



Teismo praktikos rinkinys

Byla C-465/20 P

Europos Komisija
prieš
Airiją
ir
Apple Sales International Ltd
ir
Apple Operations International Ltd

2024 m. rugsėjo 10 d. Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) sprendimas

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

1. *Valstybių teikiama pagalba – Sąvoka – Priemonės atrankusis pobūdis – Priemonė, kuria suteikiamas mokestinis pranašumas – Išankstiniai mokesčių sprendimai („tax rulings“) dėl bendrovių nerezidenčių apmokestinamojo pelno nustatymo – Referencinis pagrindas siekiant nustatyti, ar buvo suteiktas atrankusis pranašumas – Bendros arba įprastos mokesčių sistemos nustatymas – Atsižvelgimas tik į nacionalinę teisę tiesioginių mokesčių srityje – Apimtis (SESV 107 straipsnio 1 dalis)*

(žr. 74–85, 120, 297 ir 298 punktus)

2. *Apeliacinis skundas – Pagrindai – Klaidingas faktinių aplinkybių ir įrodymų vertinimas – Nepriimtinumai – Teisingumo Teismo atliekama faktinių aplinkybių ir įrodymų vertinimo kontrolė – Netaikymas, išskyrus iškraipymo atvejį – Komisijos atliekamas valstybės pagalbos mokesčių srityje buvimo nagrinėjimas – Referencinio pagrindo apibrėžimas nacionalinėje teisėje ir jį sudarančių nuostatų aiškinimas – Teisės klausimas, kuris gali būti keliamas paduodant apeliacinį skundą (SESV 107 straipsnio 1 dalis ir 256 straipsnio 1 dalies antra pastraipa; Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirma pastraipa)*

(žr. 110–112, 170, 173–178 punktus)

3. *Apeliacinis skundas – Pagrindai – Nereikšmingas pagrindas – Sąvoka – Pagrindas, pateiktas dėl teismo sprendimo motyvo, kuris nebūtinai grindžiant jo rezoliucinę dalį – Pagrindas, pateiktas dėl išvados, grindžiamos keliais motyvais – Reikšmingumas,*

priklausantis nuo priekaištų, susijusių su kiekvienu iš Bendrojo Teismo nurodytų motyvų, pateikimo
(SESV 256 straipsnio 1 dalies antra pastraipa; Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirma pastraipa)

(žr. 113–116 punktus)

4. *Apeliacinis skundas – Dalykas – Bendrojo Teismo sprendimo, kuriuo Komisijos sprendimas, kuriuo pagalba pripažinta nesuderinama su vidaus rinka ir nurodyta ją susigrąžinti, pripažintas neteisėtu, panaikinimas – Sprendime, dėl kurio pateiktas apeliacinis skundas, esančios išvados, dėl kurių nepateiktas priešpriešinis apeliacinis skundas – „Res judicata“ galia – Atsisakymas nagrinėti iš naujo*
(SESV 107 straipsnio 1 dalis ir 256 straipsnio 1 dalies antra pastraipa; Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirma pastraipa)

(žr. 124 punktą)

5. *Apeliacinis skundas – Pagrindai – Teisės klaida – Priemonės kvalifikavimas kaip valstybės pagalbos – Pelno priskyrimo metodo, patvirtinto išankstiniais mokesčių sprendimais („tax rulings“), nagrinėjimas – Nustatymas, ar suteiktas pranašumas – Pagrindas, grindžiamas klaidingu ginčijamame Komisijos sprendime pateiktų argumentų aiškinimu – Įtraukimas*
(SESV 107 straipsnio 1 dalis ir 256 straipsnio 1 dalies antra pastraipa; Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirma pastraipa)

(žr. 128–131 punktus)

6. *Apeliacinis skundas – Pagrindai – Klaidingas faktinių aplinkybių ir įrodymų vertinimas – Nepriimtinumai – Teisingumo Teismo atliekama faktinių aplinkybių ir įrodymų vertinimo kontrolė – Netaikymas, išskyrus iškraipymo atvejį – Vertinimas, ar laikytasi taisyklių, taikomų įrodinėjimo naštai ir įrodymų rinkimui – Priimtumas*
(SESV 256 straipsnio 1 dalis; Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirma pastraipa)

(žr. 168, 169, 243–245 punktus)

7. *Valstybių teikiama pagalba – Komisijos sprendimas – Teisminė kontrolė – Ribos – Teisėtumo vertinimas atsižvelgiant į priimant sprendimą žinomas aplinkybes – Atsižvelgimas į faktines ar teises aplinkybes, kurios nebuvo nurodytos per administracinę procedūrą – Neįtraukimas*
(SESV 107 straipsnio 1 dalis, 108 straipsnio 3 dalis, 256 straipsnio 1 dalies antra pastraipa ir 263 straipsnis; Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirma pastraipa)

(žr. 183–193 punktus)

8. *Valstybių teikiama pagalba – Sąvoka – Atrankusis pranašumas – Išankstiniai mokesčių sprendimai („tax rulings“) – Pelno priskyrimas bendrovės nerezidentės filialui –*

Patvirtinto pelno priskyrimo metodo nagrinėjimas atsižvelgiant į įprastų rinkos sąlygų principą – Pelno, gauto naudojant intelektinės nuosavybės teises, paskirstymas – Reikšmingi kriterijai
(SESV 107 straipsnio 1 dalis)

(žr. 203, 206–215, 217–222 punktus)

9. *Apeliacinis skundas – Pagristu laikomas apeliacinis skundas – Teisingumo Teismo atliekamas ginčo nagrinėjimas iš esmės – Apimtis – Panaikinimo pagrindo išankstinis atmetimas sprendime dėl panaikinimo – Tokio atmetimo motyvų neginčijimas priešpriešiniu apeliaciniu skundu – Pasekmė – Atsisakymas nagrinėti iš naujo*
(Teisingumo Teismo procedūros reglamento 169 straipsnio 1 dalis ir 178 straipsnio 1 dalis)

(žr. 274, 275, 277, 279, 290, 304 punktus)

10. *Valstybių teikiama pagalba – Sąvoka – Mokestinės priemonės – Atrankiojo pobūdžio ir ekonominio pranašumo kriterijų bendras nagrinėjimas – Leistinumai*
(SESV 107 straipsnio 1 dalis)

(žr. 296, 299–302 punktus)

11. *Valstybių teikiama pagalba – Sąvoka – Atrankusis pranašumas – Išankstiniai mokesčių sprendimai („tax rulings“) – Patvirtinto pelno priskyrimo metodo nagrinėjimas atsižvelgiant į įprastų rinkos sąlygų principą – Nukrypimas nuo įprastai taikomos mokesčių sistemos – Sistemos pobūdžiu ir struktūra grindžiamas pateisinimas – Įrodinėjimo pareiga*
(SESV 107 straipsnio 1 dalis)

(žr. 305–311 punktus)

12. *Valstybių teikiama pagalba – Sąvoka – Valstybei priskirtinas naudos suteikimas iš valstybės išteklių – Išankstinio mokesčių sprendimo („tax ruling“) priėmimas – Sprendimas, kuriuo sumažinamos įmonės mokestinės prievolės – Įtraukimas*
(SESV 107 straipsnio 1 dalis)

(žr. 315–322 punktus)

13. *Valstybių teikiama pagalba – Komisijos tyrimas – Administracinė procedūra – Sprendimas pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą oficialią tyrimo procedūrą – Atrankiojo pranašumo buvimo analizė – Komisijos pasikeitusi pozicija pasibaigus procedūrai – Komisijos pareiga oficialiai pranešti suinteresuotiesiems asmenims apie jų teisę pateikti pastabas – Apimtis – Pakeitimas, turintis įtakos nagrinėjamų priemonių pobūdžiui arba jų teisiniam kvalifikavimui*
(SESV 108 straipsnio 2 dalis; Tarybos reglamento 2015/1589 4 straipsnio 4 dalis, 6 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnis)

(žr. 331–339 punktus)

14. *Valstybių teikiama pagalba – Neteisėtos pagalbos susigrąžinimas – Teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų paisymas – Sąlygos ir ribos*
(SESV 107 straipsnis ir 108 straipsnio 2 dalis; Tarybos reglamento 2015/1589 16 straipsnio 1 dalis)

(žr. 352–363 punktus)

15. *Valstybių teikiama pagalba – Sąvoka – Valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Europos Sąjungoje nesuderintose srityse – Tiesioginiai mokesčiai – Įtraukimas – Apmokestinimo bazės nustatymas ir mokesčių naštos paskirstymas – Valstybių narių kompetencija – Ribos*
(SESV 107 straipsnio 1 dalis)

(žr. 371–378 punktus)

Santrauka

Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) panaikino Bendrojo Teismo sprendimą *Airija ir kt. / Komisija*¹, kuriuo šis panaikino Europos Komisijos sprendimą dėl valstybės pagalbos, Airijos suteiktos *Apple*², taip pat pats priėmė galutinį sprendimą dėl neišnagrinėtų bylos elementų ir, atsižvelgęs į ginčijamame sprendime pateiktą analizę ir Bendrojo Teismo išvadą, kurios nebuvo užginčytos, nusprendė, kad yra teisingas Komisijos sprendimas, jog dviem Airijos mokesčių institucijų išankstiniais mokesčių sprendimais dėl pagal Airijos teisę įsteigtų dviejų *Apple* grupės bendrovių Airijos filialų mokesčio bazės nustatymo toms bendrovėms buvo suteiktas atrankusis pranašumas. Teisingumo Teismo analizė yra neseniai jurisprudencijoje įtvirtintais principais³ grįstos sistemos dalis – tie principai susiję su referencinio pagrindo, į kurį atsižvelgiant turi būti vertinamas mokestinių priemonių atrankumas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, apibrėžimu ir analize. Jis priminė, kad tinkamas reikšmingo referencinio pagrindo apibrėžimas ir teisingas jį sudarančių nuostatų aiškinimas, yra teisės klausimas, kuriam gali būti taikoma Teisingumo Teismo kontrolė apeliacinio proceso stadijoje, laikantis apeliacinio skundo dalyko ribų.

Apple grupėje *Apple Inc.*, įsteigta Kupertine (JAV), kontroliuoja įvairias pagal Airijos teisę įsteigtas bendroves per jai 100 % priklausančią patronuojamąją bendrovę *Apple Operations International*. Pastarajai priklauso 100 % patronuojamosios bendrovės *Apple Operations Europe (AOE)*, kuri savo ruožtu valdo 100 % savo patronuojamosios bendrovės *Apple Sales International (ASI)*, akcijų. ASI ir AOE yra įsteigtos pagal Airijos teisę, bet nėra Airijos rezidentės mokesčių tikslais. Kiekviena iš jų turi filialą Airijoje, tačiau šie neturi atskiro juridinio asmens statuso⁴.

ASI ir AOE su *Apple Inc.* siejo sąnaudų pasidalijimo susitarimas, kuriame visų pirma buvo numatyta joms suteikti nemokamas licencijas, kad jos galėtų naudotis *Apple* grupės intelektualinės nuosavybės teisėmis. Naudojimąsi jomis, be kita ko, sudarė atitinkamų prekių gamyba ir pardavimas visose už Amerikos žemyno ribų esančiose teritorijose.

¹ 2020 m. liepos 15 d. Sprendimas byloje *Airija ir kt. / Komisija* (T-778/16 ir T-892/16, EU:T:2020:338).

² 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* (OL L 187, 2017, p. 1, toliau – ginčijamas sprendimas).

³ Žr., be kita ko, 2023 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *Liuksemburgas ir kt. / Komisija* (C-451/21 P ir C-454/21 P, EU:C:2023:948).

⁴ ASI Airijos filialas yra atsakingas, be kita ko, už pirkimo, pardavimo ir platinimo veiklą, susijusią su *Apple* prekių ženklu pažymėtų produktų pardavimu susijusiems padaliniais ir kitiems klientams regionuose, apimančiuose Europą, Artimuosius Rytus, Indiją ir Afriką, taip pat Azijos Ramiojo vandenyno regioną. AOE Airijos filialas atsakingas už specializuoto asortimento kompiuterių produktų, pavyzdžiui, stalinių kompiuterių „iMac“, knyginių kompiuterių „MacBook“ ir kitų kompiuterių priedų, gamybą ir surinkimą Airijoje, ir tiekia šiuos produktus susijusiems asmenims Europoje, Artimuosiuose Rytuose, Indijoje ir Afrikoje.

Pagal nagrinėjamu laikotarpiu galiojusias Airijos teisės nuostatas, kurios reglamentavo bendrovių apmokestinimą (toliau – referencinės nuostatos), buvo apmokestinamos bendrovių nerezidenčių prekybos pajamos, jų tiesiogiai ar netiesiogiai gautos per Airijoje veikiančią filialą. 1990 m. Airijos mokesčių institucijos gavo ASI ir AOE pirmtakių prašymus patikslinti jų apmokestinamojo pelno nustatymą. Taigi, tokiomis aplinkybėmis Airijos mokesčių institucijos 1991 m. priėmė pirmąjį išankstinį mokesčių sprendimą, kuris vėliau buvo peržiūrėtas ASI ir AOE prašymu, o 2007 m. – antrąjį sprendimą (toliau kartu – ginčijami mokesčių sprendimai).

2014 m. pradėjusi oficialią tyrimo procedūrą, Komisija priėmė ginčijamą sprendimą dėl ginčijamų mokesčių sprendimų. Tame sprendime Komisija visų pirma nusprendė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais sumažinta ASI ir AOE mokesčių bazė, skirta pelno mokesčiui Airijoje nustatyti, todėl šiais sprendimais toms dviem bendrovėms buvo suteiktas pranašumas. Siekdama įrodyti, kad šiuo atveju buvo suteiktas atrankusis pranašumas, Komisija nagrinėjo jo buvimą dėl nukrypimo nuo referencinio pagrindo. Remdamasi pagrindiniais, papildomais ir alternatyviais motyvais Komisija iš esmės nusprendė, kad ginčijami mokesčių sprendimai leido bendrovėms ASI ir AOE sumažinti mokesčio, kuriuo jos turėjo būti apmokestintos Airijoje, sumą šių sprendimų galiojimo laikotarpiu, t. y. nuo 1991 iki 2014 m., ir kad dėl mokesčio sumos sumažinimo šios bendrovės įgijo pranašumą kitų panašioje padėtyje esančių bendrovių atžvilgiu. Komisija konkrečiai pirmiausia nurodė, jog dėl to, kad Airijos mokesčių institucijos ginčijamuose mokesčių sprendimuose rėmėsi prielaida, kad ASI ir AOE turimos *Apple* grupės intelektinės nuosavybės (toliau – IN) teisių licencijos turi būti priskirtos ne Airijoje esantiems subjektams, metinis ASI ir AOE Airijoje apmokestinamas pelnas nebuvo nustatomas taip, kad atitiktų apytikrį, bet patikimą rinkoje taikant įprastų rinkos sąlygų principą gaunamą rezultatą.

Priimdamas sprendimą dėl Airijos, ASI ir AOE ieškinių dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo Bendrasis Teismas manė, kad Komisijai nepavyko pakankamai teisiškai įrodyti pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimo, ir panaikino visą ginčijamą sprendimą.

Savo sprendime Bendrasis Teismas pirmiausia priminė, kad vykdydama valstybės pagalbos kontrolę ir norėdama patikrinti, ar ginčijami mokesčių sprendimai yra valstybės pagalba, Komisija turi įrodyti, kad šie mokesčių sprendimai suteikė atrankųjį pranašumą.

Bendrasis Teismas atmetė pagrindinius Komisijos motyvus dėl pranašumo buvimo dėl dviejų priežasčių, susijusių, pirma, su Komisijos atliktais įprasto apmokestinimo pagal šioje byloje taikytiną Airijos mokesčių teisę vertinimais, ir, antra, su Komisijos atliktais veiklos *Apple* grupėje vertinimais.

Be to, atmetęs papildomus ir alternatyvius motyvus Bendrasis Teismas panaikino visą ginčijamą sprendimą, nenagrinėjęs kitų Airijos, ASI ir AOE nurodytų pagrindų ir priekaištų.

Grįsdama savo apeliacinį skundą Komisija nurodė du pagrindus, susijusius atitinkamai su skundžiamo sprendimo motyvais dėl pagrindinių Komisijos motyvų vertinimo ir dėl papildomų argumentų vertinimo.

Teisingumo Teismo vertinimas

Pirmiausia Teisingumo Teismas priminė, jog tam, kad nacionalinę mokesčių priemonę galėtų kvalifikuoti kaip „atrankiąją“ SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo tikslais, Komisija turi, pirma, apibrėžti atitinkamoje valstybėje narėje taikomą referencinę sistemą, t. y. „įprastą“ mokesčių sistemą, ir, antra, įrodyti, kad nagrinėjama mokestine priemone nukrypstama nuo referencinės sistemos, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šią sistemą siekiamą tikslą, yra panaši.

Teisingumo Teismas pažymėjo, kad 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.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas dar pažymėjo, kad srityse, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra nesuderinta, mokesčio sudedamąsias savybes, kurios iš principo apibrėžia referencinę sistemą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, nustato būtent atitinkama valstybė narė, įgyvendindama savo kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje. Tai pasakytina, be kita ko, apie mokesčio bazės nustatymą, apmokestinimo juo momentą ir galimą neapmokestinimą. Vadinas, siekiant nustatyti minėtą referencinę sistemą, reikia atsižvelgti tik į atitinkamoje valstybėje narėje taikytiną nacionalinę teisę. 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 siekiama apeiti šią teisę.

Atsižvelgdamas būtent į šiuos principus Teisingumo Teismas pradėjo nagrinėti apeliacinį skundą.

Teisingumo Teismas pirmiausia nurodė, kad pagrindiniai Komisijos motyvai grindžiami prielaida, kad, siekiant teisingai paskirstyti pelną pagal atskiro subjekto metodą ir atitinkamose taikytinose nacionalinės teisės nuostatose⁵ 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 atrankųjį pranašumą.

Tai pažymėjęs Teisingumo Teismas nusprendė, kad Komisija gali ginčyti Bendrojo Teismo vertinimus dėl Airijos teisėje įtvirtinto referencinio pagrindo. Klausimas, ar Bendrasis Teismas tinkamai apibrėžė reikšmingą referencinę sistemą ir paskui teisingai aiškino ją sudarančias nuostatas, yra teisės klausimas, kuriam gali būti taikoma Teisingumo Teismo kontrolė per apeliacinį procesą. Komisijos 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. Šiuo atveju tai pasakytina tiek apie priekaištą, grindžiamą tuo, kad Bendrasis Teismas klaidingai aiškino ginčijamą sprendimą, kai nusprendė, kad pagrindiniuose motyvuose Komisija apsiribojo tik „atmetimo“ metodu, tiek apie priekaištą, kuriuo Komisija priekaištauja Bendrajam Teismui, kad rėmėsi *Apple Inc.* vykdytomis funkcijomis.

⁵ 1997 m. *Taxes Consolidation Act* (Mokesčių konsolidavimo įstatymas, toliau – TCA 97) numatytos nuostatos.

Taigi, Teisingumo Teismas išnagrinėjo, pirma, priekaištą, grindžiamą ginčijamo sprendimo aiškinimo klaida, nes Bendrasis Teismas manė, kad pagrindiniai Komisijos motyvai grindžiami tik tuo, kad ASI ir AOE buveinės neturėjo nei darbuotojų, nei buvo fiziškai įsteigtos, taigi, „atmetimo“ būdu.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas visų pirma konstatavo, kad šie Komisijos argumentai grindžiami prielaida, jog, viena vertas, norint taikyti referencines nuostatas reikia, kad iš anksto būtų nustatytas pelno priskyrimo metodas, kuris šiose nuostatose neapibrėžtas, ir, kita vertus, šis metodas turėjo lemti įprastų rinkos sąlygų principą atitinkantį rezultatą. Šios prielaidos nepaneigė Bendrasis Teismas, iš pradžių pažymėjęs, kad vadinamasis „įprastas“ apmokestinimas apibrėžiamas nacionalinėse mokesčių teisės taisyklėse, o pats pranašumo egzistavimas turi būti nustatytas atsižvelgiant į šias taisykles, ir paskui pridūręs, kad nors šiose nacionalinėse mokesčių taisyklėse numatyta, jog bendrovių nerezidenčių 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 nerezidenčių apmokestinamąjį pelną, atitinka pelną, kuris būtų gautas vykdant šią prekybos veiklą rinkos sąlygomis.

Teisingumo Teismo teigimu, remdamasis tuo jis padarė išvadą, kad įprastų rinkos sąlygų principo taikymas šioje byloje grindžiamas Airijos mokesčių teisės taisyklėmis, susijusiomis su bendrovių apmokestinimu, taigi ir Komisijos nustatyta bei Bendrojo Teismo patvirtinta referencine sistema. Šiuo atveju Bendrasis Teismas aiškiai pripažino, kad, priešingai, nei teigė Airija, referencinių nuostatų taikymas, kaip jį apibūdino ši valstybė narė, iš esmės atitinka EBPO patvirtinto metodo dėl pelno priskyrimo nuolatinei buveinei pirmajame etape atliekamą funkcinę ir faktinių aplinkybių analizę. Remdamasis šiomis išvadomis Bendrasis Teismas, be kita ko, nusprendė, kad Komisija nepadarė klaidos, kai rėmėsi įprastų rinkos sąlygų principu, siekdama patikrinti, ar Airijos mokesčių institucijoms taikant referencines nuostatas 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.

Iš ginčijamame sprendime išdėstyto motyvavimo etapų matyti, jog Komisija visų pirma nusprendė, kad, siekiant pagal nacionalinės teisės referencines nuostatas 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, 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* nepateikė priešingų įrodymų, ir tuo, kad buveinėse faktiškai nebuvo realių pajėgumų toms funkcijoms atlikti. Taigi pagrindiniai Komisijos motyvai grindžiami ne tik tuo, kad buveinės nevykdo funkcijų, susijusių su IN licencijomis, bet ir funkcijų, kurias faktiškai vykdo filialai, kiek tai susiję su šiomis licencijomis, analize.

Taigi, Komisija padarė išvadą, kad IN licencijos ir su jomis susijęs pelnas turėjo būti priskirti šiems filialams ne dėl to, kad buveinės neturėjo darbuotojų ir nebuvo fiziškai įsteigtos už Airijos filialų ribų. Šią išvadą, taikydama ginčijamame sprendime nurodytą teisinį kriterijų, Komisija padarė susiejusi dvi atskiras išvadas, t. y. pirma, kad buveinės nevykdė jokių aktyvių ar labai svarbių funkcijų ir nepriėmė rizikos, ir, antra, kad filialai vykdė daug ir svarbių funkcijų ir priėmė didelę riziką.

Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai manė, jog Komisija savo pagrindiniuose motyvuose apsiribojo „atmetimo“ metodu, nes taip yra klaidingai aiškinamas ginčijamas sprendimas.

Antra, dėl apeliaciniame skunde nurodytų motyvų, kuriais Bendrasis Teismas rėmėsi, kai nusprendė, kad ASI ir AOE filialai Airijoje nekontroliavo *Apple* grupės IN licencijų ir negavo pelno, nors Komisija tvirtino, kad jos jį gavo, Teisingumo Teismas visų pirma priėjo prie išvados, kad Komisija pagrįstai teigia, jog Bendrasis Teismas padarė procesinį pažeidimą, kai atlikdamas savo analizę atsižvelgė į įrodymus, kurie nebuvo pateikti per administracinę procedūrą, todėl jie turi būti laikomi nepriimtinais. Be to, dėl pagal Airijos teisę reikalaujamo apmokestinamojo pelno priskyrimo metodo Teisingumo Teismas pažymėjo, 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 atitinkamų bendrovių padalinių, tačiau nereikia atsižvelgti į atskirų subjektų, kaip šiuo atveju *Apple Inc.*, vaidmenį. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas konstatavo, kad kritikuotuose motyvuose Bendrasis Teismas tiesiogiai arba netiesiogiai rėmėsi šios bendrovės funkcijomis IN licencijų srityje grįsdamas teiginį, jog Komisijos analizėje yra klaida. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, 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.

Trečia, Teisingumo Teismas išnagrinėjo išvadą, kad ASI ir AOE susitarimai ir veikla už Airijos ribų rodo, jog šios bendrovės galėjo plėtoti ir valdyti *Apple* grupės IN ir gauti pelno už Airijos ribų, todėl šis pelnas neturėjo būti apmokestinamas Airijoje. Šiuo klausimu jis mano, kad nors iš esmės tik Bendrasis Teismas gali vertinti bylos dokumento įrodomąją galią, jis vis dėlto turi išnagrinėti priekaištą dėl klaidingo įrodinėjimo pareigos nustatymo. Nagrinėjamu atveju manydamas, kad Komisija turi įrodyti, jog egzistuoja svarbūs verslo sprendimai, nenurodyti atitinkamų bendrovių valdybų protokoluose, Bendrasis Teismas nustatė Komisijai pernelyg sunkią įrodinėjimo pareigą.

Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismas panaikino apeliacine tvarka apskųstą sprendimą tiek, kiek jame pagrįstais pripažinti priekaištai dėl pagrindinių motyvų, susijusių su atrankiojo pranašumo buvimu, ir dėl to panaikintas ginčijamas sprendimas.

Taip pat manydamas, kad ieškinį galima išnagrinėti šioje bylos stadijoje, Teisingumo Teismas pats išnagrinėjo Airijos, ASI ir AOE pareikštus ieškinius dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.

Teisingumo Teismas visų pirma nusprendė, kad 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, nes Bendrasis Teismas atmetė priekaištus, kurie pagrįsti motyvais, neužginčytais per apeliacinį procesą. Nesant priešpriešinio apeliacinio skundo, tokie motyvai turi *res judicata* galią.

Paskui, priešingai, nei nusprendė Bendrasis Teismas, Teisingumo Teismas mano, jog 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 Airijos filialams. Be to, Komisija pakankamai įrodė, kad dėl ginčijamų 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. Galiausiai 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. Tokiomis aplinkybėmis buvo atmesti ieškovių priekaištai dėl šių mokesčių sprendimų atrankumo nagrinėjimo ginčijamame sprendime.

Be to, Komisija nepadarė klaidos, kai 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 referencinių nuostatų 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 tokiomis priemonėmis sumažinama iš principo įmonės biudžetui tenkanti našta, todėl jos suteikia pranašumą „iš valstybės išteklių“.

Galiausiai Teisingumo Teismas kaip nepagrįstus atmetė pagrindus, susijusius, be kita ko, su teisės būti išklausytam per procedūrą, per kurią buvo priimtas ginčijamas sprendimas, pažeidimu, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų pažeidimu, taip pat tuo, kad Komisija viršijo jai suteiktus įgaliojimus ir kišosi į valstybių narių kompetenciją, pažeisdama jų autonomijos mokesčių srityje principą.

Atsižvelgęs į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismas atmetė Bendrajame Teisme pareikštus ieškinius dėl panaikinimo.