yra nesuderinami savo požiūriu į referencinę sistemą. Galiausiai Airija teigia, kad jos valdžios institucijos negalėjo pareikšti savo nuomonės dėl faktinių aplinkybių tikrumo ir reikšmingumo, taip pat dėl įrodymų, kuriais Komisija grindžia savo išvadas.
- 324 Antra, Airija teigia, kad ginčijamame sprendime yra faktinių aplinkybių, kurių ji niekada neturėjo galimybės pakomentuoti. Šiame sprendime pirmą kartą pateiktos pastabos dėl ieškovių per administracinę procedūrą pateiktų ekspertų ataskaitų ir svarstymai, susiję su Airijos mokesčių institucijų nuomonėmis dėl kitų mokesčių mokėtojų, dėl kurių ji negalėjo pareikšti nuomonės.
- 325 Trečia, Airija tvirtina, kad, be kita ko, 2015 m., t. y. gerokai anksčiau, nei buvo priimtas ginčijamas sprendimas, Komisijos pareigūnai padarė viešus pareiškimus, kurie iš anksto nulėmė oficialios tyrimo procedūros rezultatą.
- 326 Ketvirta, Komisija nesilaikė jai pagal gero administravimo principą tenkančių rūpestingumo ir nešališkumo pareigų, kiek tai susiję su jos atlikta Airijos mokesčių teisės analize ir atsižvelgimu į visas reikšmingas aplinkybes. Airija mano, kad ginčijamam sprendimui tikėtinai turėjo įtakos netinkami argumentai, be kita ko, susiję su Airijos mokesčių sistema ir *Apple* grupės veikla. Konkrečiai kalbant, Komisijos nurodyta aplinkybė, kad didžioji ASI ir AOE pajamų dalis nebuvo apmokestinta jokioje valstybėje, iš tikrųjų yra susijusi su Airijos ir JAV mokesčių sistemų skirtumais ir trūkumais.
- 327 Pirma, grįsdamos septintąjį pagrindą ASI ir AOE taip pat teigia, kad Komisija pažeidė kelis esminius procedūrinius reikalavimus. Priminusios, kad tariamas valstybės pagalbos gavėjas turi galėti veiksmingai dalyvauti oficialioje tyrimo procedūroje, šios ieškovės teigia, viena vertus, kad

pagrindiniai Komisijos galiausiai pateikti argumentai, kad jų turimos *Apple* grupės IN teisės turi būti priskirtos Airijos filialams, nebuvo nurodyti sprendime pradėti procedūrą, ir, kita vertus, kad Komisijos neformalus pranešimai nesuteikė *Apple Inc.* pakankamos galimybės veiksmingai atsakyti į šiuos pagrindinius motyvus.

- 328 Antra, dvyliktajame ieškinio pagrinde ASI ir AOE tvirtina, kad Komisija pažeidė pareigą atlikti kruopštų ir nešališką tyrimą, kuri jai tenka valstybės pagalbos srityje. Jos nurodo, kad ginčijamas sprendimas grindžiamas klaidingu vertinimu, kad visos šių bendrovių valdybų funkcijos ir veikla buvo aprašytos susirinkimų protokoluose, nepaisant priešingo *Apple Inc.* pareiškimo. Taigi, Komisija turėjo suteikti *Apple Inc.* galimybę pateikti papildomos informacijos šiuo klausimu.
- 329 Komisija, palaikoma Lenkijos Respublikos ir ELPA priežiūros institucijos, ginčija visus šiuos teiginius.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

- 330 Pagal 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamento (EB) 2015/1589, nustatančio išsamias [SESV] 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9), 4 straipsnio 4 dalį Komisija turi pradėti oficialią valstybės pagalbos tyrimo procedūrą ir informuoti suinteresuotąsias šalis, jeigu po pirminio patikrinimo jai kyla abejonų dėl nagrinėjamos priemonės suderinamumo su vidaus rinka. Vadinasi, savo sprendime pradėti šią procedūrą Komisija neprivalo pateikti išsamios priemonės analizės. Vis dėlto tam, kad suinteresuotųjų šalių teisė pateikti pastabas neprarastų prasmės, būtina, kad Komisija pakankamai apibrėžtų tyrimo ribas.
- 331 Šiuo atveju sprendime pradėti procedūrą, priimtame po to, kai Airijos valdžios institucijos ir Komisijos tarnybos kelis kartus pasikeitė laiškais ir kuriame suinteresuotosios šalys buvo paragintos pateikti pastabas, Komisija išdėstė priežastis, dėl kurių padarė preliminarį išvadą, kad ginčijami mokesčių sprendimai yra Airijos bendrovėms *Apple Inc.*, ASI ir AOE suteikta valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir kad ši pagalba nesuderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 2 ir 3 dalis. Visų pirma Komisija pareiškė abejojanti, kad taikant pelno paskirstymo metodus, kurie buvo patvirtinti tais mokesčių sprendimais ir kuriais siekta nustatyti ASI ir AOE Airijoje apmokestinamą pelną, ASI ir AOE Airijos filialams nustatytas atlygis, su kuriuo sutiktų apdairus nepriklausomas veiklos vykdytojas, veikiantis įprastomis rinkos sąlygomis.
- 332 Pirma, dėl priekaišto, kad Komisija pakeitė savo požiūrį laikotarpiu nuo sprendimo pradėti procedūrą priėmimo iki ginčijamo sprendimo priėmimo, reikia priminti, kad Komisija privalo pradėti oficialią tyrimo procedūrą, jeigu po pirmojo vertinimo nagrinėjama priemonė kelia abejonų dėl jos suderinamumo su vidaus rinka.
- 333 Pagal Reglamento 2015/1589 6 straipsnio 1 dalį, jeigu Komisija nusprendžia pradėti oficialią tyrimo procedūrą, tokiam sprendime gali būti tik glaustai išdėstyti reikšmingi ginčytini faktai ir teisės klausimai, pateiktas pirminis Komisijos atliktas pasiūlytos pagalbos pobūdžio priemonės įvertinimas ir išdėstytos abejonės dėl pagalbos suderinamumo su vidaus rinka.
- 334 Vadinasi, priemonės pripažinimas valstybės pagalba sprendime pradėti oficialią tyrimo procedūrą nėra galutinis. Pradedant šią procedūrą siekiama būtent leisti Komisijai surinkti visas būtinas nuomones, kad ji galėtų priimti galutinį sprendimą šiuo klausimu.

- 335 Iš Reglamento Nr. 2015/1589 9 straipsnio matyti, kad po oficialios tyrimo procedūros Komisijos analizė gali būti išplėtota, nes galiausiai ji gali nuspręsti, kad priemonė nėra pagalba ar kad abejonės dėl jos suderinamumo yra pašalintos (šiuo klausimu žr. 2023 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *EDP España / Naturgy Energy Group ir Komisija*, C-693/21 P ir C-698/21 P, EU:C:2023:989, 63 punktą). Iš to matyti, kad sprendimas pradėti oficialią tyrimo procedūrą ir sprendimas ją užbaigti gali šiek tiek skirtis, tačiau dėl šių skirtumų pastarasis sprendimas netampa blogas.
- 336 Be to, net jei Komisijos vertinimas galėtų pasikeisti tarp sprendimo pradėti oficialią tyrimo procedūrą ir sprendimo ją užbaigti, toks pasikeitimas nebūtinai turėtų įtakos pastarojo sprendimo teisėtumui. Tik jei pozicijos pasikeitimas darytų poveikį nagrinėjamų priemonių pobūdžiui arba jų teisiniam kvalifikavimui, dėl kurio pasikeistų oficialios tyrimo procedūros dalykas, būtų galima reikalauti, kad Komisija dar kartą informuotų suinteresuotąsias šalis, kad jos galėtų pateikti dėl to savo pastabas (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Autostrada Wielkopolska / Komisija ir Lenkija*, C-933/19 P, EU:C:2021:905, 71 punktą).
- 337 Šiuo atveju sprendime pradėti procedūrą buvo pakankamai apibrėžtos Komisijos oficialios tyrimo procedūros ribos ir jis buvo pakankamai aiškus, kad ieškovės galėtų suprasti Komisijos abejones dėl ginčijamų mokesčių sprendimų suderinamumo su vidaus rinka ir turėtų galimybę pareikšti savo poziciją.
- 338 Be to, sprendime pradėti procedūrą pakankamai aiškiai apibrėžtos Komisijos analizės ribos, įskaitant kiek tai susiję su įprastų rinkos sąlygų principu. Komisija neprivalėjo nei informuoti suinteresuotųjų šalių apie tai, kaip jos analizė keitėsi per oficialią tyrimo procedūrą, nei atsakyti į kiekvieną jai pateiktą ataskaitą, jei tai nekeitė paties šios procedūros dalyko.
- 339 Antra, ASI ir AOE nurodyti Komisijos darbuotojų pareiškimai, kurie neatspindi Komisijos ar vieno iš jos narių pozicijos, neturi reikšmės. Komisijos pareigūnų ir tarnautojų teiginiai, darant prielaidą, kad jie aiškiai išreiškia nuomonę dėl oficialios tyrimo procedūros, susijusios su ginčijamais mokesčių sprendimais, rezultato, neįrodo, kad Komisija iš anksto nulėmė savo sprendimą.
- 340 Trečia, nebuvo įrodyta, kad, kaip šeštajame pagrinde teigia Airija, o dvyliktajame pagrinde – ASI ir AOE, Komisija pažeidė gero administravimo principą ir neatliko kruopštaus ir nešališko bylos nagrinėjimo, kai neprašė pateikti informacijos, kuri esą gali patvirtinti arba paneigti kitą informaciją, svarbią nagrinėjamos priemonės tyrimui, kurios patikimumas negali būti laikomas pakankamai įrodytu.
- 341 Jei ieškovės manė, kad informacija, susijusi su Airijos mokesčių sistema ir veikla bendrovėse ASI ir AOE už Airijos ribų, yra reikšminga, pagal šio sprendimo 184 punkte primintą jurisprudenciją jos turėjo ją pateikti per administracinę procedūrą. Tai, kad jos tos informacijos nepateikė, negali būti laikoma Komisijos pareigos atlikti kruopštų ir nešališką tyrimą neįvykdymu.
- 342 Galiausiai ieškovės buvo pakankamai informuotos apie oficialios tyrimo procedūros dėl ginčijamų mokesčių sprendimų pradėjimą ir apie tai, kad ši procedūra susijusi su klausimu, ar šiuose mokesčių sprendimuose patvirtinti pelno priskyrimo metodai yra tinkami, ar vis dėlto dėl jų ASI ir AOE suteiktas atrankusis pranašumas. Jos, kaip suinteresuotosios šalys, turėjo galimybę pateikti visas pastabas, kurias laikė svarbiomis, ir iš tikrųjų naudojosi šia galimybe.

- 343 Darytina išvada, kad Airija ir ASI ir AOE nepagrįstai teigia, jog buvo pažeistos jų procesinės teisės ir Komisija pažeidė gero administravimo principą, nes pasinaudojusi turimomis priemonėmis ji tinkamai įvykdė užduotį suteikti suinteresuotosioms šalims galimybę veiksmingai pateikti pastabas per oficialią pagalbos tyrimo procedūrą.
- 344 Taigi šestąjį pagrindą byloje T-778/16 ir septintąjį bei dvyliktąjį pagrindus byloje T-892/16 reikia atmesti.

D. Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų pažeidimu

1. Šalių argumentai

- 345 Airija ir ASI ir AOE iš esmės teigia, kad Komisija pažeidė teisinio saugumo ir negaliojimo atgal principus, kai remdamasi nauju SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimu nurodė Airijai susigrąžinti jos suteiktą valstybės pagalbą. Airija dėl tos pačios priežasties taip pat tvirtina, kad Komisija pažeidė teisėtų lūkesčių apsaugos principą.
- 346 ASI ir AOE teigimu, Komisijos aiškinimo nebuvo galima numatyti priimant ginčijamus mokesčių sprendimus 1991 m. ir 2007 m., nes Komisija jo nenurodė savo pranešimuose dėl valstybės pagalbos. Be to, priimant ginčijamus mokesčių sprendimus neegzistavo EBPO patvirtintas metodas ir 2010 m. priimtose EBPO sandorių kainodaros gairės, kuriomis Komisija remiasi ginčijamame sprendime. Tokiomis aplinkybėmis Komisija neturėjo nurodyti susigrąžinti pagalbą pagal Reglamento 2015/1589 16 straipsnio 1 dalį.
- 347 Be to, kadangi ginčijamais mokesčių sprendimais taikomos bendrovių nerezidenčių apmokestinimo taisyklės, šiuo metu įtvirtintos TCA 97 25 straipsnyje, kurios nebuvo pakeistos bent nuo 1967 m., t. y. prieš Airijai įstojant į Sąjungą, tariamos pagalbos priemonės turi būti laikomos esama pagalba, kuri neturi būti susigrąžinta.
- 348 Airijos teigimu, Komisija pažeidė teisinio saugumo, negaliojimo atgal ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, kai, remdamasi SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimu, kurio nebuvo galima numatyti priimant ginčijamus sprendimus dėl mokesčių, nurodė susigrąžinti jos suteiktą valstybės pagalbą. Konkrečiai kalbant, tai, kad Komisija rėmėsi įprastų rinkos sąlygų principu, rodo naują požiūrį valstybės pagalbos srityje. Be to, ginčijamu sprendimu akivaizdžiai pažeidžiama *Apple Inc.* teisė žinoti savo teisinių pareigų apimtį ir nenukentėti nuo teisės taikymo, kurio nebuvo galima numatyti klostantis bylai reikšmingoms faktinėms aplinkybėms. Taip pat ir dėl šios priežasties Komisija neturėjo nurodyti susigrąžinti pagalbą.
- 349 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė iš esmės palaiko šiuos argumentus.
- 350 Komisija, palaikoma Lenkijos Respublikos ir ELPA priežiūros institucijos, ginčija šių argumentų pagrįstumą.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

- 351 Pagal Reglamento 2015/1589 16 straipsnio 1 dalį, jeigu esant neteisėtai pagalbai priimami neigiami sprendimai, Komisija nusprendžia, kad suinteresuotoji valstybė narė turi imtis visų priemonių, kurios būtinos, kad pagalba būtų išieškota iš gavėjo, išskyrus, jeigu tai prieštarautų bendrajam Sąjungos teisės principui.
- 352 Šiuo atveju Komisija nepadarė teisės klaidos, kai ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje įpareigojo Airiją susigrąžinti ginčijamą pagalbą. Priešingai, nei teigia ieškovės, palaikomos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, tokia pareiga nepažeidžia nei teisinio saugumo, nei teisėtų lūkesčių apsaugos principų.
- 353 Visų pirma pagal teisinio saugumo principą, kuris yra vienas bendrųjų Sąjungos teisės principų, reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškos ir tikslios, o jų poveikį galima būtų numatyti, kad suinteresuotieji asmenys galėtų suprasti Sąjungos teisės reglamentuojamas situacijas ir teisinius santykius (2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *France Télécom / Komisija*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 100 punktas).
- 354 Kitaip tariant, suinteresuotieji asmenys turi galėti tiksliai žinoti Sąjungos teisės aktuose jiems nustatytų pareigų turinį, aiškiai suvokti savo teises bei pareigas ir imtis atitinkamų veiksmų (2012 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-610/10, EU:C:2012:781, 49 punktas).
- 355 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagrindinis teisinio saugumo reikalavimas draudžia Komisijai be galo atidėti savo įgaliojimų įgyvendinimą (2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Falck ir Acciaierie di Bolzano / Komisija*, C-74/00 P ir C-75/00 P, EU:C:2002:524, 140 punktas ir 2008 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Komisija / Salzgitte*, C-408/04 P, EU:C:2008:236, 100 punktas).
- 356 Vis dėlto reikia pažymėti, kad šiuo principu galima remtis tik tada, kai Komisija akivaizdžiai pažeidė rūpestingumo pareigą ir akivaizdžiai nesiėmė veiksmų, vykdydama savo kontrolės įgaliojimus. Konkrečiai kalbant, kai pagalbos priemonė buvo suteikta apie ją nepranešus, vien to, kad Komisija delsė nurodyti susigrąžinti pagalbą, savaime nepakanka, kad šis sprendimas dėl susigrąžinimo pagal teisinio saugumo principą būtų pripažintas neteisėtu (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Komisija / Salzgitte*, C-408/04 P, EU:C:2008:236, 106 punktą).
- 357 Ginčijamo sprendimo 440 konstatuojamojoje dalyje Komisija paašškino, kad nors ginčijami mokesčių sprendimai buvo priimti 1991 ir 2007 m., apie juos jai niekada nebuvo pranešta. Be to, iki 2013 m. gegužės mėn., kai buvo paskelbta *Permanent Subcommittee on Investigations of the United States Senate* (JAV Senato nuolatinis tyrimų pakomitetas) klausymų ataskaita apie pasaulinę *Apple* grupės apmokestinimo padėtį, Komisija nežinojo nei apie tų sprendimų egzistavimą, nei apie jų turinį. Pirmąjį prašymą pateikti informacijos Komisija išsiuntė Airijai 2013 m. birželio 12 d., t. y. po mėnesio.
- 358 Šiuo atveju, nors Komisijos argumentai neabejotinai buvo taikomi sprendimams dėl mokesčių, jie ne tik nebuvo nauji sprendimų priėmimo praktikoje, kaip tai rodo šios institucijos rašytinėse pastabose pirmojoje instancijoje nurodyti sprendimai, bet ir atsižvelgiant į ankstesnę jurisprudenciją, susijusioje su mokesčių valstybės pagalba, nustatytus principus, jie nebuvo tokie, kad jų nebūtų galima numatyti.

- 359 Vadinas, Komisija nepažeidė teisinio saugumo principo, kai nurodė susigrąžinti pagalbą.
- 360 Antra, tokia pati išvada darytina ir dėl teisėtų lūkesčių apsaugos principo, kuris yra pagrindinis Sąjungos teisės principas, leidžiantis visiems ūkio subjektams, kuriems institucija suteikė pagrįstų lūkesčių, jais remtis (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 24 d. Sprendimo *ISD Polska ir kt. / Komisija*, C-369/09 P, EU:C:2011:175, 123 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 361 Atsižvelgiant į privalomąją Komisijos vykdomos valstybės pagalbos kontrolės pobūdį, pagalbą gavusios įmonės teisėtų lūkesčių dėl pagalbos teisėtumo iš principo galėtų turėti, tik jei pagalba suteikta laikantis SESV 108 straipsnyje numatytos procedūros (2020 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Viasat Broadcasting UK*, C-445/19, EU:C:2020:952, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 362 Be to, neatrodo, kad Komisija savo elgesiu sukėlė pagrįstų lūkesčių dėl ginčijamų mokesčių sprendimų teisėtumo valstybės pagalbos teisės požiūriu.
- 363 Taigi, Komisija nepažeidė teisėtų lūkesčių apsaugos principo, kai nurodė susigrąžinti valstybės pagalbą.
- 364 Trečia, reikia atmesti ieškovių argumentą, iš esmės susijusį su tuo, kad Komisija pažeidė negaliojimo atgal principą, nes ginčijamą sprendimą grindė metodu, kurį EBPO patvirtino vėliau, nei buvo priimti ginčijami mokesčių sprendimai. Kaip ginčijamo sprendimo 441 konstatuojamojoje dalyje nurodė Komisija, jos požiūris grindžiamas SESV 107 straipsnio 1 dalies, kuri yra Airijos teisinės sistemos dalis nuo jos įstojimo į Sąjungą 1973 m., pažeidimu, o ne EBPO lygmeniu nustatytų pagrindų nepaisymu. Komisija rėmėsi šiais pagrindais tik tiek, kiek juose pateikiamos naudingos gairės siekiant nustatyti, ar taikant filialo apmokestinamojo pelno nustatymo metodą gaunamas apytikris, bet patikimas rezultatas, atitinkantis rinkoje taikant įprastų jos sąlygų principą gaunamą rezultatą.
- 365 Galiausiai, ketvirta, taip pat negalima pritarti argumentui, kad ginčijamos priemonės turi būti laikomos „esama“ pagalba, kaip tai suprantama pagal Reglamento 2015/1589 1 straipsnio b punkto iv papunktį, nes TCA 97 25 straipsnyje pakartojamos iki Airijos įstojimo į Sąjungą galiojusios taisyklės. Iš tiesų šioje byloje reikšmingos priemonės yra ginčijami mokesčių sprendimai, o ne bendrovių nerezidentų apmokestinimo taisyklės, taikytinos pagal Airijos teisę.
- 366 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, septintąjį pagrindą byloje T-778/16 ir vienuoliktąjį pagrindą byloje T-892/16 reikia atmesti.

E. Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų tuo, kad Komisija viršijo jai suteiktus įgaliojimus ir kišosi į valstybių narių kompetenciją, be kita ko, pažeisdama autonomijos mokesčių srityje principą

1. Šalių argumentai

- 367 Airija, ASI ir AOE, palaikomos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, iš esmės teigia, kad ginčijamas sprendimas pažeidžia pagrindinius Sąjungos teisinės sistemos konstitucinius principus, reglamentuojančius kompetencijos paskirstymą tarp Sąjungos ir valstybių narių, kaip

antai įtvirtintus ESS 4 ir 5 straipsniuose, ir iš jų kylantį valstybių narių autonomijos mokesčių srityje principą. Pagal dabar galiojančią Sąjungos teisę tiesioginių mokesčių sritis priklauso valstybių narių kompetencijai.

- 368 Airija, ASI ir AOE konkrečiai priekaištauja Komisijai viršijus savo įgaliojimus, nes ji rėmėsi vienašališku ir klaidingu Airijos mokesčių teisės, be kita ko, TCA 97 25 straipsnio, aiškinimu. Be to, ji nustatė nacionalinių mokesčių vertinimo procedūrinės taisyklės, kurių Airijos teisėje nėra. Komisija taip pat viršijo savo įgaliojimus, kai grindė ginčijamo sprendimo priėmimą tuo, kad ASI ir AOE yra „apatridės mokesčių tikslais“.
- 369 Komisija, palaikoma Lenkijos Respublikos ir ELPA priežiūros institucijos, ginčija šiuos argumentus. Iš esmės ji primena, kad nors valstybės narės turi suverenitetą mokesčių srityje, kiekviena valstybės narės nustatyta mokesčių priemonė turi atitikti Sąjungos teisės taisyklės, susijusias su valstybės pagalba.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

- 370 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungoje teisėje nesuderintose srityse, nėra pašalintos iš SESV nuostatų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities. Taigi kompetenciją, kuri valstybėms narėms suteikta tiesioginių mokesčių srityje, pavyzdžiui, išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo srityje, jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir, be kita ko, SESV nustatytų taisyklių dėl valstybės pagalbos. Vadinasi, naudodamosi šia kompetencija jos neturi patvirtinti priemonių, kurios gali būti pripažintos su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 120 ir 121 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 371 Vis dėlto tiesioginių mokesčių priemonės, kaip antai valstybių narių priimti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, gali būti kvalifikuojamos kaip valstybės pagalba, jei tenkinamos visos šio sprendimo 74 punkte primintos SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygos (šiuo klausimu žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 119 punktą).
- 372 Konkrečiau kalbant apie sąlygą, pagal kurią priemone turi būti suteiktas ekonominis pranašumas, reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją mokesčių priemonių atveju pranašumo buvimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktą).
- 373 Siekiant nustatyti, ar egzistuoja mokestinis pranašumas, naudos gavėjo situaciją, susiklosčiusią dėl nagrinėjamos priemonės taikymo, reikia palyginti su jo situacija, kuri susiklostytų nesant tokios priemonės ir jam taikant įprastas apmokestinimo taisykles (šiuo klausimu žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 92 punktą).
- 374 Šiuo atveju reikia pažymėti, pirma, kad pagal TCA 97 25 straipsnį apmokestinama tik ta bendrovių nerezidenčių, vykdančių prekybos veiklą Airijoje per filialą, pelno dalis, kuri gaunama iš prekybos veiklos, tiesiogiai arba netiesiogiai priskiriamos šiam Airijos filialui. Taip pat reikia pažymėti, kad šioje nuostatoje neapibrėžta jokie konkretaus metodo bendrovių nerezidenčių Airijos filialams priskirtino pelno sumai nustatyti.

- 375 Iš Airijos procesinių dokumentų ir per teismo posėdį išklaustų šalių pastabų darytina išvada, kad pagal TCA 97 25 straipsnį turi būti atsižvelgiama į faktines aplinkybes ir Airijos filialo situaciją, be kita ko, į jo vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką.
- 376 Tokiomis aplinkybėmis ir, kaip matyti iš šio sprendimo 373 punkte nurodytos jurisprudencijos, siekiant nustatyti, ar šioje byloje buvo suteiktas pranašumas, Komisija turėjo turėti galimybę palyginti ASI ir AOE apmokestinimą pagal ginčijamus mokesčių sprendimus ir apmokestinimą, kuris būtų taikomas šioms dviem bendrovėms pagal Airijoje taikytinas įprastas apmokestinimo taisykles, nesant ginčijamų sprendimų.
- 377 Taigi, Komisijai negalima priekaištauti dėl vienašališko materialinių mokesčių taisyklių taikymo ir *de facto* mokesčių derinimo, kai ji nagrinėjo, ar ASI ir AOE apmokestinamasis pelnas Airijoje, apskaičiuotas pagal ginčijamuose mokesčių sprendimuose patvirtintus priskyrimo metodus, atitiko šių dviejų bendrovių Airijos filialų pelną, kuris jiems būtų priskirtas pagal TCA 97 25 straipsnį nesant šių mokesčių sprendimų ir atsižvelgiant į jų vykdomas funkcijas, naudojamą turtą ir prisiimamą riziką.
- 378 Antra, grįsdama savo argumentą, kad Komisija primetė su Airijos teise nesusijusias procedūrines nacionalinių mokesčių vertinimo taisykles, Airija tvirtina, kad ginčijamo sprendimo 262, 274, 363 ir 368 konstatuojamosiose dalyse Komisija teigė, jog ginčijami mokesčių sprendimai nebuvo grindžiami pelno priskyrimo ataskaitomis, kad jie nebuvo reguliariai peržiūrimi ir kad prieš priimdamos šiuos mokesčių sprendimus Airijos mokesčių institucijos neištyrė kitų *Apple* grupės bendrovių, neatsižvelgdamos į jų veiklos vietą.
- 379 Šiuo klausimu reikia priminti, jog Komisija konstatavo esant atrankųjį pranašumą prie pagrindinių motyvų ginčijamo sprendimo 265–321 konstatuojamosiose dalyse remdamasi tuo, kad *Apple* grupės IN licencijos nebuvo priskirtos ASI ir AOE Airijos filialams, tada papildomai 325–360 konstatuojamosiose dalyse – tuo, kad buvo pasirinkti netinkami pelno priskyrimo šiems Airijos filialams metodai, ir alternatyviai to sprendimo 369–403 konstatuojamosiose dalyse – tuo, kad ginčijami mokesčių sprendimai nukrypsta nuo TCA 97 25 straipsnio, ir tai buvo padaryta savavališkai.
- 380 Vadinasi, negalima teigti, kad konstatuodama atrankiojo pranašumo buvimą šioje byloje Komisija rėmėsi procedūrinių taisyklių pažeidimu. Tokiomis aplinkybėmis šio sprendimo 368 punkte priminti Airijos nurodyti priekaištai turi būti atmesti kaip nereikšmingi.
- 381 Trečia, dėl išvados, kad ASI ir AOE yra „apatridės mokesčių tikslais“, reikia pažymėti, kad, be kita ko, ginčijamo sprendimo 52, 276, 277 ir 281 konstatuojamosiose dalyse, Komisija tikrai taikė tokį kvalifikavimą, motyvuodama išvadą, kad šių dviejų bendrovių fiziškai nėra už Airijos ribų.
- 382 Vis dėlto tai, kad Komisija laikėsi tokio kvalifikavimo, nereiškia, kad ji juo rėmėsi darydama išvadą, kad buvo suteiktas atrankusis pranašumas. Atvirkščiai, iš šio sprendimo 379 punkte nurodytų ginčijamo sprendimo konstatuojamųjų dalių matyti, kad nesirėmė.
- 383 Tokiomis aplinkybėmis dėl tų pačių priežasčių, kurios nurodytos šio sprendimo 380 punkte, Airijos, ASI ir AOE nurodytus priekaištus, grindžiamus tuo, kad Komisija viršijo įgaliojimus, kai kvalifikavo šias dvi bendroves kaip „apatrides mokesčių tikslais“, reikia atmesti kaip nereikšmingus.

- 384 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, aštuntąjį pagrindą byloje T-778/16 ir keturioliktąjį pagrindą byloje T-892/16, grindžiamus tuo, kad Komisija viršijo jai suteiktus įgaliojimus ir kišosi į valstybių narių kompetenciją, reikia atmesti.

F. Dėl ieškinio pagrindų, grindžiamų ginčijamo sprendimo motyvavimo stoka

1. Šalių argumentai

- 385 Ieškovės teigia, kad ginčijamas sprendimas, kuris įvairiais aspektais yra ydingas dėl daugybės motyvavimo trūkumų, neatitinka SESV 296 straipsnio ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 41 straipsnio 2 dalies c punkto reikalavimų.
- 386 Ieškovių teigimu, Komisijos argumentavimas ginčijamame sprendime yra neaiškus ir nevienareikšmis, todėl neleidžia Sąjungos teismui vykdyti kontrolės.
- 387 Visų pirma šiam sprendimui trūksta nuoseklumo identifikuojant taisyklę, kurią esą pažeidė Airija, ypač kiek tai susiję su įprastų rinkos sąlygų principo šaltiniais ir taikymo sritimi, nurodytais to sprendimo 255–257 konstatuojamosiose dalyse. Ginčijamo sprendimo 451 konstatuojamoji dalis, kurioje numatyta, kad susigrąžintinos pagalbos suma galėtų būti sumažinta, jeigu ASI pardavimai EARIA regione atgaline data būtų apskaityti kitose šalyse nei Airija, prieštarauja to sprendimo 412 ir 413 konstatuojamosiose dalyse pateikti Komisijos išvadai, kad Airija priėmė mokesčių sprendimus, kuriais ASI apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas, palyginti su pelnu, kuris būtų buvęs apmokestintas, jei šiai bendrovei būtų taikomos įprastos taisyklės. Be to, Komisija esą nepakankamai motyvavo savo analizę, kuria siekta išsiaiškinti, ar tariama pagalba galėjo daryti poveikį valstybių narių tarpusavio prekybai. Galiausiai Komisija pati sau prieštaravo, kai ginčijamo sprendimo 50 ir 416 konstatuojamosiose dalyse pripažino, kad ASI ir AOE buvo valdomos ir kontroliuojamos iš JAV, o to sprendimo 286 konstatuojamojoje dalyje tvirtino, kad šios bendrovės iš tikrųjų kontroliuojamos iš Airijos.
- 388 Komisija, palaikoma Lenkijos Respublikos ir ELPA priežiūros institucijos, ginčija šiuos teiginius.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

- 389 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad pareiga motyvuoti yra esminis procedūrinis reikalavimas, kurį reikia skirti nuo motyvavimo pagrįstumo, nuo kurio priklauso ginčijamo teisės akto teisėtumas iš esmės (2001 m. kovo 22 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija*, C-17/99, EU:C:2001:178, 35 punktas ir 2011 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Elf Aquitaine / Komisija*, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 390 Sprendimas motyvuojamas formaliai išdėstant motyvus, kuriais jis grindžiamas. Jeigu šiuose motyvuose yra klaidų, jos lemia sprendimo, bet ne jo motyvacijos, kurios gali pakakti net pateikiant klaidingus motyvus, neteisėtumą iš esmės. Vadinas, priekaištai ir argumentai, kuriais siekiama užginčyti akto pagrįstumą, neturi reikšmės nagrinėjant pagrindą, grindžiamą motyvavimo nebuvimu ar stoka (2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Ipatau / Taryba*, C-535/14 P, EU:C:2015:407, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 391 Be to, pagal SESV 296 straipsnį reikalaujamas motyvavimas turi atitikti ginčijamo akto pobūdį ir aiškiai ir nedviprasmiškai atskleisti aktą priėmusios institucijos argumentus, kad suinteresuotieji asmenys galėtų suprasti patvirtintos priemonės pagrindimą, o kompetentingas teismas – vykdyti jos kontrolę (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija*, C-501/00, EU:C:2004:438, 73 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 392 Nereikalaujama motyvuose tiksliai nurodyti visų reikšmingų faktinių ir teisinių aplinkybių, nes klausimas, ar akto motyvai atitinka to straipsnio reikalavimus, turi būti vertinamas atsižvelgiant ne tik į jo formuluotę, bet ir į kontekstą bei į visas atitinkamą sritį reglamentuojančias teisės normas (1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *Komisija / Sytraval ir Brink's France*, C-367/95 P, EU:C:1998:154, 63 punktas ir 2021 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Tempus Energy ir Tempus Energy Technology*, C-57/19 P, EU:C:2021:663, 198 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 393 Taigi šiuo atveju, be to, kad Airija, ASI ir AOE buvo aktyviai įtrauktos į oficialią tyrimo procedūrą, iš pradžių reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant į jų Bendrajame Teisme pateiktus dokumentus, jos galėjo veiksmingai ginčyti ginčijamo sprendimo pagrįstumą.
- 394 Be to, ginčijamame sprendime nėra spragų, kurios trukdytų Teisingumo Teismui visapusiškai vykdyti teisėtumo kontrolę.
- 395 Galiausiai dar reikia pažymėti, kad ieškovės bando ginčyti ne ginčijamame sprendime esančių teiginių nemotyvimą, o šių teiginių pagrįstumą.
- 396 Vadinas, devintąjį pagrindą byloje T-778/16 ir tryliktąjį pagrindą byloje T-892/16, taigi ir visus pagrindus, kuriais ginčijami pagrindiniai Komisijos motyvai, reikia atmesti kaip nepagrįstus.
- 397 Taigi, reikia konstatuoti, kad ginčijamais mokesčių sprendimais ASI ir AOE suteikto pranašumo atrankusis pobūdis pakankamai teisiškai įrodytas remiantis ginčijamame sprendime Komisijos pateiktais pagrindiniais motyvais, todėl nereikia nagrinėti Airijos, ASI ir AOE pateiktų pagrindų ir argumentų, kuriais jos siekė užginčyti vertinimus, Komisijos nurodytus pateikiant papildomus ir alternatyvius motyvus. Vadinas, ieškiniai turi būti atmesti.

VII. Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 398 Pagal Procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra nepagrįstas arba jeigu jis yra pagrįstas ir pats Teisingumo Teismas priima galutinį sprendimą byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą sprendžia šis teismas.
- 399 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį, taikomą apeliacinėse bylose pagal šio reglamento 184 straipsnio 1 dalį, iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo.
- 400 Kadangi šiuo atveju Komisijos apeliacinis skundas patenkintas, o Airijos, ASI ir AOE ieškiniai dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo atmesti, remiantis Komisijos reikalavimais, Airija, ASI ir AOI turi padengti ne tik savo, bet ir Komisijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas šioje apeliacinėje instancijoje ir pirmojoje instancijoje.

- 401 Procedūros reglamento 140 straipsnio 1 dalyje, taikomoje apeliacinėse bylose pagal šio reglamento 184 straipsnio 1 dalį, numatyta, kad į bylą įstojusios valstybės narės ir institucijos padengia savo išlaidas.
- 402 Taigi, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Lenkijos Respublika turi padengti savo bylinėjimosi išlaidas.
- 403 Pagal Procedūros reglamento 140 straipsnio 2 dalį, taip pat taikomą apeliacinėse bylose pagal jo 184 straipsnio 1 dalį, jeigu ELPA priežiūros institucija įstoja į bylą, ji padengia savo bylinėjimosi išlaidas.
- 404 Vadinas, ELPA priežiūros institucija padengia savo bylinėjimosi išlaidas, patirtas pirmojoje ir apeliacinėje instancijose.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. Panaikinti 2020 m. liepos 15 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Airija ir kt. / Komisija* (T-778/16 ir T-892/16, EU:T:2020:338) tiek, kiek jame pagrįstais pripažinti priekaištai, kuriuos pirmajame–trečiajame pagrinduose nurodė Airija byloje T-778/16, o pirmajame–penktajame pagrinduose byloje T-892/16 nurodė *Apple Sales International Ltd* ir *Apple Operations Europe Ltd*, panaikintas 2016 m. rugpjūčio 30 d. Komisijos sprendimas (ES) 2017/1283 dėl valstybės pagalbos SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), kurią Airija suteikė *Apple*, ir nuspręsta dėl bylinėjimosi išlaidų.
2. Atmesti Airijos, *Apple Sales International Ltd* ir *Apple Operations International Ltd* ieškinius.
3. Airija ir *Apple Sales International Ltd* bei *Apple Operations International Ltd* padengia ne tik savo, bet ir Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas, patirtas šioje apeliacinėje instancijoje ir pirmojoje instancijoje.
4. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Lenkijos Respublika ir ELPA priežiūros institucija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.