Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (sedmého rozšířeného senátu)

15. července 2020*

„Státní podpory – Podpora poskytnutá Irskem – Rozhodnutí prohlašující podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem a protiprávní a nařizující její navrácení – Daňová rozhodnutí (tax rulings) – Selektivní daňová zvýhodnění – Zásada obvyklých tržních podmínek“

Ve věcech T-778/16 a T-892/16,

Irsko, zastoupené K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Gallagherem, M. Collinsem, SC, P. Bakerem, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman a B. Dohertym, barristers,

žalobce ve věci T-778/16,

podporované

Lucemburským velkovévodstvím, zastoupeným T. Urim, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. Waelbroeckem a S. Naudinem, advokáty,

vedlejším účastníkem ve věci T-778/16,

Apple Sales International, se sídlem v Corku (Irsko),

Apple Operations Europe, se sídlem v Corku,

zastoupené A. von Boninem, E. van der Stokem, advokáty, D. Beardem, QC, A. Batesem, L. Osepciu a J. Bourkem, barristers,

žalobkyně ve věci T-892/16,

podporované

Irskem, zastoupeným K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joycem, ve spolupráci s P. Gallagherem, M. Collinsem, P. Bakerem, S. Kingston, C. Donnelly a B. Dohertym,

vedlejším účastníkem ve věci T-892/16,

proti

Evropské komisi, zastoupené P.-J. Loewenthalem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

žalované,

* Jednací jazyk: angličtina.

podporované

Polskou republikou, zastoupenou B. Majczynou, M. Rzotkiewiczem a A. Kramarczyk-Szaładzińskou, jako zmocněnci,

vedlejší účastnicí ve věci T-778/16,

a

Kontrolním úřadem ESVO, zastoupeným C. Zatschlerem, M. Sánchezem Rydelskim a C. Simpson, jako zmocněnci,

vedlejším účastníkem ve věci T-892/16,

jejichž předměty jsou návrhy podané na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2017/1283 ze dne 30. srpna 2016 o státní podpoře SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) poskytnuté Irskem ve prospěch společnosti Apple (Úř. věst. 2017, L 187, s. 1),

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát),

ve složení M. Van der Woude, předseda, V. Tomljenović (zpravodajka), A. Marcoulli, J. Passer a A. Kornezov, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: S. Spyropoulos, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném ve dnech 17. a 18. září 2019,

vydává tento

Rozsudek

I. Skutečnosti předcházející sporu

A. K historii skupiny Apple

1. Stran skupiny Apple

1 Skupina Apple, která byla založena v roce 1976 a má sídlo v Cupertinu, Kalifornie (Spojené státy), se skládá ze společnosti Apple Inc. a všech společností kontrolovaných posledně uvedenou (dále jen společně „skupina Apple“). Skupina Apple vyvíjí, vyrábí a uvádí na trh zejména mobilní a multimediální komunikační zařízení a nosiče, osobní počítače a přenosné digitální hudební přehrávače a prodává software, jiné služby, síťová řešení a digitální obsah a aplikace od třetích osob. Skupina Apple prodává své produkty a poskytuje služby spotřebitelům, podnikům a veřejným orgánům po celém světě prostřednictvím vlastních maloobchodů, on-line obchodů a přímého prodeje a rovněž prostřednictvím třetích stran, jako jsou provozovatelé mobilních telefonních sítí, velkoobchodníci, maloobchodníci a distributoři. Celosvětové podnikání skupiny Apple je strukturováno na základě klíčových funkčních oblastí, které jsou centrálně spravovány a řízeny ze Spojených států vedoucími pracovníky působícími v Cupertinu.

2 Rozhodnutí Komise (EU) 2017/1283 ze dne 30. srpna 2016 o státní podpoře SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) poskytnuté Irskem ve prospěch společnosti Apple (Úř. věst. 2017, L 187, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“) se týká dvou daňových rozhodnutí přijatých orgány irské daňové správy vůči dvěma společnostem ze skupiny Apple.

2. Stran společností ASI a AOE

a) Ke korporátní struktuře

3 V rámci skupiny Apple je společnost Apple Operations International 100% dceřinou společností společnosti Apple Inc. Společnost Apple Operations International 100% vlastní dceřinou společnost, Apple Operations Europe (AOE), která sama 100% vlastní dceřinou společnost, Apple Sales International (ASI). Společnosti ASI a AOE jsou obě založeny podle irského práva, ale nejsou irskými daňovými rezidenty.

4 Jak je uvedeno v bodech 113 až 115 odůvodnění napadeného rozhodnutí, převážnou část členů správních rad AOE a ASI tvoří ředitelé, kteří jsou zaměstnaní společností Apple Inc. a pracovní činnost vykonávají v Cupertinu. V bodě 115 (tabulky č. 4 a 5) odůvodnění uvedeného rozhodnutí jsou převzaty výňatky z usnesení a zápisů ze zasedání valných hromad a správních rad společností ASI a AOE. Usnesení správních rad se týkala pravidelně zejména vyplácení dividend, schvalování zpráv ředitelů, jmenování a odstoupení ředitelů. Příležitostně se tato usnesení týkala zakládání dceřiných společností a udělování plných mocí některým ředitelům k provádění různých činností, jako je správa bankovních účtů, vztahy s vládami a veřejnými orgány, audity, pojištění, nájem, nákup a prodej aktiv, příjem zboží a obchodní smlouvy.

b) K dohodě o rozdělení nákladů

5 Společnosti Apple Inc. na jedné straně a ASI a AOE na straně druhé byly vázány dohodou o rozdělení nákladů (dále jen „dohoda o rozdělení nákladů“). Rozdělení nákladů se týkalo zejména výzkumu a vývoje (R&D) technologií začleněných do produktů skupiny Apple. Dohoda o rozdělení nákladů byla původně podepsána v prosinci 1980. Stranami této dohody byla společnost Apple Inc. (v dané době Apple Computer Inc.) a společnost AOE (v dané době Apple Computer Ltd (ACL)). V roce 1999 se stranou této dohody stala společnost ASI (v dané době Apple Computer International). Během období relevantního pro přezkum napadeného rozhodnutí byly provedeny různé změny dohody o rozdělení nákladů, zejména za účelem zohlednění změn platné právní úpravy.

6 Na základě této dohody se strany dohodly na rozdělení nákladů a rizik spojených s R&D v rámci činností vývoje nehmotných aktiv týkajících se výrobků a služeb skupiny Apple. Strany uvedené dohody se dále dohodly na tom, že společnost Apple Inc. zůstává oficiálním právoplatným vlastníkem nehmotných aktiv s rozdělenými náklady, včetně práv duševního vlastnictví (dále jen „duševní vlastnictví“) skupiny Apple. Společnost Apple Inc. kromě toho udělila společnostem ASI a AOE volnou licenci, která jim umožňovala zejména vyrábět a prodávat dotčené produkty na území, které jim bylo určeno, tedy na celém světě s výjimkou amerického kontinentu. Kromě toho se strany dohody zavázaly nést rizika vyplývající z této dohody, z nichž hlavní představovalo povinnost platit náklady na rozvíjení práv duševního vlastnictví skupiny Apple.

c) K dohodě o prodejních službách

7 V roce 2008 uzavřela společnost ASI smlouvu o marketingových službách se společností Apple Inc., v jejímž rámci se posledně uvedená zavázala poskytovat společnosti ASI prodejní služby zahrnující zejména tvorbu, vývoj a provádění marketingových strategií, programů a propagačních kampaní.

Společnost ASI se zavázala platit společnosti Apple Inc. za tyto služby poplatek odpovídající procentnímu podílu „opodstatněně vzniklých nákladů“, které společnost Apple Inc. na tyto služby vynaložila, navýšenému o marži.

3. Stran irských poboček

8 Společnosti ASI a AOE založily irské pobočky (v anglickém jazyce označované výrazem „branches“). AOE měla rovněž pobočku v Singapuru, jejíž činnost byla ukončena v roce 2009.

9 Irská pobočka společnosti ASI je zvláště odpovědná za provádění nákupních, prodejních a distribučních činností spojených s prodejem produktů značky Apple spřízněným stranám a třetím zákazníkům v regionech zahrnujících Evropu, Střední východ, Indii a Afriku (EMEIA), jakož i Asii-Tichomoří (APAC). Hlavní činnosti této pobočky zahrnují nákup konečných produktů značky Apple od třetích výrobců a spřízněných výrobců, distribuční činnosti spojené s prodejem produktů spřízněným stranám v regionech EMEIA a APAC, jakož i s prodejem produktů třetím zákazníkům v regionu EMEIA, internetový prodej, logistické operace a provozování poprodejní asistenční služby. Evropská komise shledala (bod 55 odůvodnění napadeného rozhodnutí), že řadu činností spojených s distribucí zajišťují v regionu EMEIA spřízněné strany v rámci smluv o poskytování služeb.

10 Irská pobočka společnosti AOE je odpovědná za výrobu a montáž specializované řady počítačových produktů v Irsku, jako jsou stolní počítače iMac, notebooky MacBook a doplňky pro počítače, které tato pobočka dodává spřízněným stranám pro region EMEIA. Hlavní činnosti této pobočky zahrnují plánování výroby a sestavování jejího harmonogramu, technologii výrobního procesu, výrobu a provoz, zajišťování kvality a kontrolu kvality, a renovace.

B. Ke sporným daňovým rozhodnutím

11 Irské daňové orgány přijaly vůči některým daňovým poplatníkům, kteří o to požádali, předběžná stanoviska, tzv. „daňová rozhodnutí“. Irské daňové orgány vyjádřily v dopisech ze dne 29. ledna 1991 a 23. května 2007 (dále jen společně „sporná daňová rozhodnutí“) svůj souhlas s návrhy zástupců skupiny Apple ohledně zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku. Tato rozhodnutí jsou popsána v bodech 59 až 62 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

1. Stran daňového rozhodnutí z roku 1991

a) K základu daně společnosti ACL, předchůdkyně společnosti AOE

12 Daňoví poradci skupiny Apple popsali v dopise ze dne 12. října 1990 zaslaném irským daňovým orgánům činnosti společnosti ACL v Irsku s uvedením funkcí vykonávaných její irskou pobočkou se sídlem v Corku (Irsko). Kromě toho upřesnili, že pobočka byla vlastníkem aktiv souvisejících s činnostmi výroby, ale společnost AOE si ponechala vlastnictví k použitým materiálům, produktům v procesu výroby a k dokončeným produktům.

13 Irské daňové orgány v návaznosti na jim zaslaný dopis zástupců skupiny Apple ze dne 16. ledna 1991 a po odpovědi těchto zástupců ze dne 24. ledna 1991 potvrdily dopisem ze dne 29. ledna 1991 znění ujednání navržené skupinou Apple, jak je uvedeno níže. Na základě tohoto znění potvrzeného irskými daňovými orgány byl zdanitelný zisk společnosti ACL v Irsku z příjmů její irské pobočky vypočten následujícím způsobem:

– jako 65 % provozních nákladů této pobočky až do roční výše [důvěrné][1] a jako 20 % jejích provozních nákladů přesahujících částku [důvěrné];

– pokud celkový zisk irské pobočky společnosti AOE nedosáhne hodnoty vyplývající ze vzorce, použije se pro stanovení čistého zisku pobočky dotyčná nižší hodnota;

– provozní náklady, které je třeba zohlednit pro tento výpočet, zahrnují všechny provozní výdaje, s výjimkou materiálu určeného k dalšímu prodeji a podílu na nehmotných nákladech dceřiných společností skupiny Apple;

– lze požádat o kapitálovou úlevu, která by ale neměla přesáhnout o [důvěrné] výši odpisů zanesenou v účetnictví.

b) K základu daně společnosti ACAL, předchůdkyně společnosti ASI

14 Dopisem ze dne 2. ledna 1991 informovali daňoví poradci skupiny Apple irské daňové orgány o existenci nové společnosti, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), jejíž pobočka v Irsku byla popsána jako pobočka odpovědná za zásobování, pokud jde o výrobky určené k vývozu, u irských výrobců.

15 Dne 16. ledna 1991 zaslali zástupci skupiny Apple irským daňovým orgánům dopis, ve kterém shrnuli znění ujednání, které bylo přijato na jednání této skupiny s uvedenými orgány dne 3. ledna 1991, pokud jde o zdanitelný zisk společnosti ACAL. Podle tohoto dopisu měl být výpočet zisku pobočky založen na marži 12,5 % provozních nákladů (s výjimkou materiálů určených k dalšímu prodeji).

16 Irské daňové orgány potvrdily dopisem ze dne 29. ledna 1991 znění ujednání, jak bylo zachyceno v dopise ze dne 16. ledna 1991.

2. Stran daňového rozhodnutí z roku 2007

17 Daňoví poradci skupiny Apple shrnuli v dopise ze dne 16. května 2007 určeném irským daňovým orgánům svůj návrh za změnu metody určení základu daně irských poboček společností ASI a AOE.

18 Pokud jde o irskou pobočku společnosti ASI (která se stala nástupkyní společnosti Apple Computer International, která byla nástupkyní společnosti ACAL), bylo navrženo, aby zdanitelný zisk, který jí má být přiřazen, odpovídal [důvěrné] jejích provozních nákladů, s výjimkou takových nákladů, jako jsou částky fakturované dceřinými společnostmi skupiny Apple a náklady na materiál.

19 Pokud jde o irskou pobočku společnosti AOE, zdanitelný zisk měl odpovídat součtu jednak částky odpovídající [důvěrné] provozních nákladů pobočky, s výjimkou takových nákladů, jako jsou částky fakturované dceřinými společnostmi v rámci skupiny Apple a náklady na materiál, a jednak částky odpovídající návratnosti duševního vlastnictví v technologiích výrobního procesu této pobočky, tedy [důvěrné] jejího obratu. Odpočet byl povolen z titulu kapitálových úlev za továrny a budovy, které byly „vypočteny a přiděleny obvyklým způsobem“.

1 – Skryté důvěrné údaje.

20 Bylo navrženo, aby znění budoucího ujednání vstoupilo v platnost dnem 1. října 2007 pro obě pobočky, bylo použitelné po dobu pěti let, nedojde-li ke změně okolností, a jeho platnost byla každoročně obnovována. Bylo rovněž uvedeno, že ujednání může být použito na nové entity, které by mohly být vytvořeny nebo přeměněny v rámci skupiny Apple, pokud jejich činnosti odpovídají činnostem vykonávaným společností AOE, tedy výrobě v Irsku, a společností ASI, tedy činnostem nesouvisejícím s výrobou, jako jsou prodeje a služby obecně.

21 Dopisem ze dne 23. května 2007 potvrdily irské daňové orgány svůj souhlas se všemi návrhy obsaženými v dopise ze dne 16. května 2007. Toto ujednání bylo prováděno až do daňového období 2014.

C. Ke správnímu řízení před Komisí

22 Dopisem ze dne 12. června 2013 požádala Komise Irsko, aby jí poskytlo informace ohledně praxe přijímání daňových rozhodnutí na jeho území, zvláště těch, která byla určena některým entitám skupiny Apple, včetně společností ASI a AOE.

23 Rozhodnutím ze dne 11. června 2014 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) týkající se sporných daňových rozhodnutí přijatých irskými daňovými orgány ohledně zdanitelného zisku přiřazeného irským pobočkám společností ASI a AOE z důvodu, že tato rozhodnutí mohou představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Podle Komise byla sporná daňová rozhodnutí s to zvýhodnit podniky, kterým byla tato rozhodnutí určena, pokud v nich byl potvrzen souhlas s převodní cenou odchylující se od podmínek, které by byly stanoveny mezi nezávislými hospodářskými subjekty na trhu (zásada obvyklých tržních podmínek). Toto rozhodnutí bylo zveřejněno v Úředním věstníku dne 17. října 2014.

24 Irsko předložilo své vyjádření k rozhodnutí o zahájení řízení v dopise ze dne 5. září a společnost Apple Inc totéž předložila dne 17. listopadu 2014.

25 Během formálního vyšetřovacího řízení proběhlo mezi Komisí, irskými daňovými orgány a společností Apple Inc. několik výměn informací a uskutečnilo se několik jednání (body 11 až 38 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Kromě toho společnost Apple Inc. a Irsko předložily dvě zprávy ad hoc o přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE, které byly vypracovány jejich daňovými poradci.

D. K napadenému rozhodnutí

26 Dne 30. srpna 2016 přijala Komise napadené rozhodnutí. Komise se poté, co popsala právní a skutkový rámec (část 2) a správní řízení (části 3 až 7), zaměřila na rozbor existence podpory (část 8).

27 Zaprvé Komise uvedla, že sporná daňová rozhodnutí byla přijata irskou daňovou správou, a jsou tedy přičitatelná státu. Jelikož tato rozhodnutí vedla ke snížení částky daně dlužné společnostmi ASI a AOE, vzdalo se Irsko daňových příjmů, což vedlo ke ztrátě státních prostředků (bod 221 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

28 Zadruhé vzhledem k tomu, že jsou společnosti ASI a AOE součástí skupiny Apple, která působí ve všech členských státech, jsou sporná daňová rozhodnutí s to ovlivnit obchod uvnitř Evropské unie (bod 222 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

29 Zatřetí sporná daňová rozhodnutí v rozsahu, v němž vedla ke snížení základu daně společností ASI a AOE pro účely vyměření korporační daně v Irsku, poskytla těmto dvěma společnostem zvýhodnění (bod 223 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

30 Komise má dále za to, že jelikož byla sporná daňová rozhodnutí určena pouze společnostem ASI a AOE, lze předpokládat jejich selektivní povahu. Pro úplnost Komise nicméně uvedla, že sporná daňová rozhodnutí představují odchylku od referenčního rámce, jímž je systém zdanění společností v Irsku podle obecného práva (bod 224 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

31 Začtvrté, pokud by se ukázalo, že by sporná daňová rozhodnutí vedla ke snížení částky daně dlužné společnostmi ASI a AOE, byla by tato rozhodnutí s to posílit soutěžní postavení těchto dvou společností, a tím narušit nebo hrozit narušením hospodářské soutěže (bod 222 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

1. K existenci selektivního zvýhodnění

32 K prokázání existence selektivního zvýhodnění v projednávaném případě provedla Komise v části 8.2 napadeného rozhodnutí třífázový rozbor vyplývající z judikatury. Komise tak nejprve určila referenční rámec a odůvodnila použití zásady obvyklých tržních podmínek v projednávané věci. Dále Komise přezkoumala existenci selektivního zvýhodnění vyplývajícího z odchylky od referenčního rámce. Komise měla na základě hlavních, podpůrných a alternativních úvah v podstatě za to, že sporná daňová rozhodnutí umožnila po dobu své platnosti, tedy v letech 1991 až 2014 (dále jen „relevantní období“), společnostem ASI a AOE snížit částku daně, kterou byly povinny v Irsku zaplatit, což představuje zvýhodnění oproti ostatním společnostem, které se nacházely ve srovnatelné situaci. Nakonec Komise konstatovala, že Irsko ani společnost Apple Inc. nepředložily argumenty týkající se odůvodnění tohoto selektivního zvýhodnění.

a) K referenčnímu rámci

33 V bodech 227 až 243 odůvodnění napadeného rozhodnutí měla Komise za to, že referenčním rámcem je systém obvyklých pravidel zdanění zisků společností v Irsku, jehož cílem je zdanit zisky všech společností podléhajících dani v Irsku. S ohledem na tento cíl měla Komise za to, že integrované společnosti a samostatné společnosti se nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci. Článek 25 Taxes Consolidation Act 1997 (dále jen „TCA 97“), který upravuje zdanění nerezidentních společností z důvodu obchodních příjmů dosažených přímo nebo nepřímo prostřednictvím pobočky působící v Irsku, musí být tudíž považován za nedílnou součást referenčního rámce, a nikoli za samostatný referenční rámec.

b) Zásada obvyklých tržních podmínek

34 V bodech 244 až 263 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že podle článku 25 TCA 97 a s ohledem na jeho účel musí být toto ustanovení použito společně s metodou přiřazení zisků. V tomto ohledu Komise uvedla, že čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby metoda přiřazení zisků byla založena na zásadě obvyklých tržních podmínek bez ohledu na to, zda dotyčný členský stát začlenil zásadu obvyklých tržních podmínek do svého vnitrostátního právního systému, či nikoli. Komise tuto úvahu založila na dvou předpokladech. Zaprvé připomněla, že každé daňové opatření přijaté členským státem musí dodržovat pravidla týkající se státních podpor. Zadruhé uvedla, že z rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), vyplývá, že snížení základu daně, které vyplývá z daňového opatření, jež daňovému poplatníkovi umožňuje uplatnit při transakcích v rámci skupiny převodní ceny, které se odchylují od cen, jež by byly použity v podmínkách volné hospodářské soutěže, tomuto daňovému poplatníkovi poskytuje selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

35 Komise tak na základě rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416) uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek představuje referenční kritérium pro určení, zda integrovaná společnost byla ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU selektivně zvýhodněna v důsledku daňového opatření, které určuje její převodní ceny, a tím i její základ daně. Cílem této zásady je zajistit, aby bylo s transakcemi v rámci skupiny zacházeno pro daňové účely stejně jako s transakcemi mezi neintegrovanými samostatnými společnostmi tak, aby bylo zabráněno rozdílnému zacházení mezi společnostmi, které se s ohledem na cíl těchto pravidel, jímž je zdanění zisků všech společností podléhajících dani podle těchto pravidel, nacházejí v obdobné skutkové a právní situaci.

36 Pokud jde o zásady rozvinuté v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), Komise uvedla, že jsou jen užitečným návodem pro daňové orgány, jak zajistit, aby metody přiřazování zisků a stanovení převodních cen vedly k výsledkům v souladu s tržními podmínkami.

c) K selektivnímu zvýhodnění v důsledku toho, že irským pobočkám nebyly přiřazeny zisky plynoucí z licencí k duševnímu vlastnictví držených společnostmi ASI a AOE (hlavní úvahy)

37 V bodech 265 až 321 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že skutečnost, že irské daňové orgány ve sporných daňových rozhodnutích souhlasily s domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držené společnostmi ASI a AOE musí být považovány za držené mimo Irsko, vedla k částkám ročního zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku, které se odchylovaly od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a odpovídajícího obvyklým tržním podmínkám.

38 Komise měla v podstatě za to, že licence k duševnímu vlastnictví držené společnostmi ASI a AOE k nákupu, výrobě, prodeji a distribuci produktů skupiny Apple mimo americký kontinent, které označila za „licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple“, značně přispěly k příjmům těchto dvou společností.

39 Komise tak irským orgánům vytkla, že nesprávně přiřadily ústředím společností ASI a AOE aktiva, činnosti a rizika, přestože tato ústředí fyzicky neexistují a nemají ani zaměstnance. Konkrétněji, pokud jde o činnosti spojené s licencemi k duševnímu vlastnictví, Komise tvrdila, že takové činnosti nemohly být vykonávány pouze prostřednictvím správních rad společností ASI a AOE bez zaměstnanců, což bylo prokázáno tím, že zápisy z jednání správních rad předložených Komisi neobsahovaly odkazy na diskuse a rozhodnutí v tomto ohledu. Podle Komise tudíž vzhledem k tomu, že ústředí společností ASI a AOE nemohla licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple kontrolovat ani spravovat, neměly být těmto ústředím přiřazeny v kontextu obvyklých tržních podmínek zisky vyplývající z užívání těchto licencí. Tyto zisky měly být tudíž přiřazeny pobočkám společností ASI a AOE, které byly jediné schopny skutečně vykonávat činnosti související s duševním vlastnictvím skupiny Apple a které byly zásadní pro obchodní činnost společností ASI a AOE.

40 Vzhledem k tomu, že irské daňové orgány pobočkám společností ASI a AOE nepřiřadily zisky plynoucí z duševního vlastnictví skupiny Apple, a nepostupovaly tak v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, zvýhodnily společnosti ASI a AOE ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU formou snížení jejich příslušných ročních zdanitelných zisků. Toto zvýhodnění bylo dle Komise selektivní, neboť vedlo ke snížení daňové zátěže společností ASI a AOE v Irsku oproti neintegrovaným společnostem, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek.

d) K selektivnímu zvýhodnění v důsledku nevhodné volby metod přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE (podpůrné úvahy)

41 Komise v bodech 325 až 360 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podpůrně uvedla, že i kdyby irské daňové orgány důvodně souhlasily s domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple držené společnostmi ASI a AOE musí být považovány za licence držené mimo Irsko, metody přiřazení

zisků schválené spornými daňovými rozhodnutími stejně vedly k ročnímu zdanitelnému zisku společností ASI a AOE v Irsku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a odpovídajícího obvyklým tržním podmínkám. Podle Komise totiž tyto metody vycházely z nevhodných metodických rozhodnutí, což vedlo ke snížení částky daně, kterou měly společnosti ASI a AOE podle obvyklých pravidel zdanění zaplatit, ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk podle těchto pravidel byl určován cenami vyjednanými na trhu za obvyklých tržních podmínek. Podle Komise tudíž sporná daňová rozhodnutí tím, že v nich byly tyto metody schváleny, poskytla společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

e) K selektivnímu zvýhodnění z důvodu, že se sporná daňová rozhodnutí, která nejsou v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, odchylují od referenčního rámce, i za předpokladu, že by tímto rámcem byl pouze článek 25 TCA 97 (alternativní úvahy)

42 Komise v rámci svých alternativních úvah v bodech 369 až 403 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že i kdyby bylo třeba mít za to, že referenční rámec tvoří pouze článek 25 TCA 97, poskytovala by sporná daňová rozhodnutí společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve formě snížení jejich základu daně v Irsku. Komise jednak uvedla, že používání článku 25 TCA 97 v Irsku je založeno na zásadě obvyklých tržních podmínek. V projednávaném případě přitom Komise prokázala, že se sporná daňová rozhodnutí odchylovala od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu podle zásady obvyklých tržních podmínek, což společnosti ASI a AOE hospodářsky zvýhodnilo. Dále Komise každopádně tvrdila, že i kdyby bylo třeba mít za to, že používání článku 25 TCA 97 není založeno na zásadě obvyklých tržních podmínek, bylo by třeba dospět k závěru, že sporná daňová rozhodnutí byla přijata irskými daňovými orgány na základě volného uvážení za neexistence objektivních kritérií souvisejících s irskou daňovou soustavou, a z tohoto důvodu uvedená rozhodnutí společnosti ASI a AOE selektivně zvýhodnila.

f) Závěr o selektivním zvýhodnění

43 Komise dospěla k závěru, že sporná daňová rozhodnutí vedla ke snížení daňového zatížení společností ASI a AOE, které by tyto společnosti obvykle nesly v rámci svých běžných činností, a je tedy třeba tato rozhodnutí považovat za opatření, kterými se těmto dvěma společnostem poskytuje provozní podpora. Tvrdila nicméně, že jelikož jsou společnosti ASI a AOE součástí nadnárodní skupiny Apple, kterou je třeba ve smyslu judikatury považovat za jedinou hospodářskou jednotku, poskytlo Irsko prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí státní podporu uvedené skupině jako celku (část 8.3 napadeného rozhodnutí).

2. K neslučitelnosti, protiprávnosti a navrácení podpory

44 Komise uvedla, že tato opatření podpory jsou neslučitelná s vnitřním trhem na základě čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU a vzhledem k tomu, že nebyla předem oznámena, představují protiprávní státní podpory poskytnuté v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU (části 8.5 a 9 napadeného rozhodnutí).

45 Konečně Komise uvedla (část 11 napadeného rozhodnutí), že Irsko musí zajistit navrácení podpor poskytnutých spornými daňovými rozhodnutími za období od 12. června 2003 do 27. září 2014. Upřesnila, že částka, která má být navrácena, musí být vypočtena na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a daní, která by měla být zaplacena, pokud by se v případě neexistence daňových rozhodnutí použil obecný režim zdanění.

46 Pokud jde o argumenty týkající se porušení procesních práv Irska a společnosti Apple Inc. během správního řízení, Komise uvedla, že jelikož rozsah jejího šetření existence státních podpor zůstal v období od přijetí rozhodnutí o zahájení řízení do přijetí napadeného rozhodnutí nezměněn, byla jejich práva dodržena v plném rozsahu (část 10 napadeného rozhodnutí).

3. K výroku

47 Výroková část napadeného rozhodnutí zní následovně:

„Článek 1

1. Daňová rozhodnutí vydaná Irskem dne 29. ledna 1991 a 23. května 2007 ve prospěch společnosti Apple Sales International, která umožňují této společnosti stanovit výši její povinnosti k dani v Irsku na ročním základě, představují podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Irsko provedlo tuto podporu protiprávně porušením čl. 108 odst. 3 Smlouvy a tato podpora je neslučitelná s vnitřním trhem.

2. Daňová rozhodnutí vydaná Irskem dne 29. ledna 1991 a 23. května 2007 ve prospěch společnosti Apple Operations Europe, která umožňují této společnosti stanovit výši její povinnosti k dani v Irsku na ročním základě, představují podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy. Irsko provedlo tuto podporu protiprávně porušením čl. 108 odst. 3 Smlouvy a tato podpora je neslučitelná s vnitřním trhem.

Článek 2

1. Irsko je povinno získat podporu uvedenou v čl. 1 odst. 1 zpět od společnosti Apple Sales International.

2. Irsko je povinno získat podporu uvedenou v čl. 1 odst. 2 zpět od společnosti Apple Operations Europe.

3. Částky, které mají být navráceny, jsou úročeny ode dne, kdy byly příjemcům dány k dispozici, do dne jejich skutečného navrácení.

4. Úrok bude vypočten jako složený úrok podle kapitoly V nařízení (ES) č. 794/2004.

Článek 3

1. Navrácení podpory uvedené v článku 1 se provede s okamžitým účinkem.

2. Irsko zajistí, aby toto rozhodnutí bylo provedeno do čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 4

1. Do dvou měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí sdělí Irsko Komisi informace ohledně metody zvolené pro výpočet přesné částky podpory.

2. Irsko bude Komisi informovat o vývoji vnitrostátních opatření přijatých s cílem vykonat toto rozhodnutí až do úplného navrácení podpory uvedené v článku 1. Na žádost Komise jí neprodleně poskytne informace o opatřeních, která byla již přijata a která jsou plánována k provedení tohoto rozhodnutí.

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Irsku.“

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

A. K věci T-778/16

48 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 9. listopadu 2016 podalo Irsko žalobu ve věci T-778/16.

1. Složení soudního kolegia a přednostní projednání

49 Rozhodnutím ze dne 29. listopadu 2016 vyhověla předsedkyně sedmého senátu Tribunálu návrhu Irska na přednostní projednání věci T-778/16 podle čl. 67 odst. 2 jednacího řádu Tribunálu.

50 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 9. listopadu 2016 požádalo Irsko, aby byla věc T-778/16 rozhodována rozšířeným soudním kolegiem. Dne 18. ledna 2017 vzal Tribunál na základě čl. 28 odst. 5 jednacího řádu na vědomí skutečnost, že věc T-778/16 byla přidělena sedmému rozšířenému senátu.

51 Vzhledem k překážce na straně dvou členů sedmého rozšířeného senátu Tribunálu určil předseda Tribunálu rozhodnutími ze dnů 21. února 2017 a 21. května 2019 k doplnění tohoto senátu místopředsedu a jiného soudce Tribunálu.

2. Vedlejší účastenství

52 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 20. března 2017 podalo Lucemburské velkovévodství návrh na vstup do řízení ve věci T-778/16 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Irska.

53 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 30. března 2017 podala Polská republika návrh na vstup do řízení ve věci T-778/16 jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání Komise.

54 Návrhům Lucemburského velkovévodství a Polské republiky předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu vyhověl usnesením ze dne 19. července 2017.

3. Žádosti o důvěrné zacházení

55 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 26. dubna 2017 požádalo Irsko o důvěrné zacházení ve vztahu k Lucemburskému velkovévodství a Polské republice s částí jeho žaloby a některými písemnostmi přiloženými k této žalobě, zejména napadeným rozhodnutím, jakož i s částí žalobní odpovědi a některými písemnostmi přiloženými k této odpovědi.

56 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 31. května 2017 požádalo Irsko o důvěrné zacházení ve vztahu k veřejnosti se jmény daňových poradců skupiny Apple.

57 Podáními došlými kanceláři Tribunálu ve dnech 26. a 29. listopadu 2018 vzalo Irsko své žádosti o důvěrné zacházení částečně zpět.

58 Lucemburské velkovévodství a Polská republika obdržely nedůvěrné verze dotčených písemností. Lucemburské velkovévodství nevzneslo žádnou námitku vůči žádostem o důvěrné zacházení ve vztahu k němu, zatímco Polská republika žádosti o důvěrné zacházení ve vztahu k ní zpochybnila.

59 Usnesením ze dne 14. prosince 2018, Irsko v. Komise (T-778/16, nezveřejněné, EU:T:2018:1019), předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu částečně vyhověl žádostem o důvěrné zacházení ve vztahu k Polské republice a ve zbývající části je zamítl. Polská republika obdržela nedůvěrné verze dotčených písemností v souladu se zněním uvedeného usnesení.

4. Návrhová žádání účastníků řízení

60 Irsko navrhuje, aby Tribunál:

– zrušil napadené rozhodnutí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení ve věci T-778/16.

61 Komise navrhuje, aby Tribunál;

– zamítl žalobu ve věci T-778/16 jako neopodstatněnou;

– uložil Irsku náhradu nákladů řízení ve věci T-778/16.

62 Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Tribunál v souladu s návrhovými žádáními Irska napadené rozhodnutí zrušil.

63 Polská republika v podstatě navrhuje, aby Tribunál v souladu s návrhovými žádáními Komise zamítl žalobu ve věci T-778/16.

B. K věci T-892/16

64 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 19. prosince 2016 podaly společnosti ASI a AOE žalobu ve věci T-892/16.

1. Složení soudního kolegia, přednostní projednání a spojení věcí

65 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 8. února 2017 požádaly společnosti ASI a AOE o přednostní projednání věci T-892/16 ve smyslu čl. 67 odst. 2 jednacího řádu a o spojení uvedené věci s věcí T-778/16 pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení.

66 Rozhodnutím ze dne 6. dubna 2017 vyhověla předsedkyně sedmého senátu Tribunálu návrhu na přednostní projednání věci T-892/16 podle čl. 67 odst. 2 jednacího řádu.

67 Tribunál dne 17. května 2017 na návrh sedmého senátu Tribunálu rozhodl na základě článku 28 jednacího řádu přidělit věc rozšířenému soudnímu kolegiu.

68 Vzhledem k překážce na straně dvou členů sedmého rozšířeného senátu Tribunálu určil předseda Tribunálu rozhodnutími ze dnů 8. června 2017 a 21. května 2019 k doplnění tohoto senátu místopředsedu a jiného soudce Tribunálu.

2. Vedlejší účastenství

69 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 30. března 2017 podala společnost IBEC Company Limited by Guarantee návrh na vstup do řízení ve věci T-892/16 jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání společností ASI a AOE. Na základě čl. 19 odst. 2 jednacího řádu přenechal

předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu rozhodnutí o tomto návrhu spadající do jeho pravomoci sedmému rozšířenému senátu Tribunálu. Tribunál usnesením ze dne 15. prosince 2017, Apple Sales International a Apple Operations Europe v. Komise (T-892/16, nezveřejněné, EU:T:2017:926), návrh společnosti IBEC Company Limited by Guarantee na vstup do řízení jako vedlejší účastnice zamítl.

70 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 31. března 2017 podal Kontrolní úřad ESVO návrh na vstup do řízení ve věci T-892/16 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Komise. Usnesením ze dne 19. července 2017 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu návrhu Kontrolního úřadu ESVO na vstup do řízení jako vedlejšího účastníka vyhověl.

71 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 31. března 2017 podalo Irsko návrh na vstup do řízení ve věci T-892/16 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání společností ASI a AOE. Rozhodnutím ze dne 28. června 2017 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu návrhu Irska na vstup do řízení jako vedlejšího účastníka vyhověl.

72 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 13. dubna 2017 podaly Spojené státy americké návrh na vstup do řízení ve věci T-892/16 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání společností ASI a AOE. Na základě čl. 19 odst. 2 jednacího řádu přenechal předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu rozhodnutí o tomto návrhu spadající do jeho pravomoci sedmému rozšířenému senátu Tribunálu. Tribunál usnesením ze dne 15. prosince 2017, Apple Sales International a Apple Operations Europe v. Komise (T-892/16, nezveřejněné, EU:T:2017:925), návrh Spojených států amerických na vstup do řízení jako vedlejšího účastníka zamítl. Spojené státy americké proti tomuto usnesení podaly kasační opravný prostředek. Usnesením ze dne 17. května 2018, Spojené státy americké v. Apple Sales International a další [C-12/18 P(I), nezveřejněné, EU:C:2018:330] byl tento kasační opravný prostředek zamítnut.

3. Žádosti o důvěrné zacházení

73 V průběhu řízení požádaly společnosti ASI a AOE o důvěrné zacházení ve vztahu ke Kontrolnímu úřadu ESVO s některými procesními písemnostmi. Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 1. října 2018 vzaly uvedené společnosti tento návrh zpět.

4. Návrhová žádání účastníků řízení

74 Společnosti ASI a AOE navrhují, aby Tribunál:

– zrušil napadené rozhodnutí;

– podpůrně, zrušil napadené rozhodnutí částečně,

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

75 Komise navrhuje, aby Tribunál;

– zamítl žalobu;

– uložil společnostem ASI a AOE náhradu nákladů řízení.

76 Irsko navrhuje, aby Tribunál v souladu s návrhovými žádáními společností ASI a AOE napadené rozhodnutí zrušil.

77 Kontrolní úřad ESVO navrhuje, aby Tribunál:

– zamítl žalobu ve věci T-892/16 jako neopodstatněnou;

– uložil společnostem ASI a AOE náhradu nákladů řízení ve věci T-892/16.

C. Ke spojení věcí a k ústní části řízení

78 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 8. února 2017 požádaly společnosti ASI a AOE o spojení věcí T-778/16 a T-892/16.

79 Rozhodnutím ze dne 21. června 2017 rozhodl předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu, že v této fázi řízení se věci T-778/16 a T-892/16 nespojí.

80 Rozhodnutím předsedy sedmého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 9. července 2019 byly věci T-778/16 a T-892/16 v souladu s článkem 68 jednacího řádu spojeny pro účely ústní části řízení.

81 Tribunál na návrh soudkyně zpravodajky rozhodl zahájit ústní část řízení a v rámci organizačních procesních opatření stanovených článkem 89 jednacího řádu požádal účastníky řízení, aby odpověděli na písemné otázky. Účastníci řízení na toto organizační procesní opatření odpověděli ve stanovené lhůtě.

82 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 23. srpna 2019 požádala Komise o důvěrné zacházení ve vztahu k Lucemburskému velkovévodství a Polské republice s některými informacemi obsaženými v její odpovědi na organizační procesní opatření.

83 Lucemburské velkovévodství a Polská republika obdržely nedůvěrné verze uvedené odpovědi.

84 Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na ústní otázky položené Tribunálem byly vyslechnuty na jednání konaném ve dnech 17. a 18. září 2019. Na jednání se společnosti ASI a AOE, jakož i Komise vyjádřily ke zprávě k jednání, což Tribunál zaznamenal do protokolu z jednání.

85 Účastníci řízení byli vedle toho na jednání vyslechnuti ohledně případného spojení věcí T-778/16 a T-892/16 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, což Tribunál zaznamenal do protokolu z jednání.

III. Právní otázky

A. Ke spojení věcí T-778/16 a T-892/16 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení

86 Předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu přenechal na základě čl. 19 odst. 2 jednacího řádu rozhodnutí spadající do jeho pravomoci o spojení věcí T-778/16 a T-892/16 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, sedmému rozšířenému senátu Tribunálu.

87 Po vyslechnutí účastníků řízení na jednání ohledně případného spojení věcí T-778/16 a T-892/16 je třeba tyto věci pro účely rozhodnutí, jímž se v těchto věcech končí řízení, z důvodu jejich vzájemné souvislosti spojit.

B. K dovolávaným žalobním důvodům a struktuře přezkumu projednávaných žalob

88 Irsko ve své žalobě ve věci T-778/16 a společnosti ASI a AOE ve své žalobě ve věci T-892/16 navrhují zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž Komise v uvedeném rozhodnutí konstatovala, že sporná daňová rozhodnutí představují státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a nařídila navrácení částek, které Irsko od uvedených společností z titulu korporační daně nevybralo.

89 Na podporu svých žalob vznáší Irsko devět a společnosti ASI a AOE čtrnáct žalobních důvodů, které se z větší části překrývají.

90 V první řadě tyto žalobní důvody v podstatě směřují ke zpochybnění hlavních úvah Komise, zejména z důvodu pochybení týkajících se posouzení existence selektivního zvýhodnění (první až třetí žalobní důvod ve věci T-778/16 a první až šestý žalobní důvod ve věci T-892/16), a posouzení pojmu „státní zásah“ (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16).

91 Konkrétně v rámci zpochybnění hlavních úvah Komise je Komisi zaprvé vytýkáno, že provedla společný přezkum pojmů „zvýhodnění“ a „selektivita“ (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16). Zadruhé je Komisi vytýkáno, že nesprávně určila referenční rámec, zejména na základě nesprávného posouzení irského práva (částečně první a druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a první žalobní důvod ve věci T-892/16), nesprávného uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek (částečně první žalobní důvod a třetí žalobní důvod ve věci T-778/16 a částečně první a druhý žalobní důvod ve věci T-892/16), a nesprávného použití zásad OECD (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a pátý žalobní důvod ve věci T-892/16). Zatřetí Irsko a společnosti ASI a AOE zpochybňují posouzení Komise týkající se činností v rámci skupiny Apple (částečně první žalobní důvod ve věci T-778/16 a třetí až pátý žalobní důvod ve věci T-892/16). Začtvrté zpochybňují posouzení týkající se selektivní povahy sporných daňových rozhodnutí (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a šestý žalobní důvod ve věci T-892/16).

92 V druhé řadě Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE zpochybňují posouzení provedené Komisí v rámci jejích podpůrných úvah (čtvrtý žalobní důvod ve věci T-778/16 a osmý žalobní důvod ve věci T-892/16).

93 V třetí řadě Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE zpochybňují posouzení provedené Komisí v rámci jejích alternativních úvah (pátý žalobní důvod ve věci T-778/16 a devátý žalobní důvod ve věci T-892/16).

94 Ve čtvrté řadě společnosti ASI a AOE zpochybňují navrácení podpor nařízené v napadeném rozhodnutí z důvodu nemožnosti vypočítat částku, která má být navrácena, na základě podpůrných a alternativních úvah Komise (desátý žalobní důvod ve věci T-892/16).

95 V páté řadě Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE tvrdí, že Komise při přezkumu v rámci správního řízení porušila podstatné formální náležitosti, zejména právo být vyslechnut (šestý žalobní důvod ve věci T-778/16 a sedmý a dvanáctý žalobní důvod ve věci T-892/16).

96 V šesté řadě Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE zpochybňují navrácení nařízené v napadeném rozhodnutí a namítají rozpor zejména se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání (sedmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a jedenáctý žalobní důvod ve věci T-892/16).

97 V sedmé řadě Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE vytýkají Komisi její zásah do pravomocí členských států, přičemž se dovolávají zejména zásady daňové autonomie (osmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16).

98 V osmé řadě Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE zpochybňují nedostatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí (devátý žalobní důvod ve věci T-778/16 a třináctý žalobní důvod ve věci T-892/16).

99 Nejprve je třeba analyzovat žalobní důvody zpochybňující pravomoc Komise přijmout napadené rozhodnutí před tím, než budou přezkoumány ostatní žalobní důvody v pořadí, v jakém byly shrnuty v bodech 90 až 96 a 98 výše.

100 Úvodem je pro účely přezkumu legality napadeného rozhodnutí, který následuje, třeba připomenout, že v rámci kontroly státních podpor přísluší Komisi, aby za účelem posouzení, zda sporná daňová rozhodnutí takovou podporu představovala, prokázala, že podmínky pro existenci státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU byly splněny. Komise totiž může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28; ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81), pouze jestliže jsou podmínky pro takovou kvalifikaci splněny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 84).

101 Komisi tedy v zásadě přísluší existenci takové podpory v napadeném rozhodnutí prokázat (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. září 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. Komise, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a ze dne 25. června 2015, SACE a Sace BT v. Komise, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). Komisi tudíž příslušelo prokázat zvláště existenci selektivního zvýhodnění v důsledku přijetí sporných daňových rozhodnutí.

102 Ve světle výše uvedených úvah je tedy třeba analyzovat žalobní důvody dovolávané Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE, jejichž cílem je zpochybnit legalitu napadeného rozhodnutí.

C. K žalobním důvodům vycházejícím ze skutečnosti, že Komise překročila své pravomoci a zasáhla do pravomocí členských států, mimo jiné v rozporu se zásadou daňové autonomie (osmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16)

103 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE v podstatě tvrdí, že napadené rozhodnutí porušuje základní ústavní zásady unijního právního řádu, které upravují rozložení pravomocí mezi Unii a členské státy, jak jsou upraveny zejména v článcích 4 a 5 SEU, a zásadu daňové autonomie členských států, která z nich vyplývá. Za současného stavu unijního práva totiž oblast přímého zdanění spadá do pravomoci členských států.

104 Komise tyto argumenty zpochybňuje. V podstatě připomíná, že i když členské státy požívají daňovou suverenitu, každé daňové opatření přijaté členským státem musí dodržovat unijní pravidla státních podpor. Členské státy tedy nemohou daňovými opatřeními diskriminačně rozlišovat mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí v obdobné situaci, neboť jinak by tímto docházelo k poskytování státních podpor, které narušují trh. Sporná daňová rozhodnutí přitom společnostem ASI a AOE umožnila snížit jejich zdanitelný zisk oproti zdanitelnému zisku jiných společností-daňových poplatníků, na které se vztahuje obecný systém irské korporační daně, což vedlo k protiprávním a neslučitelným státním podporám.

105 Podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura). Zásahy členských států v oblasti přímého zdanění tak i v případě, že se týkají otázek, které nebyly předmětem harmonizace v Unii, nejsou vyloučeny z působnosti právní úpravy týkající se kontroly státních podpor.

106 Z toho vyplývá, že Komise může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu za předpokladu, že jsou podmínky pro takovou kvalifikaci splněny (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, body 81 a 84). Členské státy totiž musí vykonávat

svou pravomoc v daňové oblasti v souladu s právem Unie (rozsudek ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V důsledku toho členské státy nesmí v tomto kontextu přijmout jakékoli opatření, které by mohlo představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

107 Pokud jde o podmínku, podle které musí dotčené opatření poskytovat hospodářské zvýhodnění, je přitom třeba připomenout, že podle ustálené judikatury jsou za státní podpory považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musejí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal (viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovaná judikatura; rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

108 Konkrétně tedy opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do příznivější finanční situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; viz rovněž rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovaná judikatura).

109 Z výše uvedeného vyplývá, že jelikož Komisi přísluší dohlížet na dodržování článku 107 SFEU, nelze jí vytýkat, že překročila své pravomoci, když zkoumala, zda irské daňové orgány společnostem ASI a AOE přiznaly v rámci přijetí sporných daňových rozhodnutí výhodnější daňové zacházení, které jim umožnilo snížit jejich zdanitelný zisk oproti zdanitelnému zisku jiných společností-daňových poplatníků, jež se nacházely ve srovnatelné situaci.

110 V případech daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takové opatření tudíž poskytuje svému příjemci hospodářské zvýhodnění, jelikož snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a přestože není dotací v užším slova smyslu, má tutéž povahu a stejné účinky (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

111 Za účelem určení, zda existuje daňové zvýhodnění, je tudíž třeba situaci příjemce, která nastává v důsledku uplatnění dotčeného opatření, porovnat se situací, ve které by se příjemce nacházel, kdyby dotčené opatření neexistovalo (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha v. Komise, C-91/17 P a C-92/17 P, nezveřejněný, EU:C:2018:284, bod 114) a byla by uplatněna obvyklá pravidla zdanění.

112 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE vytýkají Komisi, že překročila své pravomoci, neboť vycházela z jednostranného a nesprávného výkladu irského daňového práva, zejména článku 25 TCA 97. Komise dále údajně prosadila procesní pravidla pro hodnocení vnitrostátního zdanění, která v irském právu neexistovala. Kromě toho Komise překročila své pravomoci, když přijetí napadeného rozhodnutí odůvodnila zjištěním, že pro účely daňového rezidentství jsou společnosti ASI a AOE bez „státní příslušnosti“.

113 V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že podle článku 25 TCA 97 jsou nerezidentní společnosti vykonávající svou obchodní činnost v Irsku prostřednictvím pobočky zdaňovány, pokud jde o jejich obchodní příjmy, pouze ze zisků z obchodních činností přímo nebo nepřímo přičitatelných této irské pobočce. Je třeba rovněž uvést, že podle článku 25 TCA 97 je nezbytné určit obchodní příjmy skutečně dosažené přímo nebo nepřímo prostřednictvím irské pobočky a že v tomto ustanovení není stanovena žádná zvláštní metoda umožňující určit, jaké zisky lze přičíst irským pobočkám nerezidentních společností.

114 Z písemností Irska, jakož i z řečí účastníků řízení na jednání přitom vyplývá, že pro účely použití článku 25 TCA 97 je třeba zohlednit skutkový rámec a situaci pobočky v Irsku, zejména vykonávané činnosti, používaná aktiva a rizika, která pobočka nese.

115 Za těchto okolností, jak vyplývá z judikatury citované v bodě 111 výše, musela mít Komise za účelem určení, zda v projednávaném případě existuje zvýhodnění, možnost analyzovat daňové zacházení se společnostmi ASI a AOE vyplývající z použití sporných daňových rozhodnutí, spolu s daňovým zacházením, které by v případě neexistence předmětných rozhodnutí bylo těmto dvěma společnostem přiznáno na základě obvyklých pravidel zdanění použitelných v Irsku.

116 Komisi tudíž nelze vytýkat, že při posuzování, zda zdanitelné zisky společností ASI a AOE vypočtené na základě sporných daňových rozhodnutí odpovídaly ziskům dosaženým jejich irskými pobočkami z hlediska vykonávaných činností, použitých aktiv a rizik nesených uvedenými pobočkami, které by byly zdanitelné na základě článku 25 TCA 97, přistoupila k jednostrannému použití hmotněprávních daňových norem a k faktické daňové harmonizaci.

117 Zadruhé, pokud jde o argumenty, podle kterých Komise prosadila procesní pravidla pro hodnocení vnitrostátního zdanění, čímž přeformulovala irské daňové právo, Irsko zpochybňuje výtky vznesené Komisí proti sporným daňovým rozhodnutím a vycházející ze skutečnosti, že tato rozhodnutí nebyla založena na zprávách o přiřazení zisků (body 262 a 363 odůvodnění napadeného rozhodnutí), že nebyla pravidelně revidována (bod 368 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a že irské daňové orgány před přijetím uvedených rozhodnutí neprovedly šetření u jiných společností skupiny Apple bez ohledu na místo výkonu činnosti těchto společností (bod 274 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

118 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise dospěla k závěru o selektivním zvýhodnění především z důvodu nepřiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple irským pobočkám společností ASI a AOE (body 265 až 321 odůvodnění napadeného rozhodnutí), podpůrně z důvodu nepřiměřeného výběru metod přiřazení zisků uvedeným irským pobočkám (body 325 až 360 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a alternativně z důvodu, že se sporná daňová rozhodnutí odchýlila od článku 25 TCA 97, a to na základě použití volného uvážení (body 369 až 403 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

119 Proto nelze mít za to, že se Komise opřela o výtky procesní povahy, shrnuté v bodě 117 výše, aby v projednávaném případě dospěla k závěru o existenci selektivního zvýhodnění. Za těchto okolností musí být výtky uplatněné Irskem zamítnuty jako irelevantní.

120 Zatřetí, pokud jde o konstatování, že společnosti ASI a AOE jsou pro účely daňového rezidentství osobami bez „státní příslušnosti“, je třeba uvést, že Komise zejména v bodech 52, 276, 277 a 281 odůvodnění napadeného rozhodnutí v rámci svých úvah vedoucích k závěru, že společnosti ASI a AOE existovaly pouze na papíře mimo Irsko, opravdu zdůraznila skutečnost, že pro účely daňového rezidentství považuje společnosti ASI a AOE za osoby bez „státní příslušnosti“.

121 Nicméně skutečnost, že Komise v napadeném rozhodnutí zdůraznila, že pro daňové účely jsou společnosti ASI a AOE osobami bez „státní příslušnosti“, neznamená, že svůj závěr o selektivním zvýhodnění na tomto zjištění založila.

122 Za těchto okolností je třeba ze stejných důvodů, jako jsou důvody uvedené v bodě 119 výše, odmítnout jako irelevantní výtky vznesené Irskem a společnostmi ASI a AOE, které se týkají překročení pravomocí Komise z důvodu, že společnosti ASI a AOE považovala pro daňové účely za osoby bez „státní příslušnosti“.

123 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba zamítnout osmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16, které vycházejí ze skutečnosti, že Komise překročila své pravomoci a zasáhla do pravomocí členských států.

124 Vzhledem k tomu, že Komise měla v rámci kontroly státních podpor pravomoc zkoumat, zda sporná daňová rozhodnutí představovala takovou podporu, je třeba následně analyzovat důvody uplatněné Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE, které směřují ke zpochybnění opodstatněnosti každého sledu úvah uvedeného Komisí v napadeném rozhodnutí za účelem prokázání existence selektivního zvýhodnění v projednávaném případě.

D. K žalobním důvodům vycházejícím z pochybení v hlavních úvahách Komise

125 Je třeba připomenout, že Komise v rámci svých hlavních úvah v podstatě tvrdila, že jelikož ústředí společností ASI a AOE nemohla kontrolovat ani řídit licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, neměly být těmto ústředím v kontextu obvyklých tržních podmínek přiřazeny zisky vyplývající z užívání těchto licencí. Tyto zisky měly být tudíž přiřazeny pobočkám společností ASI a AOE, které byly jediné schopny skutečně vykonávat činnosti související s duševním vlastnictvím skupiny Apple a které byly zásadní pro obchodní činnost společností ASI a AOE.

126 Navíc v odpověď na písemné otázky Tribunálu Komise upřesnila, že výrazem „zisky plynoucí z užívání licencí k duševnímu vlastnictví společnosti Apple“, který je uveden zejména v bodě 304 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je třeba rozumět zisky plynoucí ze skutečnosti, že se hospodářské vlastnictví k licencím k duševnímu vlastnictví skupiny Apple přiřadí irským pobočkám. Tyto zisky vyplývající z užívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple odpovídají podle Komise ziskům ze všech prodejů společností ASI a AOE.

127 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, zpochybňují hlavní úvahy Komise a v podstatě jí vytýkají, že nesprávně dospěla k závěru o existenci selektivního zvýhodnění.

128 Irsko nejprve kritizuje metodu rozboru použitou Komisí v jejích hlavních úvahách, jelikož neanalyzovala odděleně kritérium zvýhodnění a kritérium selektivity.

129 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, dále zpochybňují závěry rozboru Komise v jejích hlavních úvahách. Jednak poukazují na pochybení týkající se posouzení referenčního rámce a obvyklého zdanění podle irského daňového práva, která byla způsobena nesprávným použitím článku 25 TCA 97 Komisí, použitím zásady obvyklých tržních podmínek Komisí a jejím rozborem ve světle zprávy z roku 2010 o přisuzování zisků stálým provozovnám, schválené Radou OECD dne 22. července 2010 (dále jen „schválený přístup OECD“). Dále Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, zpochybňují skutková posouzení Komise týkající se činností v rámci skupiny Apple.

130 Konečně Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, zpochybňují závěry Komise, pokud jde o selektivní povahu sporných daňových rozhodnutí, jelikož takovou selektivitu nelze v projednávaném případě předpokládat a jelikož se společnostmi ASI a AOE nebylo ve srovnání s jinými podniky, které se nacházejí ve srovnatelné situaci, zacházeno odchylně nebo selektivně. Irsko tvrdí, že v každém případě, i kdyby bylo takové zacházení prokázáno, bylo by odůvodněno povahou a systematikou irského daňového systému.

131 Komise argumenty předložené Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE, zpochybňuje.

132 Následně je třeba analyzovat žalobní důvody směřující ke zpochybnění hlavních úvah Komise podle pořadí výtek shrnutých v bodech 128 až 130 výše.

1. Ke společnému přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity (část druhého žalobního důvodu ve věci T-778/16)

133 Irsko tvrdí, že Komise nezohlednila zásady stanovené v judikatuře, když zaměnila kritéria zvýhodnění a selektivity, a vytýká jí, že tyto dva pojmy nezkoumala odděleně.

134 V tomto ohledu je třeba připomenout, že selektivita a zvýhodnění představují dvě odlišná kritéria. Pokud jde totiž o zvýhodnění, musí Komise prokázat, že opatření zlepšuje finanční situaci příjemce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 33). Co se týče kritéria selektivity, Komise musí prokázat, že ze zvýhodnění nemají prospěch jiné podniky, které se nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci jako příjemce s ohledem na cíl referenčního rámce (rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

135 Nelze však vyloučit, že tato kritéria mohou být přezkoumána společně, jelikož z přezkumu provedeného Komisí vyplývá, že jednak dotčené opatření poskytuje hospodářské zvýhodnění svému příjemci a jednak z tohoto zvýhodnění nemají prospěch podniky, které se nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci.

136 Kromě toho, pokud jde konkrétně o daňová opatření, jak správně uvádí Komise, přezkum zvýhodnění a selektivity se překrývají, jelikož tato dvě kritéria předpokládají nutnost prokázat, že sporné daňové opatření vede ke snížení částky daně, kterou by jinak musel příjemce opatření na základě obvyklého daňového režimu zaplatit, a je tedy použitelné i na ostatní daňové poplatníky nacházející se ve stejné situaci. Dále ostatně z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tato dvě kritéria mohou být přezkoumána společně, jako „třetí podmínka“ stanovená čl. 107 odst. 1 SFEU, týkající se existence „selektivního zvýhodnění“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. června 2016, Belgie v. Komise, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 32).

137 Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise v rámci své analýzy existence selektivního zvýhodnění (část 8.2 napadeného rozhodnutí) přezkoumala, do jaké míry měla sporná daňová rozhodnutí vést ke snížení částky dlužné společnostmi ASI a AOE z titulu korporační daně v Irsku, a to, aby prokázala, že tato rozhodnutí poskytla těmto společnostem hospodářské zvýhodnění. Navíc Komise vymezila referenční rámec tak, že je tvořen obecnými pravidly zdanění zisku společností v Irsku (část 8.2.1.1 napadeného rozhodnutí). Kromě toho v rámci hlavních, podpůrných a alternativních úvah (části 8.2.2.2 až 8.2.3.2 napadeného rozhodnutí) Komise přezkoumala, zda se sporná daňová rozhodnutí tím, že snížila roční zdanitelný zisk těchto podniků, odchýlila od tohoto referenčního rámce, a to, aby Komise prokázala selektivní povahu těchto rozhodnutí.

138 Vzhledem k tomu, že Komise skutečně přezkoumala jak kritérium zvýhodnění, tak kritérium selektivity, není důležité, že se tento přezkum zaměřil na obě kritéria zároveň. Nelze tedy mít za to, že se Komise dopustila nesprávného právního posouzení pouze z toho důvodu, že je přezkoumala společně.

139 Výtku vznesenou Irskem, která vychází z takového společného přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity, je tedy třeba zamítnout jako neopodstatněnou.

2. K určení referenčního rámce a posouzením týkajícím se obvyklého zdanění podle irského práva (částečně první a druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a první, druhý a pátý žalobní důvod ve věci T-892/16)

a) K referenčnímu rámci

140 V bodech 227 až 243 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že relevantním referenčním rámcem v rámci její analýzy existence selektivního zvýhodnění jsou obecná pravidla zdanění zisků společností podle irského systému zdanění společností, jejichž inherentním cílem je zdanění zisků všech společností, které podléhají zdanění v tomto členském státě.

141 Komise měla za to, že tento referenční rámec zahrnuje jak neintegrované společnosti, tak integrované společnosti, jelikož korporační daň v Irsku mezi těmito společnostmi nerozlišuje.

142 Kromě toho Komise shledala, že i kdyby u rezidentních a nerezidentních společností podléhaly dani odlišné zdroje příjmů, s ohledem na inherentní cíl tohoto systému, a sice zdanění zisků všech společností podléhajících zdanění v Irsku, se oba typy společností nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Tento systém tudíž zahrnuje článek 25 TCA 97, který tedy nelze považovat za samostatný referenční rámec sám o sobě.

143 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE zpochybňují toto vymezení referenčního rámce a v podstatě tvrdí, že relevantní referenční rámec je v projednávaném případě tvořen článkem 25 TCA 97, zvláštním ustanovením o zdanění použitelným specificky na nerezidentní společnosti, které se nenacházejí v situaci srovnatelné se situací společností rezidentních. Navíc podle názoru Irska, jakož i společností ASI a AOE, není problematickou otázkou v projednávané věci integrovaná nebo neintegrovaná povaha podniků, ale spíše otázka zdanění nerezidentních společností.

144 Je třeba poukázat na to, že určení referenčního rámce je relevantní v rámci analýzy daňových opatření z hlediska čl. 107 odst. 1 SFEU pro účely jak přezkumu kritéria zvýhodnění, tak posouzení kritéria selektivity.

145 Jak je totiž uvedeno v bodě 110 výše, v případech daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění. Jedná se tedy právě o takzvané „obvyklé“ zdanění, které je zakotveno referenčním rámcem.

146 Navíc kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ předpokládá nejprve identifikovat a přezkoumat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá (rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

147 Soudní dvůr ostatně dříve potvrdil ve své judikatuře, že k prokázání selektivity opatření, které se odchyluje od obecného daňového režimu, postačuje, aby bylo doloženo, že z něj mají prospěch pouze některé hospodářské subjekty, a jiné nikoliv, ačkoliv se všechny tyto subjekty nacházejí s ohledem na cíl obecného daňového režimu v objektivně srovnatelné situaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 76).

148 I když totiž k prokázání selektivity daňového opatření není vždy nutné, aby představovalo odchylku od obecného daňového režimu, okolnost, že takovou povahu má, je pro tyto účely rozhodně relevantní, pokud vede k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je a priori rozdílně zacházeno, a to kategorie subjektů, na které se vztahuje odchylka, a kategorie subjektů, na které se i nadále vztahuje obecný daňový režim, přestože se tyto kategorie nacházejí s ohledem na cíl uvedeného režimu ve srovnatelné situaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 77).

149 Kromě toho Soudní dvůr rozhodl, že použitá legislativní technika nemůže být rozhodujícím faktorem pro určení referenčního rámce (rozsudek ze dne 28. června 2018, Lowell Financial Services v. Komise, C-219/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:508, body 94 a 95).

150 Z judikatury vyplývá, že referenční rámec tvoří daňová pravidla, která se vztahují na příjemce opatření, jež je považováno za státní podporu. Z toho dále vyplývá, že věcné vymezení referenčního rámce lze provést pouze v souvislosti s opatřením, jež je považováno za státní podporu. Proto je třeba pro vymezení referenčního rámce zohlednit předmět dotčených opatření a právní rámec, ve kterém se tato opatření nachází.

151 Kromě toho Komise upřesnila svůj výklad pojmu referenčního rámce ve sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 SFEU (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1). Toto sdělení, ačkoli nemůže být pro Tribunál závazné, může i tak sloužit jako užitečný zdroj inspirace (v tomto smyslu obdobně viz rozsudek ze dne 26. července 2017, Česká republika v. Komise, C-696/15 P, EU:C:2017:595, bod 53).

152 Jak je popsáno v bodě 133 sdělení uvedeného výše v bodě 151, referenční systém se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně – na základě objektivních kritérií – na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem. Tato pravidla ve většině případů stanoví nejen oblast působnosti rámce, nýbrž i podmínky, za nichž se použije, práva a povinnosti podniků, na něž se vztahuje, a technické aspekty jeho fungování.

153 Ve světle výše uvedených úvah je tedy třeba ověřit, zda Komise správně určila relevantní referenční rámec pro přezkum selektivity sporných daňových rozhodnutí.

154 V projednávané věci lze na základě znění sporných daňových rozhodnutí, jak jsou popsána v bodech 11 až 21 výše, konstatovat, že tato rozhodnutí byla přijata s cílem umožnit společnostem ASI a AOE určit jejich zdanitelné zisky v Irsku pro účely korporační daně v tomto členském státě.

155 Z toho vyplývá, že sporná daňová rozhodnutí spadají do rámce obecných irských pravidel zdanění společností, jehož cílem je zdanit zdanitelné zisky společností vykonávajících činnosti v Irsku, ať už se jedná o společnosti rezidentní či nerezidentní, integrované nebo samostatné.

156 Je totiž třeba konstatovat, že podle obecných irských pravidel a na základě popisu, který je mezi účastníky řízení nesporný, obsaženého v bodě 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je korporační daní v Irsku zatížen zisk společností (čl. 21 odst. 1 TCA 97). Dále je třeba poznamenat, že Irsko uplatňuje odlišnou sazbu daně u příjmu z obchodní činnosti, příjmu z neobchodní činnosti a kapitálových výnosů. Článek 21 zákona TCA 97 tedy stanoví obecnou sazbu korporační daně na 12,5 %. Tato sazba se uplatňuje na příjmy z obchodních činností zdaněných podle TCA 97, zatímco příjmy z neobchodních činností jsou zdaňovány sazbou 25 % a kapitálové výnosy sazbou ve výši 33 %. Zisky z odprodeje určitých majetkových podílů jsou však od daně osvobozeny.

157 Kromě toho, jak je uvedeno v bodě 72 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle článku 26 TCA 97 podléhají rezidentní společnosti korporační dani vypočítané z jejich celosvětových zisků a jejich kapitálových výnosů, s výjimkou většiny případů přidělení dividend od jiných rezidentních společností v Irsku.

158 Z ustanovení článku 25 TCA 97, jehož znění je uvedeno v bodě 73 odůvodnění napadeného rozhodnutí, také konečně vyplývá, že nerezidentní společnost nepodléhá korporační dani, pokud v Irsku nevyvíjí obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení. V tomto případě je tato společnost zdaněna z každého příjmu z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucího z činnosti pobočky nebo zastoupení, nebo z každého příjmu z majetku nebo práv využívaných pobočkou nebo zastoupením či v jejich držení, jakož i ze zdanitelných kapitálových výnosů přičitatelných pobočce nebo zastoupení.

159 Podle čl. 25 odst. 1 zákona TCA 97 tedy nepodléhají nerezidentní společnosti v Irsku daňové povinnosti, ledaže tam vykonávají obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, a v tomto případě musí zaplatit korporační daň ze všech svých zdanitelných zisků. Podle čl. 25 odst. 2 písm. a) zákona TCA 97 tyto zdanitelné zisky odpovídají „každému příjmu z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucímu z činnosti pobočky nebo zastoupení nebo vytvořenému jejich prostřednictvím a každému příjmu z majetku nebo práv využívaných pobočkou nebo zastoupením či v jejich držení“.

160 Pokud by tedy bylo možné první část první věty čl. 25 odst. 1 TCA 97 chápat tak, že zavádí výjimku z právní úpravy obvyklého zdanění pro nerezidentní společnosti, tak druhá část této věty činí tuto právní úpravu použitelnou na ty nerezidentní společnosti vykonávající v Irsku obchodní činnosti prostřednictvím pobočky, které podléhají korporační dani ze všech svých zdanitelných zisků. Podle tohoto ustanovení se tedy podmínky pro uplatnění korporační daně vztahují rovněž na tyto společnosti.

161 V tomto ohledu se rezidentní společnosti i nerezidentní společnosti, které vykonávají obchodní činnosti v Irsku prostřednictvím pobočky, nacházejí ve srovnatelné situaci z hlediska cíle sledovaného uvedenou právní úpravou, a sice zdanění zdanitelných zisků. Skutečnost, že zdanitelné zisky těchto společností jsou definovány konkrétně v čl. 25 odst. 2 písm. a) TCA 97, nemůže z tohoto článku učinit referenční rámec sám o sobě, ale spíše je součástí použité legislativní techniky, aby bylo možné uplatnit korporační daň na tuto kategorii společností. Jak totiž vyplývá z judikatury citované v bodech 148 a 149 výše, existence rozdílného zacházení s určitou kategorií společností ve vztahu k ostatním společnostem z důvodu takové legislativní techniky neznamená, že se tyto dvě kategorie společností nenacházejí ve srovnatelné situaci s ohledem na cíl sledovaný uvedenou právní úpravou.

162 Proto samotná ustanovení týkající se zdanitelných zisků nerezidentní společnosti v Irsku, stanovená článkem 25 TCA 97, nemohou představovat zvláštní právní úpravu odlišnou od úpravy obecné. Toto ustanovení totiž samo o sobě nestačí k důslednému uplatňování korporační daně na uvedené nerezidentní společnosti.

163 Za těchto okolností je třeba mít za to, že se Komise nedopustila pochybení, když dospěla k závěru, že referenční rámec v projednávané věci tvoří obecná pravidla zdanění zisků společností v Irsku, jejichž inherentním cílem je zdanění zisků všech společností podléhajících dani v tomto členském státě, a že proto tento rámec zahrnuje ustanovení použitelná na nerezidentní společnosti stanovená v článku 25 TCA 97.

164 Je tedy třeba zamítnout výtky Irska, jakož i společností ASI a AOE týkající se referenčního rámce, jak byl vymezen v napadeném rozhodnutí.

165 Vzhledem k referenčnímu rámci vymezenému v napadeném rozhodnutí, a sice obecným pravidlům zdanění zisků společností, který zahrnuje zejména ustanovení článku 25 TCA 97, je třeba analyzovat výtku uplatněnou Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE, směřující proti výkladu těchto ustanovení ze strany Komise.

b) K posouzením Komise týkajícím se obvyklého zdanění zisků podle irského daňového práva

166 V napadeném rozhodnutí (zejména body 319 až 321 odůvodnění tohoto rozhodnutí) Komise v rámci svých hlavních úvah tvrdila, že skutečnost, že irským pobočkám společností ASI a AOE nebyly přiřazeny zisky plynoucí z licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, držených společnostmi ASI a AOE, vedla k určení ročních zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku, které se odchylovalo od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a odpovídajícího obvyklým tržním podmínkám, což by znamenalo snížení částky obvykle dlužné společnostmi ASI a AOE z titulu korporační daně v Irsku.

167 Tato analýza Komise se opírá o úvahu uvedenou v bodech 244 až 263 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle které by použití článku 25 TCA 97 pro účely přiřazení zisku pobočce vyžadovalo použití metody přiřazování zisku, která by podle čl. 107 odst. 1 SFEU měla být založena na zásadě obvyklých tržních podmínek. Kromě toho v bodě 272 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise odkázala na schválený přístup OECD, když tvrdila, že zisky, které je nutno přiřadit pobočce, jsou ty, kterých by tato pobočka dosáhla za obvyklých tržních podmínek, kdyby se jednalo o oddělený a nezávislý podnik zapojený do stejných nebo podobných činností za stejných nebo podobných okolností, a to při zohlednění vykonávaných činností, používaných aktiv a rizik nesených společností prostřednictvím pobočky.

168 Irsko i společnosti ASI a AOE zpochybňují všechny části odůvodnění popsané v bodech 166 a 167 výše.

169 Zaprvé Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE zpochybňují použití článku 25 TCA 97, které provedla Komise jako součást svých hlavních úvah, na jehož základě vytkla irským daňovým orgánům, že v podstatě nevyžadovaly přiřazení veškerého zisku těchto společností jejich irským pobočkám.

170 Zadruhé Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE zpochybňují existenci zásady obvyklých tržních podmínek vyplývající z článku 107 SFEU, kterou Komise uvádí v rámci svých úvah, a tudíž se v Irsku nepoužije.

171 Zatřetí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE tvrdí, že schválený přístup OECD není v irském daňovém právu použitelný. Každopádně i za předpokladu, že by v projednávané věci mohl být použit schválený přístup OECD, Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE namítají, že Komise na základě uvedeného přístupu dospěla k nesprávnému závěru, že zisky související s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, které uvedené společnosti držely, měly být přiřazeny jejich irským pobočkám.

172 Je tedy třeba nejprve přezkoumat výtky uplatněné Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE týkající se použití článku 25 TCA 97, dále otázku, zda se Komise v rámci své analýzy mohla právem dovolávat zásady obvyklých tržních podmínek vyplývající z článku 107 SFEU, a konečně použití schváleného přístupu OECD v projednávané věci.

1) K použití článku 25 TCA 97 (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a částečně první žalobní důvod ve věci T-892/16)

173 V projednávaném případě je mezi účastníky řízení nesporné, že:

– ASI a AOE jsou společnosti založené podle irského práva, které však nejsou považovány za daňové rezidenty v Irsku, jak Komise uznala v bodě 50 odůvodnění napadeného rozhodnutí;

– článek 25 TCA 97 obsahuje ustanovení specificky použitelná na nerezidentní společnosti, podle nichž v případě, že nerezidentní společnost vykonává v Irsku obchodní činnost prostřednictvím pobočky, je tato společnost zdaněna zejména z každého příjmu z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucího z činnosti pobočky;

– nerezidentní společnosti ASI a AOE vykonávaly v Irsku obchodní činnost prostřednictvím svých poboček.

174 Je tedy třeba přezkoumat, zda se Komise oprávněně domnívala, že na základě článku 25 TCA 97 a za účelem určení zisků společností ASI a AOE v Irsku měly irské daňové orgány přiřadit licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple irským pobočkám těchto dvou společností.

175 Podle irského daňového práva, a zejména podle článku 25 TCA 97, jsou v případě nerezidentních společností, které v Irsku vykonávají svou obchodní činnost prostřednictvím pobočky, zdanitelné pouze zisky plynoucí z obchodních činností přímo či nepřímo přičitatelných této irské pobočce, a dále všechny příjmy plynoucí z majetku nebo práv využívaných touto pobočkou či v jejím držení.

176 Je pravda, jak správně uvádí Komise a uznává i Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, že článek 25 TCA 97 nestanoví zvláštní metodu umožňující určit, jaké zisky lze přímo či nepřímo přičíst irským pobočkám nerezidentních společností, a nezmiňuje ani zásadu obvyklých tržních podmínek pro účely takového přičtení.

177 Je však třeba konstatovat, že článek 25 TCA 97 se týká pouze zisků plynoucích z činností, které samy irské pobočky vykonávaly, s výjimkou zisků plynoucích z činností vykonávaných jinými částmi dotčené nerezidentní společnosti.

178 Podle názoru Irska, jakož i společností ASI a AOE tento mechanismus zdanění v zásadě vylučuje přístup, který spočívá jednak ve zkoumání všech zisků nerezidentní společnosti a jednak v automatickém přičtení těchto zisků irským pobočkám, jelikož tyto zisky nemohou být přičteny jiným částem této společnosti (a sice přístup na základě „vyloučení“).

179 Irsko a společnosti ASI a AOE se v tomto ohledu opírají o stanovisko odborníka na irské právo, jehož relevance není jako taková Komisí zpochybňována. Podle tohoto stanoviska se analýza relevantní pro použití článku 25 TCA 97 s cílem určit zdanitelné zisky nerezidentních společností, které v Irsku vykonávají obchodní činnosti prostřednictvím svých irských poboček, musí týkat skutečných činností těchto irských poboček a hodnoty činností skutečně vykonávaných samotnými pobočkami. Toto stanovisko se opírá zejména o rozsudek High Court (Vrchní soud, Irsko) ve věci S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 poznámka 4507 (dále jen „rozsudek Dataproducts“). Rozsudek Dataproducts byl rovněž uplatněn jako precedent jak na podporu argumentů Irska a Apple Inc. během správního řízení, tak na podporu argumentů Irska, jakož i společností ASI a AOE v rámci projednávaného sporu.

180 Z rozsudku Dataproducts vyplývá, že zisky z aktiv ovládaných nerezidentní společností, i když byly dány k dispozici irské pobočce této společnosti, nelze jako takové považovat za zisky přičitatelné pobočkám.

181 Z tohoto rozsudku totiž vyplývá, že aktivum patřící společnosti, která není rezidentem v Irsku a jež je ovládáno vedoucími pracovníky této společnosti, kteří také nejsou rezidenty v Irsku, nemůže být přiřazeno pobočce této společnosti v Irsku, a to ani v případě, že je jí dáno k dispozici. Jelikož dané aktivum nebylo ovládáno ani zaměstnanci, ani řediteli irské pobočky, nelze příjem z tohoto aktiva přičítat této pobočce pro účely zdanění v Irsku. Tento závěr by byl platný i v případě, že by pouze irská pobočka zaměstnávala zaměstnance a měla hmotné aktivum, zatímco nerezidentní společnost by neměla ani hmotné aktivum, ani zaměstnance či obchodní činnosti kromě činností této irské pobočky. Nerezidentní společnost bez zaměstnanců byla považována za společnost, která vykonává kontrolu nad tímto aktivem prostřednictvím svých řídících orgánů.

182 Z rozsudku Dataproducts tak vyplývá, že relevantní otázkou pro určení zisků pobočky je, zda irská pobočka vykonává kontrolu nad uvedeným aktivem.

183 V projednávané věci, jak bylo uvedeno v bodech 37 až 40 výše, Komise v rámci svých hlavních úvah v podstatě tvrdila, že zisky z obchodních činností plynoucí z duševního vlastnictví skupiny Apple, jejichž licence byly drženy společnostmi ASI a AOE, měly být přičteny irským pobočkám, jelikož tyto společnosti ASI a AOE neměly žádnou fyzickou existenci ani zaměstnance oproti uvedeným pobočkám, a nemohly proto nad nimi vykonávat kontrolu.

184 Ve světle rozsudku Dataproducts přitom pro účely určení zisků přičitatelných irské pobočce společnosti, která není daňovým rezidentem ve smyslu článku 25 TCA 97, nemohou být aktiva držená touto společností přičtena irské pobočce, pokud není prokázáno, že uvedená irská pobočka tato aktiva skutečně ovládá. Z tohoto rozsudku navíc vyplývá, že skutečnost, že nerezidentní společnost nemá zaměstnance ani fyzicky neexistuje mimo irskou pobočku, ještě sama o sobě není rozhodujícím faktorem, který brání závěru, že kontrolu nad aktivy vykonává uvedená společnost.

185 Pokud by tedy licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, držené společnostmi ASI a AOE, nebyly ovládány irskými pobočkami, nemohly by být celkové příjmy společností plynoucí z těchto licencí přičteny irským pobočkám podle článku 25 zákona TCA 97. Naopak zisky plynoucí z obchodních činností irských poboček, včetně těch, které jsou prováděny na základě licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple v držení společností ASI a AOE, by bylo třeba považovat za zisky související s činnostmi irských poboček.

186 Z výše uvedeného vyplývá, že Komise na základě závěru, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple měly být přiřazeny irským pobočkám, jelikož na společnosti ASI a AOE nahlížela tak, že nemají žádné zaměstnance ani fyzickou existenci, aby mohla být zajištěna správa duševního vlastnictví, přistoupila k přiřazení zisků na základě „vyloučení“, které není v souladu s článkem 25 TCA 97. V rámci svých hlavních úvah se Komise nesnažila prokázat, že irské pobočky společností ASI a AOE skutečně ovládaly licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, když dospěla k závěru, že irské daňové orgány měly těmto pobočkám přiřadit licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, a proto měl být podle článku 25 TCA 97 veškerý příjem z obchodních činností společností ASI a AOE považován za příjem plynoucí z činností poboček.

187 Za těchto okolností je třeba mít za to, jak správně tvrdí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE ve svých výtkách uplatněných v rámci druhého žalobního důvodu ve věci T-778/16 a prvního žalobního důvodu ve věci T-892/16, že Komise ve svých hlavních úvahách nesprávně posoudila ustanovení irského daňového práva týkající se zdanění zisků nerezidentních společností v Irsku, které tam ale vykonávají obchodní činnost prostřednictvím pobočky.

188 Vzhledem k tomu, že se hlavní úvahy Komise zakládají na celkovém posouzení obvyklého zdanění zisků podle irského daňového práva, je třeba následně přezkoumat argumenty, které Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE uplatnily proti ostatním skutečnostem obsaženým v tomto posouzení.

2) K zásadě obvyklých tržních podmínek (částečně první žalobní důvod a třetí žalobní důvod ve věci T-778/16 a částečně první žalobní důvod a druhý žalobní důvod ve věci T-892/16)

189 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, podporované v této souvislosti Lucemburským velkovévodstvím, v podstatě namítají, že zásada obvyklých tržních podmínek není součástí irského daňového práva a samostatná povinnost uplatňovat tuto zásadu nevyplývá ani z článku 107 SFEU, ani z žádného jiného ustanovení unijního práva, ani z rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416). Irsko tvrdí, že v každém případě sama Komise uplatnila nedůsledně uvedenou zásadu, jelikož nezohlednila hospodářskou realitu, strukturu a zvláštnosti skupiny Apple.

190 Komise, podporovaná v této souvislosti Polskou republikou a Kontrolním úřadem ESVO, popírá tyto argumenty, když v podstatě tvrdí, že metoda použitá pro určení zdanitelných zisků podle článku 25 TCA 97 musí vykazovat spolehlivý odhad tržního výsledku, a tedy musí být založena na zásadě obvyklých tržních podmínek, která byla použita irskými daňovými orgány v minulosti v rámci uplatňování úmluv o zamezení dvojího zdanění.

191 Je tedy třeba zaprvé přezkoumat, zda Komise mohla oprávněně vycházet ze zásady obvyklých tržních podmínek, aby ověřila existenci selektivního zvýhodnění, a zadruhé, v případě kladné odpovědi, zda Komise uvedenou zásadu správně použila jako součást svých hlavních úvah.

i) K možnosti Komise vycházet ze zásady obvyklých tržních podmínek, aby ověřila existenci selektivního zvýhodnění

192 Zaprvé je třeba připomenout, že v bodech 244 až 248 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že jelikož článek 25 TCA 97 neuvádí, jakým způsobem má být určen zdanitelný zisk irské pobočky, musí být toto ustanovení použito pomocí metody přiřazení zisků.

193 Zadruhé v bodě 249 napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že podle rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416) snížení základu daně, které vyplývá z daňového opatření, jež daňovému poplatníkovi umožňuje uplatnit při transakcích v rámci skupiny převodní ceny, které se nepodobají cenám, jež by byly účtovány za obvyklých tržních podmínek mezi nezávislými podniky vyjednávajícími za srovnatelných okolností a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, poskytuje daňovému poplatníkovi selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

194 Kromě toho v bodech 251 a 252 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise upřesnila, že smyslem zásady obvyklých tržních podmínek je zajistit, aby se s transakcemi mezi integrovanými společnostmi skupiny zacházelo pro daňové účely v závislosti na výši zisku, kterého by se dosáhlo, pokud by stejné transakce prováděly neintegrované samostatné společnosti. V opačném případě by se integrovaným společnostem skupiny dostávalo v rámci obvyklých pravidel zdanění zisku společností příznivého zacházení. Podle Komise Soudní dvůr také ve svém rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416) schválil zásadu obvyklých tržních podmínek jako referenční kritérium pro prokázání, zda integrovaná společnost skupiny požívá selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU v důsledku daňového opatření, které stanovuje její převodní ceny, a tím i její základ daně.

195 Zatřetí v bodě 255 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že stejná zásada platí pro interní transakce různých částí stejné integrované společnosti, jako je pobočka, která provádí transakce s jinými částmi společnosti, k níž patří. Podle Komise k tomu, aby metoda přiřazení zisků schválená daňovým rozhodnutím neposkytovala selektivní zvýhodnění nerezidentní společnosti, která působí prostřednictvím své pobočky v Irsku, je nezbytné, aby tato metoda vedla ke zdanitelnému zisku, který představuje spolehlivý odhad výsledku založeného na trhu, jenž je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. V bodě 256 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dodala, že zásadu obvyklých tržních podmínek neuplatňuje jako základ pro „uvalení“ daní, které by se jinak v kontextu referenčního rámce obvykle neplatily, ale jako kritérium ověření, zda zdanitelný zisk určité pobočky je stanoven tak, aby se zajistilo, aby nebyla zvýhodněna ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a vyjednané za obvyklých tržních podmínek.

196 Začtvrté, pokud jde o právní základ uvedené zásady, Komise v bodě 255 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že neuplatňuje přímo čl. 7 odst. 2 nebo článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku nebo pokyny OECD pro přisuzování zisků či pro vnitropodnikové oceňování, neboť nejsou závaznými nástroji, ale přesto představují užitečný návod pro způsob, jak zajistit, aby dohody o stanovení převodních cen a přiřazování zisku vedly k výsledkům v souladu s tržními podmínkami.

197 Kromě toho v bodě 257 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise připomněla, že zásada obvyklých tržních podmínek ve výkladu Soudního dvora, kterou uplatňuje, vyplývá z čl. 107 odst. 1 SFEU, který je pro členské státy závazný a z jehož působnosti nejsou vnitrostátní daňové právní předpisy vyloučeny. Komise dále upřesnila, že tato zásada proto platí bez ohledu na to, zda příslušný členský stát začlenil zásadu obvyklých tržních podmínek do svého vnitrostátního právního systému.

198 Komise v bodech 258 a 259 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k závěru, že pokud lze prokázat, že metody přiřazování zisku schválené ve sporných daňových rozhodnutích vedou k zisku společností ASI a AOE zdanitelnému v Irsku, který se odchyluje od spolehlivých odhadů výsledku na základě trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, je nutno tato rozhodnutí považovat za opatření, která poskytují těmto společnostem selektivní zvýhodnění, jelikož vedou ke snížení částky daně podle obvyklých pravidel zdanění zisku společností v Irsku ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž základ daně určují zisky, které vytvářejí za tržních podmínek.

199 Především, jak vyplývá zejména z bodů 258 a 259 odůvodnění napadeného rozhodnutí, uvedených v bodě 198 výše, je třeba zdůraznit, že se Komise dovolávala zásady obvyklých tržních podmínek pro účely své analýzy existence selektivního zvýhodnění v důsledku sporných daňových rozhodnutí, zejména v rámci svých hlavních úvah.

200 Dále je třeba připomenout, jak bylo uvedeno v bodě 163 výše, že referenčním rámcem relevantním pro účely analýzy kritéria zvýhodnění v projednávaném případě jsou obvyklá pravidla zdanění zisků společností v Irsku, jejichž inherentním cílem je zdanění zisků všech společností, které podléhají dani v tomto členském státě, a proto tento referenční rámec zahrnuje ustanovení stanovená v článku 25 TCA 97 vztahující se na nerezidentní společnosti.

201 Je tedy třeba přezkoumat, zda Komise mohla analyzovat, s ohledem na zásadu obvyklých tržních podmínek, zejména jako součást jejích hlavních úvah, zda přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE, potvrzené spornými daňovými rozhodnutími, poskytlo těmto společnostem selektivní zvýhodnění.

202 V případech daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takové opatření tudíž poskytuje svému příjemci hospodářské zvýhodnění, jelikož snižuje náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a které i když nejsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

203 K tomu, aby bylo možné určit, zda existuje daňové zvýhodnění, je třeba situaci příjemce, která nastala v důsledku uplatnění sporného opatření, porovnat se situací, ve které by se příjemce nacházel, kdyby dotčené opatření neexistovalo (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha v. Komise, C-91/17 P a C-92/17 P, nezveřejněný, EU:C:2018:284, bod 114), a byla by tak uplatněna obvyklá pravidla zdanění.

204 Zaprvé je nutné připomenout, že v projednávané věci jde o zdanění společností-daňových nerezidentů v Irsku, které v tomto státě vyvíjejí obchodní činnost prostřednictvím svých irských poboček. Jedná se tedy o určení zisků, které mají být těmto pobočkám přiřazeny pro účely korporační daně v rámci takzvaného „obvyklého“ zdanění s přihlédnutím k obvyklým pravidlům zdanění použitelným v projednávaném případě, jak je uvedeno i v bodě 200 výše, přičemž tato pravidla zahrnují ustanovení použitelná na nerezidentní společnosti podle článku 25 TCA 97.

205 Otázka relevantní v projednávané věci tudíž není otázkou související s cenami transakcí uvnitř skupiny v rámci takové skupiny podniků, o jakou se jednalo ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Zajisté, přiřazení zisku pobočce v rámci společnosti se může uplatnit per analogiam na zásady platné pro ceny transakcí uvnitř skupiny v rámci skupiny podniků. Totiž stejně jako ceny transakcí uvnitř skupiny prováděných společnostmi integrovanými ve stejné skupině podniků nejsou stanoveny za tržních podmínek, ani přiřazení zisků pobočce téže společnosti se neuskutečňuje za tržních podmínek.

207 Avšak aby bylo možné takové obdobné použití provést, musí z vnitrostátního daňového práva vyplývat, že zisky plynoucí z činností poboček nerezidentních podniků, musí být zdaněny tak, jako by byly výsledkem hospodářské činnosti samostatných podniků působících v tržních podmínkách.

208 V tomto smyslu je zadruhé třeba připomenout, že jak bylo uvedeno v bodě 161 výše, pokud jde o uplatnění režimu zdanění společností v Irsku podle článku 25 TCA 97, tak se jednak rezidentní společnosti a jednak nerezidentní společnosti, které vykonávají obchodní činnosti v Irsku prostřednictvím pobočky, nacházejí ve srovnatelné situaci z hlediska cíle sledovaného uvedeným režimem, a sice zdanit zdanitelné zisky těchto společností, ať jde o rezidenty či nerezidenty.

209 Kromě toho, jak bylo konstatováno v bodě 179 výše, analýza relevantní pro uplatnění článku 25 TCA 97 za účelem určení zdanitelných zisků nerezidentních společností, které v Irsku vykonávají obchodní činnosti prostřednictvím svých irských poboček, se musí týkat skutečných činností těchto irských poboček a hodnoty činností skutečně vykonávaných samotnými pobočkami.

210 Dále je třeba poznamenat, že Irsko poté, co bylo v souvislosti s tímto bodem Tribunálem výslovně dotázáno písemnou otázkou a ústně na jednání, potvrdilo, že pro účely použití článku 25 TCA 97, jak je uvedeno v bodě 209 výše, je hodnota činností skutečně prováděných pobočkami určena na základě hodnoty tohoto typu činností na trhu.

211 Z toho vyplývá, že irské daňové právo má v úmyslu zdanit zisk plynoucí z obchodních činností takové pobočky, jako by byl určen za tržních podmínek.

212 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že v případě, že Komise v rámci pravomoci jí svěřené čl. 107 odst. 1 SFEU, přezkoumává daňové opatření zaměřené na zdanitelné zisky nerezidentní společnosti, která vykonává obchodní činnosti v Irsku prostřednictvím pobočky, může Komise porovnat daňové zatížení této nerezidentní společnosti, které je důsledkem uplatnění uvedeného daňového opatření, s daňovým zatížením rezidentní společnosti, plynoucím z uplatnění obvyklých pravidel zdanění dle vnitrostátního práva, která se nachází ve srovnatelné skutkové situaci a vykonává své činnosti v tržních podmínkách.

213 Tyto závěry jsou mutatis mutandis potvrzeny rozsudkem ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), jak právem zdůraznila Komise v napadeném rozhodnutí. Věc, v níž byl vydán uvedený rozsudek, se týkala belgického daňového práva, které stanovilo, že s integrovanými společnostmi a samostatnými společnostmi by se mělo zacházet za stejných podmínek. Soudní dvůr totiž v bodě 95 tohoto rozsudku uznal, že je nutné porovnat režim podpor, odchylující se od obecného daňového režimu, s režimem „obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícího své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže“.

214 Pokud tedy prostřednictvím daňového opatření týkajícího se zdanitelného zisku nerezidentní společnosti, která provozuje obchodní činnosti v Irsku prostřednictvím pobočky, odsouhlasily vnitrostátní orgány určitou výši zisků přičitatelných této pobočce, umožňuje čl. 107 odst. 1 SFEU Komisi ověřit, zda tato výše zisků odpovídá výši zisků, které by bylo dosaženo prováděním těchto obchodních činností v tržních podmínkách, aby zjistila, zda uvedené opatření vede ke snížení nákladů, jež obvykle zatěžují rozpočet daného podniku, a je mu tak poskytnuto zvýhodnění ve smyslu uvedeného článku. Zásada obvyklých tržních podmínek, jak ji Komise popsala v napadeném rozhodnutí, tak představuje nástroj, jenž jí umožňuje toto ověření provést v rámci výkonu jejích pravomocí podle čl. 107 odst. 1 SFEU.

215 Komise ostatně v bodě 256 odůvodnění napadeného rozhodnutí právem uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek je „kritériem ověření“, zda zdanitelný zisk určité pobočky nerezidentní společnosti je pro účely zdanění stanoven tak, aby se zajistilo, že nerezidentní společnosti působící prostřednictvím pobočky v Irsku nejsou zvýhodněny ve srovnání se samostatnými rezidentními společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a vyjednané za obvyklých tržních podmínek.

216 Zatřetí je třeba upřesnit, že jakmile Komise použije tento nástroj, aby tak ověřila, zda zdanitelný zisk nerezidentní společnosti, která provozuje obchodní činnosti v Irsku prostřednictvím pobočky na základě daňového opatření, odpovídá spolehlivému odhadu zdanitelného zisku, který by bylo možné vykázat v tržních podmínkách, může učinit závěr, že bylo poskytnuto zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU pouze za podmínky, že rozdíl mezi těmito dvěma srovnávanými faktory přesahuje nepřesnosti, které jsou imanentní metodě, jež byla za účelem získání uvedeného odhadu použita.

217 Začtvrté je třeba uvést, jak tvrdí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, že v případě, kdyby byla sporná daňová rozhodnutí přijata v letech 1991 a 2007, tak by zásada obvyklých tržních podmínek nebyla do irského daňového práva začleněna, a to ani přímo začleněním zásad použitelných v oblasti vnitropodnikového oceňování pro nadnárodní podniky a daňové orgány, přijatých Výborem pro daňové záležitosti OECD dne 27. června 1995 a revidovaných dne 22. července 2010 (dále jen „pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování“), ani začleněním schváleného přístupu OECD pro účely přisuzování zisků pobočkám nerezidentních společností.

218 Nicméně i v případě neexistence formálního začlenění této zásady do irského práva, jak bylo konstatováno v bodech 209 a 210 výše, Irsko potvrdilo, že použití článku 25 TCA 97 irskými daňovými orgány vyžaduje jednak identifikovat skutečné činnosti dotčených irských poboček a jednak určit hodnotu těchto činností v závislosti na tržní hodnotě tohoto typu činností.

219 Kromě toho je třeba poznamenat, že z rozsudku High Court (Vrchní soud) ve věci Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, kterého se Komise dovolávala v rámci své písemné odpovědi na otázky Tribunálu, jehož význam byl projednán účastníky během jednání, vyplývá, že již v roce 1984 měly irské daňové orgány za to, že pokud deklarovaná hodnota transakce mezi navzájem sdruženými podniky neodpovídá hodnotě, která by plynula z obchodních činností, musí být tato hodnota upravena tak, aby odpovídala tržní hodnotě. Tento přístup, jehož princip byl potvrzen High Court (Vrchním soudem), zahrnuje dorovnání, která jsou rovnocenná těm, jež jsou navrhována na základě zásady obvyklých tržních podmínek, zejména v rámci pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování.

220 Navíc, jak správně uvedla Komise, v rámci úmluv o zamezení dvojímu zdanění, které Irsko podepsalo se Spojenými státy americkými a se Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, byla do vnitrostátního práva zahrnuta zásada obvyklých tržních podmínek za účelem vyřešení případných situací dvojího zdanění. Tyto úmluvy tak stanoví zisk, který může každý stát, který je smluvní stranou uvedených úmluv, zdanit, pokud společnost usazená v jednom z těchto smluvních států vykonává obchodní činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny. Proto je třeba vyvodit závěr, že Irsko přinejmenším v rámci svých dvoustranných vztahů s těmito státy odsouhlasilo uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek, aby se zabránilo situacím dvojího zdanění.

221 Zapáté Komise naopak nemůže tvrdit, jak správně uvádí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, že existuje samostatná povinnost uplatňovat zásadu obvyklých tržních podmínek, která vyplývá z článku 107 SFEU a ukládá členským státům povinnost uplatňovat tuto zásadu horizontálně a ve všech oblastech jejich vnitrostátního daňového práva.

222 Při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti spadá stanovení základů daně a rozdělení daňového zatížení na různé výrobní faktory a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97).

223 I když to samozřejmě neznamená, že jakékoli daňové opatření, které se týká zejména základu daně zohledňovaného daňovými orgány, je vyňato z působnosti článku 107 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011 Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 103 a 104), nemění to nic na tom, že v této fázi vývoje unijního práva nemá Komise pravomoc samostatně vymezit takzvané „obvyklé“ zdanění integrovaného podniku, bez ohledu na vnitrostátní daňová pravidla.

224 Nicméně ačkoli je takzvané „obvyklé“ zdanění stanoveno vnitrostátními daňovými pravidly a samotná existence zvýhodnění musí být prokázána ve vztahu k těmto pravidlům, nemění to nic na tom, že i když tato vnitrostátní pravidla stanoví, že pobočky nerezidentních společností, pokud jde o zisky plynoucí z jejich obchodních činností v Irsku, a rezidentní společnosti budou zdaněny za stejných podmínek, umožňuje čl. 107 odst. 1 SFEU Komisi ověřit, zda výše zisků přiřazených pobočkám, kterou vnitrostátní orgány odsouhlasily pro stanovení zdanitelných zisků uvedených nerezidentních společností, odpovídá výši zisků, kterých by bylo dosaženo prováděním těchto obchodních činností v tržních podmínkách.

225 Za těchto okolností je nutno odmítnout argumenty Irska, jakož i společností ASI a AOE uplatněné v rámci prvního žalobního důvodu ve věci T-778/16 a v prvním a druhém žalobním důvodu ve věci T-892/16 v rozsahu, v němž zpochybňují, že by v projednávané věci, vzhledem k tomu, že irské daňové orgány použily článek 25 TCA 97, Komise mohla přezkoumat prostřednictvím zásady obvyklých tržních podmínek, jak je jakožto nástroj vymezena v napadeném rozhodnutí, zda výše zisků přiřazených pobočkám z jejich obchodních činností v Irsku, jak byla odsouhlasena ve sporných daňových rozhodnutích, odpovídá výši zisků, kterých by bylo dosaženo z těchto obchodních činností v tržních podmínkách.

ii) K otázce, zda Komise v rámci svých hlavních úvah správně použila zásadu obvyklých tržních podmínek

226 Irsko namítá, jako součást třetího žalobního důvodu ve věci T-778/16, že sama Komise nedůsledně uplatnila zásadu obvyklých tržních podmínek v rámci svých hlavních úvah, jelikož nezohlednila hospodářskou realitu, strukturu a zvláštnosti skupiny Apple.

227 V této souvislosti je třeba připomenout, co bylo uvedeno v bodech 209 a 210 výše, a sice že relevantní analýza pro použití článku 25 TCA 97 se za účelem určení zdanitelných zisků nerezidentních společností, které v Irsku vykonávají obchodní činnosti prostřednictvím svých irských poboček, musí týkat skutečných činností těchto poboček a tržní hodnoty činností skutečně vykonávaných samotnými pobočkami.

228 V rámci svých hlavních úvah přitom Komise dospěla k závěru, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držené společnostmi ASI a AOE měly být přiřazeny irským pobočkám z důvodu chybějících zaměstnanců a fyzické neexistence těchto dvou společností, aniž se snažila prokázat, že takové přiřazení plynulo z činností skutečně vykonávaných uvedenými irskými pobočkami. Kromě toho Komise z tohoto závěru vyvodila, že veškeré obchodní příjmy společností ASI a AOE měly být považovány za příjmy plynoucí z činnosti irských poboček, aniž se snažila prokázat, že tyto příjmy představují hodnotu činností skutečně vykonávaných samotnými pobočkami.

229 Za těchto okolností je třeba považovat argumenty předložené Irskem v rámci třetího žalobního důvodu ve věci T-778/16 za opodstatněné v rozsahu, v němž zpochybňují závěry, ke kterým Komise na základě zásady obvyklých tržních podmínek dospěla v rámci svých hlavních úvah.

230 Z důvodů uvedených v bodě 188 výše bude nutné následně přezkoumat argumenty předložené Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE proti posouzením Komise v rámci jejích hlavních úvah týkajících se schváleného přístupu OECD.

3) Ke schválenému přístupu OECD (částečně druhý a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-778/16 a pátý žalobní důvod ve věci T-892/16)

231 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE v podstatě tvrdí, že schválený přístup OECD není součástí irského daňového systému, zejména pokud jde o zdanění nerezidentních společností stanovené v článku 25 TCA 97. Toto ustanovení totiž není založeno na schváleném přístupu OECD. Irsko a společnosti ASI a AOE navíc tvrdí, že i kdyby mělo být přiřazení zdanitelných zisků podle článku 25 TCA 97 provedeno v souladu se schváleným přístupem OECD, Komise jej použila nesprávně, jelikož nepřezkoumala skutečně vykonávané činnosti v irských pobočkách společností ASI a AOE.

232 Je tedy třeba zaprvé přezkoumat, zda Komise mohla právem vycházet ze schváleného přístupu OECD, aby ověřila existenci selektivního zvýhodnění, a zadruhé, v případě kladné odpovědi, zda Komise správně uplatnila uvedený přístup v rámci svých hlavních úvah.

i) K možnosti Komise vycházet ze schváleného přístupu OECD

233 Jak bylo uvedeno v bodě 202 výše, v případě daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění, aby bylo ověřeno, zda tato opatření vedou ke snížení daňového zatížení příjemců dotčených opatření ve srovnání s tím, které by tito příjemci museli obvykle nést, kdyby tato opatření neexistovala.

234 Z toho vyplývá, že právě ve vztahu k irskému daňovému právu příslušelo Komisi, aby ověřila, zda sporná daňová rozhodnutí vedla k vytvoření zvýhodnění a zda je toto zvýhodnění selektivní povahy.

235 Jak přitom vyplývá z úvah uvedených v bodě 196 výše, Komise výslovně uvedla v bodě 255 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že přímo neuplatňuje čl. 7 odst. 2 nebo článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku ani pokyny OECD pro přisuzování zisků či pro vnitropodnikové oceňování. A dále, jak bylo uvedeno v bodě 217 výše, schválený přístup OECD nebyl začleněn do irského daňového práva.

236 Nicméně, i když Komise právem poznamenala, že nemůže být formálně vázána zásadami rozvinutými v rámci OECD, a konkrétně schváleným přístupem OECD, nic to nemění na tom, že v rámci svých hlavních úvah, zejména v bodech 265 až 270 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v podstatě vycházela ze schváleného přístupu OECD, když měla za to, že přiřazení zisků v rámci společnosti předpokládá rozdělení aktiv, činností a rizik mezi různé části této společnosti. Navíc sama Komise přímo odkazuje na schválený přístup OECD na podporu svých úvah, například v poznámce pod čarou 186 napadeného rozhodnutí.

237 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že schválený přístup OECD je založen na práci odvedené řadou odborníků, odráží konsensus dosažený na mezinárodní úrovni, pokud jde o přiřazování zisků stálým provozovnám, a proto má jednoznačný praktický význam při výkladu otázek týkajících se tohoto přiřazování zisků, jak uznala i Komise v bodě 79 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

238 Kromě toho je třeba připomenout, jak Irsko samo uznává v bodě 123 své žaloby, aniž to Komise zpochybňuje, že použití článku 25 TCA 97 vyžaduje, aby byl zohledněn skutkový rámec a situace poboček v Irsku, zejména vykonávané činnosti, používaná aktiva a rizika, která pobočky nesou. Dále je třeba rovněž připomenout, že Irsko, které bylo v tomto ohledu Tribunálem výslovně dotázáno písemnou otázkou a ústně během jednání, potvrdilo, že pro účely určení zisků přičitatelných pobočkám ve smyslu článku 25 TCA 97, musí být provedena objektivní analýza skutkového stavu, která zahrnuje zaprvé identifikaci „činností“ vykonávaných pobočkou, dále aktiva, která využívá pro své činnosti, zejména ve vztahu k nehmotným aktivům, jako je duševní vlastnictví, a související rizika, která pobočka nese, a zadruhé stanovení tržní hodnoty tohoto typu činností.

239 Na rozdíl od toho, co tvrdí Irsko ve svých argumentech k rozdílům, které by existovaly mezi článkem 25 TCA 97 a schváleným přístupem OECD, je třeba v podstatě konstatovat, že se článek 25 TCA 97, jak jej popsalo Irsko, a funkční a skutková analýza v prvním kroku analýzy navrhované na základě schváleného přístupu OECD, překrývají.

240 Za těchto okolností nelze Komisi vytýkat, že v podstatě vycházela ze schváleného přístupu OECD, když měla za to, že pro účely použití článku 25 TCA 97 musí být při přiřazení zisků irské pobočce nerezidentní společnosti zohledněno rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočkou a ostatními částmi této společnosti.

ii) K otázce, zda Komise v rámci svých hlavních úvah správně použila schválený přístup OECD

241 Irsko, stejně jako společnosti ASI a AOE v podstatě tvrdí, že hlavní úvahy Komise nejsou v souladu se schváleným přístupem OECD v tom, že Komise měla za to, že zisky související s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple měly být nutně přiřazeny irským pobočkám společností ASI a AOE, jelikož vedoucí pracovníci společností ASI a AOE nevykonávali žádné aktivní nebo zásadní činnosti správy těchto licencí.

242 V tomto smyslu je třeba připomenout, že podle schváleného přístupu OECD, jak je popsán zejména v bodech 88 a 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je cílem analýzy v prvním kroku identifikovat aktiva, činnosti a rizika, která musí být přiřazena stálé provozovně společnosti, a to na základě činností skutečně vykonávaných touto provozovnou. Analýzu v tomto prvním kroku samozřejmě nelze provést abstraktním způsobem, který by nechal bez povšimnutí činnosti vykonávané v rámci společnosti jako celku. Nicméně okolnost, že schválený přístup OECD vyžaduje analýzu činností skutečně vykonávaných v rámci stálé provozovny, je v rozporu s přístupem přijatým Komisí, který spočívá jednak v identifikaci činností, jež společnost vykonává jako celek, aniž je provedena podrobnější analýza činností skutečně vykonávaných pobočkami, a jednak předpokládá, že činnosti byly vykonávány stálou provozovnou, pokud nemohly být přiřazeny ústředí samotné společnosti.

243 V rámci svých hlavních úvah měla totiž Komise v podstatě za to, že zisky společností ASI a AOE týkající se duševního vlastnictví skupiny Apple (které podle teorie Komise představovaly velmi významnou část všech zisků těchto dvou společností), měly být přiřazeny irským pobočkám z toho důvodu, že společnosti ASI a AOE mimo uvedené pobočky neměly zaměstnance, kteří by mohli spravovat toto duševní vlastnictví, avšak neprokázala, že irské pobočky vykonávaly tyto řídící funkce.

244 Z toho vyplývá, jak správně tvrdí Irsko i společnosti ASI a AOE, že přístup Komise v rámci jejích hlavních úvah není v souladu se schváleným přístupem OECD.

245 Za těchto okolností, jak správně poukazuje Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE svými výtkami uplatněnými v rámci druhého a čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-778/16 a pátého žalobního důvodu ve věci T-892/16, je třeba mít za to, že Komise v rámci svých hlavních úvah nesprávně použila funkční a skutkovou analýzu činností vykonávaných pobočkami společností ASI a AOE, na které se zakládá použití článku 25 TCA 97 irskými daňovými orgány a která v podstatě odpovídá analýze navrhované na základě schváleného přístupu OECD.

4) Závěry k určení referenčního rámce a posouzení týkající se obvyklého zdanění podle irského práva

246 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba dospět k závěru, že se Komise nedopustila pochybení, když v projednávaném případě určila jako referenční rámec obecná pravidla zdanění zisků společností, která zahrnují zejména ustanovení článku 25 TCA 97.

247 Kromě toho se Komise nedopustila pochybení ani tím, že vycházela ze zásady obvyklých tržních podmínek jako nástroje pro ověření, zda při použití článku 25 TCA 97 irskými daňovými orgány odpovídala výše zisků přiřazených pobočkám za jejich obchodní činnosti v Irsku, jak byla schválena ve sporných daňových rozhodnutích, výši zisků, kterých by bylo dosaženo výkonem těchto obchodních činností za tržních podmínek.

248 Komisi dále nelze vytýkat, že v podstatě vycházela ze schváleného přístupu OECD, když měla za to, že pro účely použití článku 25 TCA 97 musí být při přiřazení zisků irské pobočce nerezidentní společnosti zohledněno rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti.

249 Naproti tomu je třeba uvést, že se Komise v rámci svých hlavních úvah dopustila pochybení při použití článku 25 TCA 97, jak bylo konstatováno v bodě 187 výše, dále při použití zásady obvyklých tržních podmínek, jak bylo uvedeno v bodě 229 výše, a při použití schváleného přístupu OECD, jak bylo konstatováno v bodech 244 a 245 výše. Za těchto okolností je třeba dospět k závěru, že hlavní úvahy Komise byly založeny na nesprávných posouzeních obvyklého zdanění podle irského daňového práva použitelného v projednávané věci.

250 Pro úplnost je však třeba následně přezkoumat výtky uplatněné Irskem a společnostmi ASI a AOE ve vztahu ke skutkovým posouzením Komise týkajícím se činností v rámci skupiny Apple.

3. K posouzením Komise týkajícím se činností v rámci skupiny Apple (první žalobní důvod ve věci T-778/16 a třetí a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-892/16)

251 Jak bylo uvedeno v bodě 177 výše, článek 25 TCA 97 se týká zisků plynoucích z činností, které vykonávaly samy irské pobočky. Kromě toho je třeba připomenout, jak bylo uvedeno v bodě 238 výše, že použití článku 25 TCA 97 vyžaduje, aby byl zohledněn skutkový rámec a situace poboček v Irsku, zejména vykonávané činnosti, používaná aktiva a rizika, která pobočky nesou.

252 Dále je třeba poznamenat, že sama Komise v bodech 91 a 92 odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznila, že schválený přístup OECD, pokud jde o otázku přiřazení takových nehmotných aktiv, jako je duševní vlastnictví, stálým provozovnám, vychází z pojmu „významné rozhodovací funkce spojené se správou daného aktiva a rozhodováním“, zejména v souvislosti s rozvojem nehmotného aktiva.

253 Je tedy třeba přezkoumat výtky Irska, jakož i společností ASI a AOE v rámci prvního žalobního důvodu ve věci T-778/16 a třetího a čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-892/16 proti skutkovým posouzením Komise týkajícím se činností v rámci skupiny Apple.

254 Irsko a společnosti ASI a AOE v podstatě tvrdí, že činnosti vykonávané irskými pobočkami těchto společností, tak jak je identifikovala Komise, představovaly pouze nepatrnou část hospodářské činnosti a zisků těchto společností a že tyto činnosti v žádném případě nezahrnují správu ani přijímání strategických rozhodnutí v souvislosti s rozvojem duševního vlastnictví a jeho uváděním na trh. Naproti tomu Irsko a společnosti ASI a AOE tvrdí, že všechna strategická rozhodnutí, konkrétně pokud jde o design a vývoj produktů, byla přijata na základě celkové obchodní strategie vytvořené v Cupertinu a realizované oběma dotčenými společnostmi prostřednictvím jejich řídících orgánů a v každém případě mimo působnost irských poboček. Přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple irským pobočkám není tudíž odůvodněné.

a) K činnostem irské pobočky společnosti ASI

255 Jak je uvedeno v bodě 9 výše, je irská pobočka společnosti ASI především odpovědná za činnosti v oblasti pořizování, prodeje a distribuce, které jsou spojeny s prodejem produktů značky Apple spřízněným stranám a třetím zákazníkům na území regionů EMEIA a APAC.

256 V bodech 289 a 290 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise poukázala na kontrolu kvality produktů, řízení prostředků výzkumu a vývoje a na řízení rizik podniku jakožto činnosti, které musí být nutně přiřazeny irským pobočkám, vzhledem k tomu, že společnosti ASI a AOE mimo uvedené pobočky nemají zaměstnance, kteří by mohli takové činnosti vykonávat.

257 Komise konkrétně zdůraznila, že jelikož irská pobočka společnosti ASI měla povolení k distribuci produktů značky Apple, vyžadovaly její činnosti přístup k uvedené značce, který byl poskytnut společnosti ASI jako celku formou licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple (bod 296 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

258 Komise dále uvedla, že irská pobočka společnosti ASI vykonávala řadu činností, které jsou zásadní pro rozvoj a udržení značky Apple na místních trzích a pro zajištění věrnosti zákazníků této značce na těchto trzích. Jako příklad Komise uvedla, že irské pobočce společnosti ASI vznikaly místní marketingové náklady přímo od poskytovatelů marketingových služeb (bod 297 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Dále byla irská pobočka společnosti ASI odpovědná za sběr a analýzu regionálních údajů za účelem vypracování prognózy předpokládané poptávky po produktech značky Apple (bod 298 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Kromě toho Komise zdůraznila, že [důvěrné] odpovídajících pracovních míst na plný pracovní úvazek (ETP) v kategorii zaměstnanců ve výzkumu a vývoji bylo vytvořeno v Irsku (bod 300 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

259 Zaprvé, pokud jde o přiřazení zisků na základě „vyloučení“, ke kterému Komise přistoupila v bodech 289 až 295 odůvodnění napadeného rozhodnutí a které spočívá v tom, že irským pobočkám společností ASI a AOE byly svěřeny činnosti kontroly kvality, správy zařízení výzkumu a vývoje a řízení podnikových rizik pouze z toho důvodu, že společnosti ASI a AOE neměly zaměstnance mimo své irské pobočky, je třeba připomenout úvahy uvedené v bodech 243 a 244 výše, podle nichž není taková metoda v souladu s irským právem ani se schváleným přístupem OECD. Z tohoto důvodu se tedy Komisi nepodařilo prokázat, že tyto činnosti byly skutečně vykonávány irskými pobočkami.

260 Na podporu svého posouzení se Komise opírá o přílohu B dohody o rozdělení nákladů ve znění z roku 2009, která obsahuje dvě tabulky uvedené ve schématech č. 8 a č. 9 napadeného rozhodnutí (bod 122 odůvodnění napadeného rozhodnutí), které se vztahují na všechny relevantní činnosti týkající se nehmotných aktiv, jež jsou předmětem dané dohody, a s nimi souvisejících rizik. Každá z těchto činností a každé z těchto rizik jsou spojeny s „x“, respektive se společností Apple Inc. (označované jako „společnost Apple“) a s oběma společnostmi ASI a AOE (označovanými souhrnně jako „mezinárodní účastník“), s výjimkou registrace a ochrany duševního vlastnictví, které je výlučně spojeno se společností Apple.

261 Pokud jde o nehmotná aktiva, která jsou předmětem dohody o rozdělení nákladů, a sice v podstatě celého duševního vlastnictví skupiny Apple, tak činnosti vyjmenované v příloze B této dohody zahrnují výzkum a vývoj, kontrolu kvality, vypracovávání prognóz, finanční plánování a analýzy v souvislosti s činnostmi vývoje, správu zařízení výzkumu a vývoje, uzavírání smluv se spřízněnými nebo třetími stranami v souvislosti s činnostmi vývoje, správu smluv v souvislosti s činnostmi vývoje, výběr, najímání a kontrolu zaměstnanců, smluvních dodavatelů a subdodavatelů při výkonu každé činnosti v oblasti vývoje, registraci a ochranu duševního vlastnictví a vývoj trhu.

262 Pokud jde o rizika vyjmenovaná v této příloze B dohody o rozdělení nákladů ve vztahu k celému duševnímu vlastnictví skupiny Apple, zahrnují zejména rizika spojená s vývojem produktů, rizika spojená s kvalitou produktů, rizika spojená s vývojem trhu, rizika spojená s odpovědností za produkty, rizika spojená s dlouhodobými aktivy nebo hmotnými aktivy, rizika spojená s ochranou a porušováním duševního vlastnictví, jakož i rizika spojená s rozvojem a uznáním obchodní značky a rizika spojená se změnami regulačních režimů.

263 Jak uvedla společnost Apple během správního řízení a společnosti ASI a AOE v řízení před Tribunálem, z dané přílohy vyplývá, že se jedná o činnosti, které jsou strany dohody o rozdělení nákladů oprávněny vykonávat, a s tím i související rizika, která mohou strany nést. Komise přitom nepředložila žádný důkaz k prokázání toho, že tyto činnosti byly skutečně vykonávány společnostmi ASI a AOE, natož pak jejich irskými pobočkami.

264 Kromě toho Komise ve vztahu k těmto činnostem a rizikům tvrdí, že je „zjevné“, že společnosti ASI a AOE nemohly monitorovat taková rizika bez zaměstnanců mimo jejich pobočky. Komise přitom nepředkládá žádný důkaz, který by prokazoval, že zaměstnanci dotčených poboček skutečně vykonávali tyto činnosti a řídili tato rizika.

265 Kromě toho Irsko v rámci správního řízení se společností Apple Inc. a v řízení před Tribunálem se společnostmi ASI a AOE tvrdilo, že pobočka společnosti ASI neměla zaměstnance až do roku 2012, do té doby tedy byli všichni zaměstnanci zaměstnáni irskou pobočkou společnosti AOE. Tato informace je uvedena v bodě 109 odůvodnění napadeného rozhodnutí a byla potvrzena během jednání. Pokud by přitom měl být přijat argument Komise, podle kterého by společnost ASI nemohla vykonávat činnosti mimo svou pobočku bez zaměstnanců, znamenalo by to, že po velkou část období, na které se vztahuje přezkum Komise, by tyto činnosti nemohly být vykonávány ani irskou pobočkou společnosti ASI, která rovněž neměla žádné zaměstnance.

266 Stejně tak Komise vychází ze skutečnosti, že by správní rada společnosti ASI nebyla schopna pouze prostřednictvím příležitostných zasedání vykonávat tyto činnosti ani nést tato rizika. Komise se však nesnažila prokázat, že řídící orgány irských poboček společností ASI a AOE skutečně vykonávaly aktivně každodenní správu všech činností a rizik spojených s duševním vlastnictvím skupiny Apple, které jsou vyjmenovány v příloze B dohody o rozdělení nákladů.

267 Konečně s ohledem na činnosti a rizika vyjmenovaná v příloze B dohody o rozdělení nákladů, uvedená v bodech 261 a 262 výše, lze dospět k závěru, že se v podstatě jedná o všechny činnosti, které jsou jádrem hospodářského modelu (obchodního modelu) skupiny Apple, jenž se zaměřuje na vývoj technologických produktů. Pokud jde konkrétně o rizika vyjmenovaná v uvedené příloze, lze je považovat za klíčová rizika imanentní tomuto hospodářskému modelu. Komise přitom v zásadě tvrdí, že irská pobočka společnosti ASI vykonávala všechny tyto činnosti a nesla všechna tato rizika spojená s činnostmi skupiny Apple mimo americký kontinent, aniž by předložila důkazy o konkrétním výkonu těchto činností nebo konkrétním převzetí těchto rizik dotčenou pobočkou. Vzhledem k rozsahu činností skupiny Apple mimo americký kontinent, které představují přibližně 60 % obratu skupiny, nelze takovou úvahu ze strany Komise považovat za opodstatněnou.

268 Zadruhé, pokud jde o činnosti, které Komise uvedla v bodech 296 až 300 odůvodnění napadeného rozhodnutí jako činnosti skutečně vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI, je třeba uvést, že v projednávané věci žádná z těchto činností, ať už brána samostatně nebo jako celek, neodůvodňuje přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple této pobočce.

269 Pokud jde o kontrolu kvality, společnosti ASI a AOE tvrdily, aniž by jim Komise v tomto bodě oponovala, že v celosvětovém měřítku bylo obsazeno do funkce kontroly kvality tisíce osob, zatímco v Irsku byla v této funkci zaměstnána pouze jediná osoba. Dále uvedené společnosti uvedly, že tyto funkce mohou být dokonce zadávány externě prostřednictvím dohod s externími výrobci příslušenství.

270 V této souvislosti je třeba poznamenat, že skutečnost, že taková funkce, jako je kontrola kvality, je klíčová pro dobrou pověst značky Apple, jejíž produkty distribuovala irská pobočka společnosti ASI, neumožňuje bez dalších důkazů dospět k závěru, že tuto funkci nezbytně vykonávala právě tato pobočka.

271 Pokud jde o řízení vystavení rizikům v rámci obvyklé činnosti poboček, Komise uvedla jako jediný argument, že je „zjevné“, že pokud společnost ASI nemá žádné zaměstnance, nemůže řídit a monitorovat obchodní rizika. V této souvislosti stačí poukázat na úvahy uvedené v bodě 266 výše, podle nichž byla Komise povinna konkrétními důkazy prokázat, že pobočky společností ASI a AOE vykonávaly činnosti a nesly rizika, která jim byla přiřazena. Úvaha Komise, která zdaleka nevede ke zjevnému výsledku, proto nemůže prokázat, že irská pobočka společnosti ASI skutečně vykonávala tento typ činností.

272 Pokud jde o správu zařízení pro výzkum a vývoj, společnosti ASI a AOE tvrdily, aniž to Komise popřela, že žádná osoba zaměstnaná irskými pobočkami není odpovědná za taková zařízení.

273 Pokud jde o [důvěrné] pracovních míst na plný pracovní úvazek, která byla kategorizovaná jako zaměstnanci v oblasti výzkumu a vývoje, předložily společnosti ASI a AOE podrobná vysvětlení úkolů konkrétně vykonávaných těmito zaměstnanci, a sice zajištění dodržování bezpečnostních norem a ochrany životního prostředí v regionu [důvěrné], testování produktů s cílem zajistit jejich soulad s technickými normami platnými v regionu [důvěrné], pomoc týmu sídlícímu v Cupertinu s dodávkou softwarů [důvěrné], překlad softwarů do různých jazyků regionu [důvěrné] a administrativní podpora [důvěrné]. Tyto činnosti jsou však jasně pomocné, a ačkoli jsou významné, nelze je považovat za klíčové činnosti, které by měly za následek přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple dotčeným irským pobočkám.

274 Pokud jde o náklady na místní marketing od poskytovatelů marketingových služeb, skutečnost, že tyto náklady vznikly irské pobočce společnosti ASI, neznamená, že tato pobočka odpovídala za samotnou koncepci marketingové strategie. Jak totiž tvrdí společnosti ASI a AOE, aniž jim Komise oponuje, irská pobočka společnosti ASI neměla zaměstnance určené pro činnost marketingu.

275 Pokud jde o sběr a analýzu regionálních údajů, Irsko ani společnosti ASI a AOE nepopírají, že tyto společnosti byly v relevantním období zapojeny do těchto činností. Nicméně, jak tvrdí Irsko i společnosti ASI a AOE, aniž to Komise popírá, tyto činnosti zjevně spočívaly v pouhém sběru údajů, které měly být přidány do celosvětové databáze. Tyto činnosti statistického zpracování údajů se přitom jeví spíše jako pomocné činnosti než činnosti, které by byly zásadní pro veškeré obchodní činnosti společnosti ASI. Odpovědnost za tyto činnosti sběru údajů každopádně nemůže odůvodnit přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple irským pobočkám.

276 Co se týče činností souvisejících se službou AppleCare, Komise v bodě 299 odůvodnění napadeného rozhodnutí na základě ad hoc zprávy předložené Irskem uvedla, že se jedná o služby poprodejní podpory a služby spojené s opravou produktů značky Apple v celém regionu EMEIA, za které odpovídala irská pobočka společnosti ASI. Komise měla za to, že jelikož cílem této funkce bylo zajistit spokojenost zákazníků, měla přímou spojitost s pověstí značky Apple.

277 V této souvislosti je třeba uvést, že z ad hoc zprávy předložené Irskem, z níž vycházela sama Komise, vyplývá, že irská pobočka společnosti ASI vykonávala několik funkcí označených jako „výkonné“ podle pokynů a strategického vedení určených ve Spojených státech, včetně služby AppleCare. V rámci této služby byly povinnosti pobočky společnosti ASI popsány jako povinnosti související s programy záruk a oprav produktů značky Apple, správou sítě poskytovatelů služeb oprav a telefonickou podporou pro zákazníky. Úkoly konkrétně vykonávané pobočkou společnosti ASI, byly popsány jako úkoly, které spočívaly ve sběru údajů o vadách produktů, jakož i v monitorování těchto vad a vrácených produktů, které byly předány analytickým týmům nacházejícím se ve Spojených státech. Ve zprávě se dále uvádí, že pobočka společnosti ASI byla odpovědná za správu poskytovatelů služeb oprav, které byly schváleny na centrální úrovni skupinou Apple, a za distribuci náhradních dílů v rámci sítě těchto poskytovatelů. Tento popis odpovídá popisu uvedenému v ad hoc zprávě předložené společností Apple Inc. Komise tento popis úkolů vykonávaných irskou pobočkou společnosti ASI jako součást služby AppleCare nezpochybnila.

278 Na jednání společnosti ASI a AOE potvrdily, že služba AppleCare je službou poskytovanou irskou pobočkou, která nesla náklady na zařízení a zaměstnance související s touto službou. Tito zaměstnanci měli odpovědnost zejména za poskytování odpovědí na otázky uživatelů produktů značky Apple prostřednictvím telefonické podpory (call centrum).

279 Vzhledem k popisu služby AppleCare poskytnutému Irskem a společnostmi ASI a AOE, na který Komise odkazuje v napadeném rozhodnutí, je třeba mít za to, že se jedná o službu poprodejní podpory pro uživatele produktů značky Apple, která zahrnuje zejména opravu nebo výměnu vadných produktů. Povaha této služby podpory poskytované irskou pobočkou je tedy spíše pomocná pro realizaci samotné záruky, za kterou nese odpovědnost společnost ASI. Kromě toho taková služba poprodejní podpory nesouvisí s koncepcí, vývojem, výrobou nebo prodejem samotných produktů.

280 I kdyby však kvalita této služby podpory měla významný dopad na vnímání značky nebo mohla vést ke zdokonalení produktů, nemohl by výkon těchto činností irskou pobočkou společnosti ASI nutně znamenat přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple. Služby podpory poskytované po prodeji jsou totiž často zadávány externě, aniž je nezbytné přiřadit dotčenému externímu poskytovateli duševní vlastnictví dané společnosti.

281 Zatřetí z analýzy činností irské pobočky společnosti ASI, včetně funkcí, které podle Komise odůvodňovaly přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple této pobočce, vyplývá, že tyto činnosti představují rutinní funkce vykonávané podle pokynů vydaných vedoucími pracovníky usazenými ve Spojených státech, které nepřinášejí výrazným způsobem přidanou hodnotu činnostem společnosti ASI posuzovaným jako celek. V této souvislosti je třeba poznamenat, že zejména v ad hoc zprávách předložených společností Apple Inc. a Irskem byla provedena podrobná analýza činností pobočky společnosti ASI. Tyto dvě zprávy dospěly k závěru o rutinní povaze těchto činností a charakterizovaly je jako činnosti nákupu, prodeje a distribuce s omezeným rizikem. Ačkoli Komise tuto posledně uvedenou kvalifikaci zpochybňuje, nevyvrátila jako takový popis těchto činností a funkcí poskytnutý Irskem a společností Apple Inc.

282 Začtvrté Komise tvrdila, že tyto činnosti a funkce vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI vyžadovaly přístup ke značce Apple. I kdyby činnosti irské pobočky společnosti ASI měly dopad na pověst a vážnost značky Apple a jejich výkon dokonce vyžadoval užívání duševního vlastnictví skupiny Apple, tento přístup a toto užívání značky pobočkou by bylo možné zajistit zvláštními licencemi pro potřeby uvedené pobočky, aniž by bylo nezbytné přiřadit všechny licence tohoto duševního vlastnictví. Komise proto svými argumenty neprokázala, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, které drží společnost ASI, měly být přiřazeny pobočce této společnosti.

283 V návaznosti na analýzu funkcí a činností vykonávaných irskou pobočkou společnosti ASI, které Komise označila za činnosti odůvodňující přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, jež drží společnost ASI, uvedené pobočce, je třeba dospět k závěru, že se jedná o pomocné činnosti pro provádění politik a strategií navržených a přijatých mimo tuto pobočku, zejména v oblasti výzkumu, vývoje a marketingu produktů značky Apple.

284 Za těchto okolností je třeba učinit závěr, stejně jako Irsko a společnosti ASI a AOE, že Komise měla nesprávně za to, že funkce a činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI odůvodňují přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple této pobočce stejně jako příjmů plynoucích z těchto licencí.

b) K činnostem irské pobočky společnosti AOE

285 Jak bylo uvedeno v bodě 10 výše, irská pobočka společnosti AOE je odpovědná za výrobu a montáž stolních počítačů iMac, notebooků MacBook a dalších doplňků pro počítače. Tyto činnosti jsou vykonávány v Irsku. Tato pobočka dodává své produkty spřízněným partnerům v rámci skupiny Apple.

286 Pokud jde o irskou pobočku společnosti AOE, v bodě 301 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že tato pobočka rozvíjela specifické postupy a odborné znalosti v oblasti výroby a vykonávala činnosti v oblasti zajištění a kontroly kvality, které jsou nutné pro zachování hodnoty značky Apple.

287 Komise dále v bodech 301 a 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že náklady, na něž se vztahuje dohoda o rozdělení nákladů, spojené s touto pobočkou, byly zohledněny v rámci daňového rozhodnutí z roku 1991 a že v daňovém rozhodnutí z roku 2007 bylo stanoveno procento ve výši [důvěrné] z jejího obratu jako návratnost z duševního vlastnictví. Na základě těchto faktorů Komise vyvodila, že irské orgány měly dospět k závěru, že irská pobočka společnosti AEO se podílela na vývoji duševního vlastnictví nebo na správě a kontrole licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple.

288 Zaprvé úvahy vyjádřené v bodech 259 až 272 výše jsou rovněž použitelné na irskou pobočku společnosti AOE, jelikož Komise ve vztahu k irským pobočkám společností ASI a AOE uplatňuje bez rozdílu své argumenty týkající se činností kontroly kvality, správy zařízení výzkumu a vývoje a řízení podnikových rizik.

289 Zadruhé, pokud jde konkrétně o specifické postupy a odborné znalosti v oblasti výroby, účastníci řízení nepopírají, že tyto činnosti skutečně vykonávala irská pobočka společnosti AOE. Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE však zpochybňují důsledky, které z toho Komise vyvozuje.

290 V této souvislosti je třeba poznamenat, že se jedná o specifické postupy a odborné znalosti, které vypracovala samotná irská pobočka společnosti AOE v rámci svých výrobních činností. I kdyby se tak na tyto postupy a znalosti mohla vztahovat ochrana z určitých práv duševního vlastnictví, jedná se o oblast rozsahem omezenou, která je specifická pro činnosti této irské pobočky. To tedy neodůvodňuje přiřazení všech licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple této pobočce.

291 Zatřetí, jak tvrdí Irsko a společnosti ASI a AOE a jak uznává i Komise, sporná daňová rozhodnutí zohlednila přínos irské pobočky společnosti AOE k duševnímu vlastnictví skupiny Apple.

292 Na jedné straně v daňovém rozhodnutí z roku 1991, jak uvádí Komise v bodě 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí, byl příspěvek irské pobočky společnosti AOE na náklady spojené s dohodou o rozdělení nákladů zahrnut mezi provozní náklady, z nichž byl vypočten zdanitelný zisk společnosti AOE. Část zdanitelného zisku společnosti AOE se tudíž měla vypočítat s přihlédnutím k části duševního vlastnictví skupiny Apple. Komise však nepředložila žádný důkaz na podporu svého tvrzení vyjádřeného v bodě 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého v důsledku toho, že část nákladů souvisejících s duševním vlastnictvím skupiny Apple byla zohledněna pro účely výpočtu zdanitelného zisku společnosti AOE, měly irské orgány přiřadit všechny licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple irské pobočce společnosti AOE.

293 Na straně druhé v daňovém rozhodnutí z roku 2007 byla výslovně uznána existence duševního vlastnictví specifického pro výrobní činnosti irské pobočky společnosti AOE a odpovídající odměna, a to tak, že do vzorce pro výpočet zdanitelného zisku společnosti AOE byla zahrnuta návratnost z duševního vlastnictví vytvořeného touto pobočkou. V této souvislosti Komise nepředložila žádný důkaz na podporu svého tvrzení vyjádřeného v bodě 303 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle něhož se v důsledku této odměny vztahující se na duševní vlastnictví vytvořené irskou pobočkou společnosti AOE tato pobočka podílela na vývoji, správě anebo kontrole licencí vztahujících se na celé duševní vlastnictví skupiny Apple. Skutečnost, že irské pobočce společnosti AOE byla přiznána odměna

za duševní vlastnictví specificky vytvořené jako součást výrobních činností této pobočky, však neznamená, že jí měly být rovněž přiřazeny licence týkající se celého duševního vlastnictví skupiny Apple.

294 Komise tudíž nemůže vycházet z pouhého zapojení irské pobočky společnosti AOE při vytváření specifických postupů a rozvoji odborných znalostí v oblasti výroby produktů, za něž je odpovědná, aby dospěla k závěru, že zisky spojené s celým duševním vlastnictvím skupiny Apple měly být přiznány této pobočce.

295 Za těchto okolností je třeba učinit závěr, stejně jako Irsko a společnosti ASI a AOE, že Komise měla nesprávně za to, že činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti AOE odůvodňují přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, jakož i z nich plynoucích příjmů, této pobočce.

c) K činnostem vykonávaným mimo pobočky společností ASI a AOE

296 Jak bylo uvedeno v bodech 37 až 40 výše, hlavní úvahy Komise v napadeném rozhodnutí vychází z teze, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držené společnostmi ASI a AOE měly být přiřazeny jejich irským pobočkám z důvodu, že mimo tyto pobočky společnosti ASI a AOE fyzicky neexistovaly a neměly ani zaměstnance, kteří by mohli zajistit klíčové funkce a správu uvedených licencí, přičemž jejich pobočky jako jediné měly v rámci společností ASI a AOE hmotnou existenci a zaměstnávaly zaměstnance.

297 Je třeba přezkoumat argumenty Irska, jakož i společností ASI a AOE, jejichž cílem bylo zpochybnit tvrzení Komise, podle nichž bylo přijímání strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple v podstatě soustředěno v Cupertinu, přičemž společnosti ASI a AOE prostřednictvím svých řídících orgánů tato rozhodnutí vykonávaly, aniž se jejich irské pobočky na tomto rozhodování aktivně podílely.

1) K přijímání strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple

298 Irsko a společnosti ASI a AOE tvrdí, že „těžiště“ činností skupiny Apple bylo v Cupertinu, a nikoli v Irsku. Všechna strategická rozhodnutí, zejména pokud jde o koncepci a vývoj produktů skupiny Apple, se totiž přijímala v Cupertinu podle celosvětové obchodní strategie vytvořené pro celou skupinu. Tuto centrálně řízenou strategii realizovaly společnosti skupiny, včetně společností ASI a AOE, které jednaly prostřednictvím svých řídících orgánů stejně jako každá jiná společnost podle příslušného práva obchodních společností.

299 V této souvislosti je třeba zejména uvést, že společnosti ASI a AOE předložily v rámci správního řízení a na podporu svých písemných podání v projednávaných žalobách důkazy o centralizované povaze strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple, která přijímají ředitelé v Cupertinu, a poté je postupně vykonávají jednotliví členové skupiny, jako jsou společnosti ASI a AOE. Tyto centralizované postupy se týkají zejména určování cen, rozhodnutí v oblasti účetnictví, financování či peněžních toků a vztahují se na všechny mezinárodní činnosti skupiny Apple, o nichž by se rozhodovalo centrálně pod vedením mateřské společnosti Apple Inc.

300 Pokud jde konkrétně o rozhodnutí v oblasti výzkumu a vývoje, z níž zejména vychází duševní vlastnictví skupiny Apple, společnosti ASI a AOE předložily důkazy, které prokazují, že rozhodnutí týkající se vývoje produktů, které následně měly být uvedeny na trh zejména těmito společnostmi, a rozhodnutí týkající se strategie výzkumu a vývoje, kterou se měly tyto společnosti řídit, byla přijímána a realizována vedoucími pracovníky skupiny se sídlem v Cupertinu. Z těchto důkazů rovněž vyplývá, že strategie uvádění nových produktů na trh, a zejména organizace distribuce na evropských trzích, která probíhá několik měsíců před stanoveným datem uvedení na trh, byly zavedeny na úrovni skupiny Apple zejména vedoucími pracovníky skupiny (Executive Team) pod vedením generálního ředitele skupiny v Cupertinu.

301 Ze spisu navíc vyplývá, že smlouvy s externími výrobci originálních zařízení (Original Equipment Manufacturers nebo OEMs), odpovědnými za výrobu velké části produktů prodávaných společností ASI, byly sjednávány a podepisovány mateřskou společností Apple Inc. a společností ASI prostřednictvím jejich ředitelů, a to buď přímo, nebo na základě zmocnění. Společnosti ASI a AOE rovněž předložily důkazy o sjednávání a podpisu smluv se zákazníky, jako jsou telekomunikační operátoři, kteří zajišťují významnou část maloobchodních prodejů produktů značky Apple, a zejména mobilních telefonů. Z těchto důkazů vyplývá, že uvedená jednání byla vedena řediteli skupiny Apple, a že smlouvy podepisovaly jménem skupiny Apple společnosti Apple Inc. a ASI, prostřednictvím svých ředitelů, a to buď přímo, nebo na základě zmocnění.

302 Vzhledem k tomu, že je tedy prokázáno, že zejména stran oblasti vývoje produktů skupiny Apple, z níž pochází její duševní vlastnictví, byla strategická rozhodnutí přijímána pro celou skupinu Apple v Cupertinu, Komise dospěla nesprávně k závěru, že správa duševního vlastnictví skupiny Apple, jejíž licence byly drženy společnostmi ASI a AOE, byla nutně zajišťována jejich irskými pobočkami.

2) K přijímání rozhodnutí společnostmi ASI a AOE

303 Pokud jde o schopnost společností ASI a AOE přijímat rozhodnutí ovlivňující jejich základní činnosti prostřednictvím jejich řídících orgánů, je třeba uvést, že sama Komise vzala na vědomí existenci správních rad a jejich pravidelných zasedání během relevantního období a v tabulkách č. 4 a 5 napadeného rozhodnutí předložila výňatky ze zápisů z uvedených zasedání, které potvrzují tyto skutečnosti.

304 Skutečnost, že zápisy ze zasedání správních rad neuvádí podrobnosti o rozhodnutích týkajících se správy licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, o dohodě o rozdělení nákladů a o důležitých obchodních rozhodnutích přitom nemůže vyloučit existenci samotných rozhodnutí.

305 Stručný charakter výňatků ze zápisů předložených Komisí v tabulkách č. 4 a 5 napadeného rozhodnutí je dostatečný k pochopení toho, jak byla taková klíčová rozhodnutí společnosti přijímána a zanášena do zápisů ze zasedání příslušných správních rad během každého účetního období, jako je například schválení roční účetní závěrky.

306 Usnesení správních rad zanesená v těchto zápisech se tak týkala pravidelně (a několikrát v průběhu roku) zejména vyplácení dividend, schvalování zpráv ředitelů, jakož i jejich jmenování a odstoupení. Kromě toho se tato usnesení příležitostně týkala i zakládání dceřiných společností a udělování plných mocí zmocňujících některé ředitele k provádění různých činností, jako je správa bankovních účtů, vztahy s vládami a veřejnými orgány, audity, pojištění, nájem, nákup a prodej aktiv, příjem zboží a obchodní smlouvy. Z těchto zápisů dále vyplývá, že ve prospěch jednotlivých členů představenstva byly přeneseny velmi široké řídící pravomoci.

307 Kromě toho, pokud jde o dohodu o rozdělení nákladů, z informací poskytnutých společnostmi ASI a AOE vyplývá, že během relevantního období podepsali členové správních rad v Cupertinu různé verze této dohody.

308 Dále podle podrobných informací poskytnutých společnostmi ASI a AOE byl v případě jak společnosti ASI, tak společnosti AOE pouze jeden ředitel z celkového počtu čtrnácti (ASI) či osmi (AOE) ředitelů, kteří byli členy správních rad společností ASI a AOE, usazen v Irsku pro každé účetní období během účinnosti sporných daňových rozhodnutí.

309 Komise se tudíž dopustila pochybení, když měla za to, že společnosti ASI a AOE prostřednictvím svých řídících orgánů, zejména svých správních rad, nejsou schopny vykonávat základní činnosti dotčených společností tak, že případně přenesou své pravomoci na jednotlivé vedoucí pracovníky bez využití zaměstnanců irských poboček.

d) Závěry o činnostech vykonávaných v rámci skupiny Apple

310 Z výše uvedených úvah vyplývá, že v projednávaném případě se Komisi nepodařilo prokázat, že vzhledem k činnostem skutečně vykonávaným irskými pobočkami společností ASI a AOE a ke strategickým rozhodnutím přijímaným a prováděným mimo tyto pobočky, měly být uvedeným irským pobočkám přiřazeny licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple pro účely určení ročních zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku.

311 Za těchto okolností je třeba vyhovět výtkám vzneseným Irskem v rámci prvního žalobního důvodu ve věci T-778/16 a společnostmi ASI a AOE v rámci třetího a čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-892/16 proti skutkovým posouzením Komise týkajícím se činností vykonávaných irskými pobočkami společností ASI a AOE a činností vykonávaných mimo uvedené pobočky.

4. Závěr o posouzení Komise týkajícím se existence selektivního zvýhodnění na základě jejích hlavních úvah

312 Vzhledem ke zjištěním uvedeným v bodě 249 výše, podle nichž Komise nesprávně posoudila obvyklé zdanění podle irského daňového práva uplatněného v projednávané věci, jakož i zjištěním uvedeným v bodě 310 výše, podle nichž Komise nesprávně posoudila činnosti vykonávané v rámci skupiny Apple, je třeba vyhovět žalobním důvodům vycházejícím ze skutečnosti, že se Komisi v rámci jejích hlavních úvah nepodařilo prokázat, že irské daňové orgány přijetím sporných daňových rozhodnutí poskytly společnostem ASI a AOE zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

313 Není tedy nezbytné zkoumat žalobní důvody, které směřují ke zpochybnění posouzení Komise o selektivitě dotčených opatření a nedostatku jejich odůvodnění, obsažených v jejích hlavních úvahách.

314 Následně je tedy třeba přezkoumat žalobní důvody uplatněné Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE, které zpochybňují posouzení Komise obsažená v napadeném rozhodnutí v rámci podpůrných a alternativních úvah.

E. K žalobním důvodům zpochybňujícím posouzení Komise v rámci jejích podpůrných úvah (čtvrtý žalobní důvod ve věci T-778/16 a osmý žalobní důvod ve věci T-892/16)

315 V rámci podpůrných úvah v napadeném rozhodnutí (body 325 až 360 odůvodnění) Komise tvrdila, že i kdyby irské daňové orgány právem souhlasily s tím, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, držené společnostmi ASI a AOE, neměly být přiřazeny jejich irským pobočkám, metody přiřazení zisků schválené ve sporných daňových rozhodnutích by přesto vedly k výsledku, který se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek z důvodu, že tyto metody podhodnotily roční zdanitelný zisk společností ASI a AOE v Irsku.

316 Konkrétně, zejména v bodech 328 až 330 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že metody přiřazení zisků schválené ve sporných daňových rozhodnutích představují jednostranné metody přiřazení zisků, které se podobají transakční metodě čistého obchodního rozpětí (dále jen „TNMM“), jak je stanovena v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování.

317 Podle Komise však metody přiřazení zisků schválené spornými daňovými rozhodnutími obsahovaly chyby, které vycházely zaprvé z výběru irských poboček společností ASI a AOE jako ústředního bodu nebo „testované strany“ při použití jednostranných metod přiřazení zisků (body 328 až 333 odůvodnění napadeného rozhodnutí), zadruhé z výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisku (body 334 až 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a zatřetí z důvodu odsouhlasených úrovní návratnosti (body 346 až 359 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Každá z těchto chyb vedla

podle Komise ke snížení daňového zatížení těchto společností v Irsku ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a vyjednané za obvyklých tržních podmínek (bod 360 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

318 Je tak třeba konstatovat, že všechna posouzení Komise v rámci jejích podpůrných úvah mají za cíl prokázat existenci zvýhodnění, které bylo poskytnuto společnostem ASI a AOE v důsledku toho, že metody přiřazení zisků, potvrzené spornými daňovými rozhodnutími, nevedly k určení zisků za obvyklých tržních podmínek.

319 V této souvislosti je třeba uvést, že pouhé nedodržení metodologických požadavků, zejména v rámci pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování, nestačí k vyvození závěru, že vypočítaný zisk není spolehlivým odhadem výsledku trhu, natož pak k vyvození závěru, že vypočítaný zisk je nižší než zisk, kterého by bylo dosaženo při správném použití metody stanovení převodních cen. Pouhé zjištění metodologického pochybení tak samo o sobě nestačí k prokázání, že sporná daňová opatření zvýhodnila příjemce těchto opatření. Komise totiž ještě musí prokázat, že zjištěná metodologická pochybení vedla ke snížení zdanitelného zisku, a tedy daňového zatížení těchto příjemců, ve srovnání se zatížením, které by příjemci nesli na základě obvyklých pravidel zdanění dle vnitrostátního práva v případě, že by dotčená daňová opatření nebyla přijata.

320 Ve světle výše uvedených úvah je třeba analyzovat argumenty předložené Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE proti posouzením Komise shrnutým v bodech 315 až 317 výše.

321 Irsko a společnosti ASI a AOE uvádějí nejprve výtky proti posouzením Komise ohledně použití transakční metody čistého obchodního rozpětí a skutečnosti, že Komise vycházela z nástrojů vypracovaných v rámci OECD. Dále Irsko a společnosti ASI a AOE popírají tři metodologické chyby, na které konkrétně upozorňuje Komise, a sice chybu vyplývající z výběru irských poboček společností ASI a AOE jako „testované strany“ při použití metod přiřazení zisků, chybu vyplývající z výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků a chybu vyplývající z úrovní návratnosti odsouhlasených ve sporných daňových rozhodnutích.

1. K posouzení metod přiřazení zisků schválených ve sporných daňových rozhodnutích se zřetelem na transakční metodu čistého obchodního rozpětí

322 Účastníci řízení se v podstatě neshodují v otázce, do jaké míry mohla Komise pro účely svých podpůrných úvah vycházet ze zásady obvyklých tržních podmínek, jak je stanovena v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování, na něž odkazuje schválený přístup OECD. Konkrétněji se účastníci řízení neshodují v otázce, zda mohla Komise použít transakční metodu čistého obchodního rozpětí, jak je stanovena zejména v uvedených pokynech, za účelem ověření, zda metoda přiřazení zisků schválená ve sporných daňových rozhodnutích vedla ke zdanitelným ziskům společností ASI a AOE, které byly nižší než zdanitelné zisky společností nacházejících se ve srovnatelné situaci.

323 Zaprvé, pokud jde o použití schváleného přístupu OECD, je třeba připomenout úvahy uvedené v bodech 233 až 245 výše. Ačkoli tedy v podstatě nebyl schválený přístup OECD začleněn do irského daňového práva, způsob, jakým irské daňové orgány uplatňují článek 25 TCA 97, se z větší části překrývá s analýzou navrhovanou v rámci schváleného přístupu OECD. Na jedné straně totiž uplatňování článku 25 TCA 97, jak je popsáno Irskem v jeho žalobě a jak bylo potvrzeno na jednání, vyžaduje nejprve analýzu vykonávaných činností, používaných aktiv a rizik, která nesou pobočky, což v podstatě odpovídá prvnímu kroku analýzy navrhované v rámci schváleného přístupu OECD. Na druhé straně, pokud jde o druhý krok této analýzy, je třeba připomenout, že schválený přístup OECD odkazuje na pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování. V této souvislosti ani Irsko ani společnosti ASI a AOE nepopřely tvrzení Komise uvedené zejména v bodě 265 odůvodnění napadeného

rozhodnutí, podle něhož se metody přiřazení zisků potvrzené ve sporných daňových rozhodnutích podobaly jednostranným metodám stanovení převodních cen uvedeným v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování, jako je například transakční metoda čistého obchodního rozpětí.

324 Zadruhé je třeba uvést, že Irsko a Apple Inc. předložily v rámci správního řízení ad hoc zprávy vypracované jejich daňovými poradci, které se zakládaly právě na transakční metodě čistého obchodního rozpětí za účelem prokázání, že zdanitelné zisky společností ASI a AOE v Irsku, které byly skutečně přiznány v Irsku na základě sporných daňových rozhodnutí, byly v rozpětí obvyklých tržních podmínek. Irsko ani společnosti ASI a AOE tedy nemohou Komisi vytýkat, že vycházela v rámci svých podpůrných úvah ze schváleného přístupu OECD a použila transakční metodu čistého obchodního rozpětí, když se ho samy dovolávaly v rámci správního řízení.

325 S ohledem na výše uvedené je třeba zamítnout výtky proti tomu, že Komise použila transakční metodu čistého obchodního rozpětí, jak je stanovena zejména v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování, aby ověřila, zda metoda přiřazení zisků schválená ve sporných daňových rozhodnutích vedla ke snížení daňového zatížení společností ASI a AOE.

326 Za těchto okolností bude třeba dále přezkoumat argumenty Irska a společností ASI a AOE týkající se použití transakční metody čistého obchodního rozpětí Komisí v rámci jejích podpůrných úvah, aby bylo možné posoudit, zda se Komisi podařilo prokázat, že sporná daňová rozhodnutí poskytla zvýhodnění společnostem ASI a AOE.

327 V této souvislosti se účastníci řízení neshodují na zjištěních Komise týkajících se tří chyb v metodě přiřazení zisků schválené ve sporných daňových rozhodnutích, vyplývajících zaprvé z výběru poboček jako testované strany, zadruhé z výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků a zatřetí z odsouhlasených úrovní návratnosti.

2. K výběru irských poboček společností ASI a AOE jako „testované strany“ při použití metod přiřazení zisků

328 Je třeba připomenout, že v bodech 328 až 333 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že i za předpokladu, že by licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple byly řádně přiřazeny hlavním ústředím společností ASI a AOE, tato ústředí nemohla vykonávat složité činnosti bez zaměstnanců a fyzické existence. Naproti tomu irské pobočky podle Komise vykonávaly činnosti související s duševním vlastnictvím, které byly zásadní pro vytváření povědomí o značce a uznání značky v regionu EMEIA. Komise z toho vyvodila, že irské pobočky společností ASI a AOE byly nesprávně vybrány jako testované strany.

329 V této souvislosti je třeba uvést, že transakční metoda čistého obchodního rozpětí představuje jednostrannou metodu stanovení převodních cen. Spočívá v tom, že se z vhodně zvoleného základu určí čistý zisk, kterého dosahuje daňový poplatník, „testovaná strana“, na základě kontrolované transakce anebo kontrolovaných transakcí, které jsou úzce propojené nebo trvající. Za účelem určení tohoto vhodného základu je třeba zvolit ukazatel úrovně zisků, jako jsou náklady, prodeje anebo aktiva. Ukazatel čistého zisku, který daňový poplatník získal na základě kontrolované transakce, musí být určen s odkazem na ukazatel čistého zisku, který by získal tentýž daňový poplatník anebo nezávislý podnik na základě srovnatelných nekontrolovaných transakcí. Transakční metoda čistého obchodního rozpětí tedy vyžaduje identifikaci strany transakce, pro kterou se testuje ukazatel. Jedná se tedy o „testovanou stranu“.

330 Navíc podle pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010, na něž odkazuje Komise zejména v bodech 94 a 255 odůvodnění napadeného rozhodnutí jako na užitečný návod, z něhož vychází rovněž ad hoc zprávy předložené Irskem a společností Apple Inc., musí být výběr testované strany v souladu s funkční analýzou transakce. Kromě toho je uvedeno, že obecně je testovanou

stranou ta strana, u níž lze metodu stanovení převodních cen uplatnit co nejspolehlivěji a u níž lze nalézt nejspolehlivější srovnatelné údaje. Nejčastěji to bude ta strana, u níž je funkční analýza nejméně složitá.

331 Zaprvé je třeba zdůraznit, že Komise se v napadeném rozhodnutí, zejména v jeho bodě 333 odůvodnění, omezila na tvrzení, že pochybení při určení testovaného subjektu vedlo ke snížení zdanitelného zisku společností ASI a AOE.

332 Jak však bylo uvedeno v bodě 319 výše, pouhé nedodržení metodologických požadavků při použití metody přiřazení zisků nestačí k přijetí závěru, že vypočítaný zisk není spolehlivým odhadem výsledku trhu, natož pak k přijetí závěru, že vypočítaný zisk je nižší než zisk, kterého by bylo dosaženo při správném použití metody stanovení převodních cen.

333 Pouhé zjištění Komise, že došlo k metodologickému pochybení při výběru testované strany v rámci uplatnění metod přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE, potvrzených ve sporných daňových rozhodnutích, i kdyby bylo prokázáno, tak nestačí samo o sobě k prokázání toho, že uvedená daňová rozhodnutí poskytla společnostem ASI a AOE zvýhodnění. Komise by totiž ještě musela prokázat, že toto pochybení vedlo ke snížení zdanitelného zisku těchto dvou společností, které by nezískaly, kdyby tato rozhodnutí nebyla vydána. V projednávaném případě však Komise nepředložila důkazy, které by prokazovaly, že výběr irských poboček společností ASI a AOE jako testovaných stran vedl ke snížení zdanitelného zisku těchto společností.

334 Zadruhé je třeba v každém případě uvést, že v rámci transakční metody čistého obchodního rozpětí je nezbytné nejprve vybrat testovanou stranu, zejména v závislosti na činnostech, které vykonává, aby bylo možné následně vypočítat odměnu za transakci související s těmito činnostmi. Skutečnost, že obvykle je vybrána strana, která vykonává nejméně složité činnosti, nepředjímá činnosti skutečně vykonávané touto stranou ani určení odměny za tyto činnosti.

335 Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování totiž nepředepisují, kterou stranu transakce vybrat, ale doporučují vybrat podnik, u něhož lze nalézt spolehlivé údaje o transakcích, jež lze nejblíže porovnat. Pokyny dále upřesňují, že to často znamená vybrat přidružený podnik, který je nejméně složitým subjektem z podniků dotčených transakcí a nemá hodnotná nehmotná aktiva anebo jedinečná aktiva. Z toho vyplývá, že uvedené pokyny nutně nevyžadují, aby byl vybrán nejméně složitý subjekt, ale pouze doporučují zvolit subjekt, o němž existuje nejvíce spolehlivých údajů.

336 Pokud tedy byly správně určeny činnosti testované strany a správně vypočtena odměna za tyto činnosti, skutečnost, zda byla vybrána jako testovaná strana jedna, anebo druhá strana, je irelevantní.

337 Zatřetí je třeba připomenout, že Komise své podpůrné úvahy založila na předpokladu, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple byly řádně přiřazeny hlavním ústředím společností ASI a AOE.

338 V této souvislosti je třeba uvést, že jak správně zdůrazňují Irsko a společnosti ASI a AOE, duševní vlastnictví představuje klíčové aktivum pro podnik, jakým je skupina Apple, jejíž hospodářský model se zakládá především na technologických inovacích. Toto duševní vlastnictví tedy lze v projednávaném případě považovat za jedinečné aktivum ve vztahu k pokynům OECD pro vnitropodnikové oceňování.

339 Jak přitom vyplývá ze schváleného přístupu OECD, v případě takového podniku, jako je skupina Apple, pouhá skutečnost, že jedna ze stran je držitelem práv duševního vlastnictví, v zásadě znamená, že ve vztahu k tomuto nehmotnému aktivu vykonává významné personální činnosti, jako je aktivní přijímání rozhodnutí o zavedení programu vývoje směřujícího k vytvoření tohoto duševního vlastnictví a jeho aktivní řízení. Přiřazení duševního vlastnictví části podniku tedy lze považovat za nepřímý důkaz toho, že tato část podniku vykonává složité činnosti.

340 Z toho vyplývá, že Komise nemůže ve svých podpůrných úvahách tvrdit, že duševní vlastnictví skupiny Apple bylo řádně přiřazeno ústředím společností ASI a AOE, a zároveň, že ve vztahu k tomuto duševnímu vlastnictví vykonávaly ty nejsložitější činnosti irské pobočky těchto dvou společností, aniž by předložila jakýkoliv důkaz o tom, že uvedené pobočky skutečně vykonávaly tyto složité činnosti.

341 Naopak, jak bylo uvedeno v bodech 281 a 290 výše, Komisi se v projednávaném případě nepodařilo prokázat, že tyto pobočky skutečně vykonávaly činnosti a přijímaly rozhodnutí, které byly určující pro duševní vlastnictví skupiny Apple, zejména pokud jde o její koncepci, vytváření a rozvoj.

342 Začtvrté je třeba poznamenat, že sporná daňová rozhodnutí se zakládají na popisech činností irských poboček společností ASI a AOE, uvedených v žádostech zaslaných skupinou Apple irským daňovým orgánům. Jak vyplývá z bodů 54 až 57 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tyto činnosti spočívají v případě pobočky společnosti ASI v nákupu, prodeji a distribuci produktů značky Apple spřízněným stranám a třetím zákazníkům v regionu EMEIA a v případě pobočky společnosti AOE ve výrobě a montáži specializované řady počítačových produktů v Irsku.

343 Je však třeba zdůraznit, že tyto činnosti lze na první pohled považovat za snadno identifikovatelné a nijak zvlášť složité. V každém případě nepředstavují činnosti jedinečné a osobité povahy, pro něž lze jen obtížně nalézt srovnatelné údaje. Jde naopak o běžné a relativně standardní činnosti v obchodních vztazích mezi podniky.

344 Je pravda, že informace o činnostech, aktivech a rizicích irských poboček společností ASI a AOE, které skupina Apple poskytla irským daňovým orgánům před přijetím sporných daňových rozhodnutí, byly velmi stručné. Sporná daňová rozhodnutí byla totiž přijata poté, co daňoví poradci skupiny Apple zaslali irským daňovým orgánům několik souhrnných dopisů, v nichž stručně popsali činnosti poboček společností ASI a AOE, a navrhli metodiku pro výpočet zdanitelných zisků těchto dvou společností v Irsku. Obsah této komunikace je dost nejasný a vyplývá z něho, že diskuse mezi irskými daňovými orgány a daňovými poradci skupiny Apple, které proběhly na dvou schůzkách, byly rozhodující pro určení zdanitelného zisku těchto společností, aniž byla doložena objektivní a podrobná analýza činností poboček a jejich vyhodnocení.

345 Na rozdíl od ad hoc zpráv předložených Irskem a společností Apple Inc. dodatečně ve správním řízení nebyla irským daňovým orgánům před přijetím sporných daňových rozhodnutí předložena žádná zpráva o přiřazení zisků ani žádné doplňující informace.

346 Kromě toho, jak bylo potvrzeno na jednání, informace o činnostech irských poboček společností ASI a AOE, předložené před vydáním daňového rozhodnutí z roku 1991, nebyly před vydáním daňového rozhodnutí z roku 2007 významně doplněny a nebyly ani následně aktualizovány.

347 Tento nedostatek důkazních prostředků předložených irským daňovým orgánům o činnostech skutečně vykonávaných irskými pobočkami a chybějící vyhodnocení těchto činností za účelem určení zisku přičitatelného těmto pobočkám lze považovat za metodologický nedostatek při použití článku 25 TCA 97, který od samého počátku vyžaduje analýzu vykonávaných činností, používaných aktiv a rizik, která nesou pobočky.

348 Nicméně jakkoli politováníhodný je tento nedostatek, Komise se v rámci svého přezkumu státních podpor podle článku 107 SFEU nemůže omezit na tvrzení, že výběr irských poboček společností ASI a AOE jako testovaných stran při použití metody přiřazení zisků byl nesprávný, aniž by prokázala, že činnosti skutečně vykonávané těmito pobočkami představovaly zvláště složité, jedinečné nebo obtížně rozlišitelné činnosti, takže srovnatelné údaje při takové jednostranné metodě přiřazení zisků nebylo možné určit anebo nebyly spolehlivé, a že proto výsledné přiřazení zisků bylo nepochybně nesprávné.

349 Dále každopádně, i kdyby byla taková chyba v metodě přiřazení zisků prokázána, jak bylo uvedeno v bodech 319 a 332 výše, Komise musí prokázat, že sporné přiřazení zisků vedlo ke snížení daňového zatížení dotčených společností ve srovnání s daňovým zatížením, které by musely nést v případě, že by sporná daňová rozhodnutí nebyla přijata, takže skutečně došlo k poskytnutí zvýhodnění.

350 Komise však v rámci svých podpůrných úvah nepředložila žádný důkaz, který by prokázal, že takový metodologický nedostatek vyplývající z nedostatku informací předložených irským daňovým orgánům, vedl ke snížení základu daně společností ASI a AOE v důsledku použití sporných daňových rozhodnutí.

351 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba vyhovět výtkám Irska a společností ASI a AOE proti zjištěním Komise týkajícím se nesprávného výběru irských poboček společností ASI a AOE jako testovaných stran při použití metod přiřazení zisků, na nichž jsou založena sporná daňová rozhodnutí.

3. K výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků

352 Na úvod je třeba připomenout, že ve sporných daňových rozhodnutích (viz body 12 až 21 výše) byly zdanitelné zisky irských poboček vypočítány jako marže k provozním nákladům.

353 V bodech 334 až 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že i kdyby irské pobočky mohly být považovány za testované strany pro účely jednostranné metody přiřazení zisků, výběr provozních nákladů uvedených poboček jako ukazatele úrovně zisků byl nesprávný. Podle Komise musí ukazatel úrovně zisků v rámci jednostranné metody přiřazení zisků odrážet činnosti vykonávané testovanou stranou, čemuž v projednávaném případě nebylo. Komise totiž tvrdila, že prodeje společnosti ASI, a nikoli provozní náklady její irské pobočky, lépe odrážely vykonávané činnosti a rizika nesená irskou pobočkou, a tedy její přínos k obratu společnosti ASI.

354 Komise proto (bod 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí) dospěla k závěru, že v důsledku použití provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků v rámci metody přiřazení zisků potvrzené ve sporných daňových rozhodnutích neodrážejí zdanitelné zisky společností ASI a AOE v Irsku spolehlivý odhad výsledku založeného na trhu v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Z toho důvodu, podle názoru Komise, irské daňové orgány poskytly selektivní zvýhodnění společnostem ASI a AOE ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odrážel ceny určované na trhu a vyjednané za obvyklých tržních podmínek.

a) K výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků irské pobočky společnosti ASI

355 Konkrétně v případě irské pobočky společnosti ASI (bod 336 odůvodnění napadeného rozhodnutí), měla Komise za to, že není vhodné vycházet z provozních nákladů, které se „obvykle“ uvádějí pro analýzu zisků nízkorizikových distributorů. Komise tvrdila, že irská pobočka společnosti ASI není takovým distributorem, jelikož tato pobočka nesla rizika spojená s obratem, zárukami a externími dodavateli.

356 Na úvod je třeba uvést, že Komise pro takové tvrzení neuvedla konkrétní zdroj, z něhož vycházela. Dále použití výrazu „obvykle“ naznačuje, že nevyloučila použití provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků v určitých situacích.

357 Kromě toho, že tvrzení Komise postrádá přesnost, je třeba uvést, že takové tvrzení není ani v souladu s pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování, z nichž Komise vycházela v rámci svých podpůrných úvah, jak správně namítají Irsko i společnosti ASI a AOE. Z bodu 2.87 těchto pokynů totiž vyplývá, že ukazatel úrovně zisků se musí zaměřovat na hodnotu činností testované strany s ohledem na její aktiva a rizika. Podle těchto pokynů proto není výběr ukazatele úrovně zisků pro žádný typ činností pevně určený, pokud tento ukazatel odráží hodnotu daných činností.

358 V každém případě je třeba přezkoumat, zda se Komisi podařilo prokázat, že výběr provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků nebyl v projednávaném případě vhodný, a zda Komise, jelikož je třeba zohlednit rizika, která nesou pobočky, správně dospěla k závěru, že irská pobočka společnosti ASI nesla rizika spojená s obratem, zárukami a externími dodavateli.

1) K vhodnému ukazateli úrovně zisků

359 V bodech 340 a 341 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že výběr provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků nebyl vhodný, jelikož uvedený výběr neodráží přiměřeným způsobem rizika, která nesla, a činnosti, které vykonávala irská pobočka společnosti ASI, a že vhodnějším ukazatelem by byly prodeje. Komise tvrdila, že ze stejných důvodů není Berryho koeficient uvedený v ad hoc zprávách, které předložilo Irsko a společnost Apple Inc., vhodný k určení odměny za činnosti vykonávané touto pobočkou, jež by byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

360 Zaprvé je třeba uvést, že Komise v podstatě zakládá svá tvrzení na názoru, že je třeba mít za to, že irská pobočka společnosti ASI nesla rizika a vykonávala činnosti související s činnostmi společnosti ASI, jelikož tak společnost ASI nemohla činit sama, protože neměla žádné zaměstnance a fyzicky neexistovala.

361 V této souvislosti je třeba připomenout úvahy vysvětlené v rámci přezkumu hlavních úvah v bodě 259 výše, podle nichž není přiřazení činností, a tedy přiřazení zisků pobočce na základě „vyloučení“, v souladu s irským právem ani schváleným přístupem OECD, jelikož taková analýza neumožňuje prokázat, že tyto činnosti byly skutečně vykonávány irskými pobočkami.

362 Tedy aby Komise prokázala, že výběr provozních nákladů irské pobočky společnosti ASI jako ukazatele úrovně jejích zisků byl nesprávný, nemohla Komise přiřadit činnosti vykonávané společností ASI ani rizika, které tato společnost nesla, její irské pobočce, aniž by prokázala, že tato pobočka tyto činnosti skutečně vykonávala a nesla tato rizika.

363 Zadruhé je třeba uvést, že v bodě 342 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise sama odkazuje na bod 2.87 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování. Jak však bylo uvedeno v bodě 357 výše, tyto pokyny stanoví, že jak prodeje, tak provozní náklady mohou být vhodným ukazatelem úrovně zisků.

364 Konkrétně bod 2.87 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování stanoví, že výběr ukazatele úrovně zisků musí být relevantní pro účely prokázání hodnoty činností testované strany v rámci zkoumané transakce a s ohledem na její aktiva a rizika.

365 Avšak vzhledem k tomu, že Komise tím, že v bodech 337 a 338 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že použití provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků neodráží rizika spojená s obratem, zárukami a produkty, s nimiž manipulují externí dodavatelé, a že vhodnějším ukazatelem úrovně zisků by byl údaj o prodeji, neodpovídá na otázku, zda provozní náklady přiměřeným způsobem odrážejí hodnotu, kterou přináší irská pobočka společnosti ASI s ohledem na její činnosti, aktiva a rizika, která tato pobočka nese. Komise totiž pouze uvádí, že prodeje realizované společností ASI byly vhodným ukazatelem úrovně zisků, aniž prokazuje, proč v projednávaném případě nemohly provozní náklady její pobočky odrážet hodnotu, kterou tato pobočka přispěla k činnostem společnosti prostřednictvím vykonávaných činností, rizik a aktiv, za něž v rámci uvedené společnosti skutečně odpovídala.

366 Zatřetí, pokud jde o Berryho koeficient, je třeba připomenout, že tento koeficient byl použit v rámci ad hoc zpráv, které předložily Irsko a společnost Apple Inc., jako ukazatel úrovně zisků s cílem dodatečně prokázat, že zisky přiřazené společnostem ASI a AOE na základě sporných daňových rozhodnutí byly v rozpětí obvyklých tržních podmínek.

367 V bodě 340 odůvodnění napadeného rozhodnutí však Komise odmítla použití tohoto koeficientu jako finančního poměru pro odhad odměny odpovídající obvyklým tržním podmínkám v projednávaném případě. Komise uvedla, že situace, v nichž je možné podle pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování použít Berryho koeficient, neodpovídají situaci irské pobočky společnosti ASI.

368 V této souvislosti je třeba poznamenat, že v bodě 2.101 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování, na něž odkazuje Komise v bodě 342 odůvodnění napadeného rozhodnutí, se uvádí, že k tomu, aby byl Berryho koeficient vhodný pro testování odměny za kontrolovanou transakci, je třeba, aby zaprvé hodnota činností vykonávaných v kontrolované transakci byla přímo úměrná provozním nákladům, zadruhé hodnota činností vykonávaných v kontrolované transakci nebyla výrazně ovlivněna hodnotou distribuovaných produktů, jinými slovy, nebyla přímo úměrná obratu, a zatřetí daňový poplatník nevykonával v kontrolovaných transakcích jiné významné činnosti (například výrobní), které by měly být odměněny na základě jiné metody anebo jiného finančního ukazatele.

369 Nejprve je třeba uvést, že Komise v napadeném rozhodnutí netvrdila, že hodnota provozních nákladů zohledněných ve sporných daňových rozhodnutích není přímo úměrná hodnotě činností vykonávaných irskou pobočkou společnosti ASI, jak jsou popsány v bodech 54 a 55 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Je třeba poznamenat, že Komise nepředložila argumenty a důkazy, které by měly prokázat, že nebyly zohledněny všechny náklady, které měly být považovány za provozní náklady, a že nezohlednění těchto nákladů vedlo k selektivnímu zvýhodnění pro společnosti ASI a AOE. Komise se ani nesnažila prokázat, že hodnota připsaná nákladům, které byly zohledněny, byla příliš nízká a že z toho vyplývalo selektivní zvýhodnění. Komise totiž pouze zpochybnila samotnou zásadu zohlednění provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků.

370 Dále je třeba poukázat na to, že neexistuje souvislost mezi provozními náklady irské pobočky společnosti ASI a obratem této společnosti. Toto přerušení vzájemné souvislosti uznala samotná Komise v bodě 337 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

371 Konečně je třeba připomenout úvahy uvedené v bodech 342 a 343 výše, týkající se toho, že činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI nejsou složité a lze je snadno identifikovat. Tato pobočka totiž vykonávala především distribuční činnosti. Nebyla odpovědná za výrobní činnosti ani za jiné složité činnosti související zejména s technologickým vývojem nebo duševním vlastnictvím.

372 Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, jsou proto v případě irské pobočky společnosti ASI splněny podmínky pro použití Berryho koeficientu stanovené v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování.

373 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že se Komisi nepodařilo prokázat, že výběr provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků nebyl pro irskou pobočku společnosti ASI vhodný.

374 V každém případě, i kdyby bylo možné tvrdit, jak uvádí Komise v bodě 336 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že provozní náklady mohou sloužit jako ukazatel úrovně zisků pouze pro „nízkorizikové“ distributory, je třeba přezkoumat, zda irské daňové orgány mohly mít za to, že irská pobočka společnosti ASI nenesla rizika, která jí měla být podle Komise přiřazena.

2) K riziku spojenému s obratem

375 Komise v bodě 337 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že společnost ASI nesla riziko spojené s obratem, a že jelikož její ústředí nemá zaměstnance pro řízení těchto rizik, tak se „mus[elo] předpokládat“, že tato rizika nesla irská pobočka. Komise dodala, že výběr provozních nákladů neodráží toto riziko, což bylo potvrzeno skutečností, že provozní náklady zůstaly během relevantního období relativně stabilní, zatímco obrat se exponenciálně zvýšil.

376 Nejprve je třeba konstatovat, že tvrzení Komise se zakládá na domněnce, jak vyplývá ze samotného znění napadeného rozhodnutí.

377 Dále je třeba uvést, že Komise nebyla schopna v napadeném rozhodnutí vysvětlit, v čem přesně spočívá riziko spojené s obratem.

378 Na dotaz v této souvislosti Komise na jednání uvedla, že se jedná spíše o riziko vytvoření zásob, a sice riziko, že produkty uvedené v soupisu zboží společnosti ASI, jejichž distribuci zajišťuje irská pobočka, se nepodaří prodat.

379 Na podporu svého tvrzení, podle něhož irská pobočka společnosti ASI nesla riziko spojené s případným poklesem prodejů společnosti ASI, se Komise omezila na to, že přiřadila toto riziko na základě vyloučení, které, jak bylo uvedeno v bodech 361 a 362 výše, nepředstavuje platný základ pro toto přiřazení.

380 Kromě toho Komise na jednání odkázala na schéma č. 9 napadeného rozhodnutí (uvedené v bodě 122 odůvodnění napadeného rozhodnutí), které zachycuje tabulku obsaženou v dohodě o rozdělení nákladů týkající se rozdělení rizik mezi společnost Apple Inc. na jedné straně a společnosti ASI a AOE na druhé straně. Jak však bylo uvedeno v bodech 263 až 268 a 271 výše, tato tabulka uvádí seznam rizik, které společnost ASI mohla být povinna nést, ale neprokazuje, že tato rizika společnost ASI skutečně nesla. Tato tabulka se navíc týká společnosti ASI, a nikoli její irské pobočky.

381 Naproti tomu společnosti Apple Inc., ASI a AOE předložily v rámci správního řízení a řízení o projednávané žalobě důkazy, které prokazují, že rámcové dohody s výrobci produktů značky Apple (neboli OEMs) uzavíraly centralizovaným způsobem za celou skupinu Apple ve Spojených státech společnosti Apple Inc. a ASI.

382 Společnosti Apple Inc., ASI a AOE navíc předložily důkazy týkající se jiných rámcových dohod, uzavřených rovněž centralizovaným způsobem za celou skupinu Apple, s hlavními odběrateli produktů značky Apple, a sice s telekomunikačními operátory, zejména v regionu EMEIA.

383 Kromě toho společnosti Apple Inc., ASI a AOE předložily důkazy týkající se mezinárodní cenové politiky u produktů značky Apple, která je centrálně vypracovaná pro celou skupinu Apple.

384 Je třeba uvést, že předložené důkazy prokazují, že irská pobočka společnosti ASI se neúčastnila sjednávání ani podpisu rámcových dohod, ať už se jedná o dohody uzavřené s dodavateli produktů, které distribuuje, a sice dohody s OEMs, anebo o dohody se zákazníky, kterým distribuuje produkty značky Apple, jako jsou telekomunikační operátoři. Ve skutečnosti není tato pobočka v těchto dohodách ani zmíněna.

385 Z předložených důkazů navíc vyplývá, že irská pobočka společnosti ASI neměla rozhodovací pravomoc, pokud jde o nabídku (tj. určení produktů, které se mají vyrábět), poptávku (tj. určení zákazníků, kterým se budou produkty prodávat) nebo ceny, za něž se prodávaly produkty značky Apple, zejména v regionu EMEIA, jelikož tyto důkazy vychází z rámcových dohod.

386 Jak správně tvrdí společnosti ASI a AOE, nelze proto irské pobočce společnosti ASI přiřadit rizika spojená s produkty, které se nepodaří prodat, anebo rizika spojená s poklesem poptávky, jelikož jak nabídka, tak poptávka jsou určovány centralizovaným způsobem mimo uvedenou pobočku.

387 Předložené důkazy potvrzují úlohu irské pobočky společnosti ASI, jak vyplývá z ad hoc zpráv, které předložily Irsko a společnost Apple Inc., podle nichž tato pobočka jako distributor odpovídala za zajištění toku produktů mezi výrobci a zákazníky a za shromažďování a předávání informací na úrovni

skupiny o prognózách nabídky a poptávky v regionu EMEIA, jakož i o stavu zásob. Irská pobočka totiž nebyla považována za subjekt, který nesl hospodářské riziko, které mohlo vyplývat z poklesu obratu společnosti ASI v regionu EMEIA, z důvodu, že vykonávala „monitorovací“ činnosti pro tento region.

388 Konečně, pokud jde o tvrzení uvedené v bodě 337 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle něhož se během relevantního období prodeje společnosti ASI exponenciálně zvýšily, zatímco provozní náklady její irské pobočky zůstaly stabilní, je třeba konstatovat, že tato skutečnost představuje spíše nepřímý důkaz toho, že činnosti vykonávané uvedenou pobočkou měly omezený dopad na celou podnikatelskou činnost společnosti ASI.

389 Navíc tato okolnost sama o sobě nestačí ke zpochybnění výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků. Komise totiž při podložení svých úvah neuvedla důvod, proč by zvýšení prodejů společnosti ASI mělo nutně znamenat zvýšení zisků přičitatelných její irské pobočce.

390 V důsledku toho je třeba učinit závěr, že Komise neprokázala, že irská pobočka společnosti ASI odpovídala za riziko spojené s obratem.

3) K riziku spojenému se zárukami na produkty

391 V bodě 338 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že jelikož společnost ASI poskytla záruky na všechno zboží prodané v regionu EMEIA a tyto záruky představovaly nejvýznamnější část jejích závazků, související rizika nemohla nést společnost ASI, která neměla zaměstnance, ale nutně její irská pobočka.

392 Konkrétně Komise v bodě 338 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že tato rizika představují nejvýznamnější závazek společnosti ASI, který byl převeden na společnost Apple Distribution International (ADI) propojenou se skupinou Apple. Komise v této souvislosti odkázala na bod 135 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž je vysvětleno, že společnost ADI převzala distribuční činnosti v regionu EMEIA na účet společnosti ASI, a za tímto účelem na základě protokolu ze dne 23. dubna 2012 převzala společnost ADI závazky společnosti ASI, jejichž nejvýznamnější položku tvořil nárůst záručních závazků na produkty.

393 Zaprvé tyto skutkové okolnosti zdůrazněné Komisí svědčí o tom, že záruky na produkty značky Apple v regionu EMEIA poskytovala společnost ASI a že rezervy na tyto záruky byly až do roku 2012 součástí jejích závazků. Tyto informace však samy o sobě neumožňují prokázat souvislost mezi riziky představovanými těmito zárukami poskytovanými společností ASI, které jsou konkretizovány v podobě rezerv na straně pasiv rozvahy této společnosti, a její irskou pobočkou. Teorie Komise navíc neplatí pro období po roce 2012, kdy byla tato rizika převedena na společnost ADI. Komise však své úvahy neomezila na období do roku 2012.

394 Zadruhé riziko spojené se zárukami na produkty nelze přiřadit irské pobočce společnosti ASI, pokud tato pobočka z hospodářského hlediska neodpovídá za nároky, jimiž se uplatňuje tato záruka. Komise však nepředložila důkazy, které by prokazovaly, že irská pobočka společnosti ASI takovou odpovědnost převzala.

395 Zatřetí je sice nesporné, že irská pobočka společnosti ASI spravovala službu poprodejní podpory s názvem AppleCare, jak bylo uvedeno v bodech 276 až 278 výše, avšak činnosti vykonávané touto pobočkou v rámci této služby jsou ve vztahu k samotným zárukám pomocné povahy.

396 Irsko a společnosti ASI a AOE se totiž za účelem zpochybnit argument Komise opírají zejména o ad hoc zprávy, které předložily a z nichž vycházela i samotná Komise, které popisují činnosti irských poboček spojené se zárukami na produkty značky Apple. Podle těchto zpráv byla irská pobočka společnosti ASI v rámci služby AppleCare v podstatě odpovědná za:

– sběr údajů o vadných produktech;

– správu sítě schválených poskytovatelů oprav;

– distribuci náhradních dílů v rámci této sítě;

– správu telefonního střediska.

397 Vzhledem k pomocné povaze těchto činností nelze bez dalších důkazů dospět k závěru, že irská pobočka společnosti ASI nesla hospodářské důsledky spojené se zárukami na produkty, jak potvrdily společnosti ASI a AOE na jednání.

398 Kromě toho okolnost, že na službu AppleCare byl vyčleněn značný počet zaměstnanců, není sama o sobě rozhodující s ohledem na skutečnost, že tato služba zahrnuje zejména telefonní středisko pro poskytování služeb poprodejní podpory, které je přirozeně činností vyžadující velký počet zaměstnanců.

399 Komise dále nepředložila žádné další důkazy, které by prokazovaly, že se zaměstnanci irské pobočky společnosti ASI aktivně účastnili přijímání rozhodnutí, která významným způsobem ovlivňovala rizika spojená se zárukou na produkty značky Apple prodávané společností ASI, a že tato pobočka za tato rizika na základě této záruky v konečném důsledku odpovídala z hospodářského hlediska.

400 Za těchto okolností nelze na základě toho, že irská pobočka společnosti ASI spravovala službu AppleCare, vyvodit, že tato pobočka nesla rizika spojená se zárukami na produkty značky Apple.

4) K rizikům spojeným s činnostmi externích dodavatelů

401 V bodě 339 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že jelikož společnost ASI systematicky zadávala svou distribuční činnost externím dodavatelům mimo území Irska, byl obrat z celkových prodejů vhodnějším ukazatelem úrovně zisků, a to vzhledem k riziku, které nesla irská pobočka v souvislosti s produkty, se kterými se v Irsku nemanipulovalo.

402 Úvodem je třeba uvést, že odpověď na otázku, v čem spočívá riziko, které by bylo vyvoláno okolností uvedenou v bodě 401 výše, a jak by toto riziko nesla irská pobočka společnosti ASI, nevyplývá ze znění bodu 339 odůvodnění napadeného rozhodnutí jasně. Takové posouzení, které lze vykládat různým způsobem, však nemůže být platně přijato na podporu podpůrných úvah Komise.

403 V každém případě Komise na dotaz k tomuto bodu během jednání uvedla, že se jedná o stejný typ rizika, jako je riziko uvedené v bodě 337 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a sice riziko spojené s možností poklesu poptávky a možností neprodaných produktů, když společnost ASI zadávala své distribuční činnosti u externích dodavatelů, přičemž zůstala i nadále vlastníkem uvedených produktů.

404 Pokud tedy riziko uvedené Komisí v bodě 339 odůvodnění napadeného rozhodnutí lze chápat jako riziko stejného typu jako riziko spojené s obratem, uvedené v bodě 337 odůvodnění napadeného rozhodnutí, pak i pro tento typ rizika, u něhož není prokázáno, že ho nesla irská pobočka společnosti ASI, platí stejné úvahy, jako jsou uvedeny v bodech 376 až 390 výše.

405 Kromě toho, i kdyby takové riziko existovalo, pouhá okolnost, že některé distribuční činnosti byly smluvně zadávány externím dodavatelům mimo území Irska, nemůže bez dalšího upřesnění podpořit tvrzení, podle něhož by takové riziko mělo být přiřazeno irské pobočce společnosti ASI.

406 Skutečnost, že v návaznosti na transakce s dodavateli a zákazníky, které byly sjednávány a připraveny ve Spojených státech, zajišťovali distribuci daných produktů externí dodavatelé mimo území Irska, totiž spíše posiluje názor, že rizika, která by z toho mohla plynout, nenese irská pobočka společnosti ASI.

407 Z výše uvedených úvah vyplývá, že se Komisi nepodařilo prokázat, že rizika uvedená v bodech 336, 337 a 339 odůvodnění napadeného rozhodnutí skutečně nesla irská pobočka společnosti ASI.

b) K výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků irské pobočky společnosti AOE

408 Pokud jde o společnost AOE, Komise v bodech 343 a 344 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že vzhledem k tomu, že tato společnost mimo svou irskou pobočku fyzicky neexistovala ani neměla žádné zaměstnance, kteří by mohli řídit rizika, je třeba mít za to, že tato pobočka nese všechna rizika, zejména rizika související se zásobami. Za těchto okolností měla Komise za to, že ukazatel úrovně zisků zahrnující celkové náklady by byl vhodnější než provozní náklady.

409 Komise zakládá své argumenty na pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování. Je však třeba uvést, jak bylo uvedeno v bodě 357 výše, že tyto pokyny nedoporučují použití žádného konkrétního ukazatele úrovně zisků, jako jsou celkové náklady, a nebrání použití provozních nákladů jako takového ukazatele.

410 Navíc podle bodu 2.93 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování, na který odkazuje Komise v bodě 343 odůvodnění napadeného rozhodnutí, platí, že „při používání [transakční metody čistého obchodního rozpětí] založené na nákladech, se často používají celkové náklady“. Z toho vyplývá, že v zásadě není vyloučeno, že provozní náklady mohou být vhodným ukazatelem úrovně zisků.

411 Kromě toho argument Komise, že ukazatel úrovně zisků zahrnující celkové náklady je vhodnější pro takovou výrobní společnost, jako je společnost AOE, nemůže v projednávaném případě obstát. Jak bylo totiž uvedeno v bodě 12 výše, vlastníkem použitých materiálů, produktů v procesu výroby i dokončených produktů je společnost AOE, a nikoli její irská pobočka. Jelikož celkové náklady zohledňují náklady na všechny tyto položky, jejich použití jako ukazatele úrovně zisků se na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, nejeví jako nejvhodnější prostředek pro vyjádření hodnoty činností skutečně vykonávaných irskou pobočkou společnosti AOE, zejména s přihlédnutím k aktivům této pobočky.

412 Za těchto okolností se Komisi nepodařilo prokázat, že by ukazatel úrovně zisků založený na celkových nákladech, který doporučovala, byl v projednávaném případě vhodnější pro stanovení zisků irské pobočky společnosti AOE za obvyklých tržních podmínek.

c) Závěry k výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků

413 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba dospět k závěru, že se Komisi v napadeném rozhodnutí nepodařilo prokázat, že výběr provozních nákladů irských poboček společností ASI a AOE jako ukazatele úrovně zisků při použití jednostranné metody přiřazení zisků byl nevhodný.

414 Komise navíc v každém případě nepředložila ani důkazy, které by prokazovaly, že tento výběr jako takový musí nezbytně vést k závěru, že sporná daňová rozhodnutí snížila daňové zatížení společností ASI a AOE v Irsku.

415 V této souvislosti Tribunál uvádí, že ani výměny názorů, které předcházely přijetí sporných daňových rozhodnutí, ani Irsko a společnosti ASI a AOE, které byly dotázány k tomuto bodu v průběhu soudního řízení, nedokázaly dostatečným způsobem vysvětlit rozpory v uvedených rozhodnutích,

pokud jde o provozní náklady, které byly použity jako základ pro výpočet zdanitelného zisku poboček v daňovém rozhodnutí z roku 1991, ale které již nebyly zahrnuty jako základ pro výpočet zdanitelného zisku poboček v daňovém rozhodnutí z roku 2007.

416 Nicméně i přes existenci rozporů, které ukazují nedostatky v metodice výpočtu zdanitelných zisků provedeného v rámci sporných daňových rozhodnutí, je třeba připomenout úvahy uvedené v bodě 348 výše, podle nichž Komise nemůže pouze poukázat na metodologickou chybu, ale musí prokázat, že skutečně došlo k poskytnutí zvýhodnění, jelikož taková chyba skutečně vedla ke snížení daňového zatížení dotčených společností ve srovnání s daňovým zatížením, které by nesly při uplatnění obvyklých pravidel zdanění. Je přitom třeba ještě upřesnit, že Komise v napadeném rozhodnutí netvrdila, že vyloučení některých kategorií provozních nákladů, které byly použity jako základ pro výpočet zisku přiřazeného pobočkám společností ASI a AOE, vedlo ke zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

417 Je proto třeba vyhovět výtkám Irska a společností ASI a AOE proti zjištěním Komise v rámci jejích podpůrných úvah, týkajícím se metodologické chyby při výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků irských poboček společností ASI a AOE.

4. K úrovním návratnosti odsouhlaseným ve sporných daňových rozhodnutích

418 Komise v bodech 346 až 359 odůvodnění napadeného rozhodnutí zpochybnila úrovně návratnosti u irských poboček společností ASI a AOE, které byly odsouhlaseny ve sporných daňových rozhodnutích, přičemž zdůraznila, že skupina Apple nepředložila irským daňovým orgánům žádnou zprávu o přiřazení zisků, ani žádné jiné vysvětlení na podporu svých návrhů, které vedly k přijetí sporných daňových rozhodnutí.

419 Na jedné straně v případě společnosti ASI Komise v bodě 346 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že daňové rozhodnutí z roku 1991 schválilo jako zdanitelný zisk marži ve výši 12,5 % k provozním nákladům irské pobočky společnosti, zatímco daňové rozhodnutí z roku 2007 schválilo marži ve výši [důvěrné].

420 Na druhé straně v případě společnosti AOE Komise v bodě 347 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že zdanitelný zisk schválený irskými daňovými orgány odpovídá [důvěrné] provozních nákladů, přičemž by tento procentní podíl klesl na [důvěrné], pokud by byl zdanitelný zisk vyšší než [důvěrné]. V daňovém rozhodnutí z roku 2007 odpovídal zdanitelný zisk [důvěrné] provozních nákladů pobočky a byl navýšen o výnos z duševního vlastnictví, které bylo vytvořené společností AOE, v rozsahu [důvěrné] obratu. Komise kromě toho zdůraznila, že zdanitelný zisk společnosti AOE byl zřejmě vymezen po ukončení jednání a že se řídil úvahami o zaměstnanosti, jak bylo prokázáno zohledněním nutnosti „nebránit rozvoji irských činností“ v rámci diskuzí před přijetím daňového rozhodnutí z roku 1991.

421 Z bodů 348 a 349 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že vysvětlení poskytnutá Irskem a společností Apple Inc. během správního řízení ohledně výpočtu zdanitelného zisku společností ASI a AOE Komisi nepřesvědčila. Komise měla za to, že návratnosti odsouhlasené irskými daňovými orgány pro irské pobočky společností ASI a AOE byly založeny na velmi nízkých ziskových maržích, ačkoli z hospodářského hlediska nebylo logické, aby společnost akceptovala tak nízké zisky.

422 Pokud jde konkrétně o daňové rozhodnutí za rok 2007, Komise se v bodech 350 až 359 odůvodnění napadeného rozhodnutí soustředila na dodatečné odůvodnění obsažené v ad hoc zprávách, které vypracovali příslušní daňoví poradci Irska a skupiny Apple, týkající se úrovní návratnosti dohodnutých pro irské pobočky společností ASI a AOE. Podle Komise se tyto zprávy zakládaly na srovnávací studii, jejíž relevance byla zpochybněna z důvodu, že produkty nabízené společnostmi vybranými ke srovnání nebyly srovnatelné s vysoce kvalitními značkovými produkty nabízenými skupinou Apple. Komise

konkrétně tvrdila, že rizika spojená se zárukami na vysoce kvalitní produkty, které nesla společnost ASI, nejsou srovnatelná s riziky, která nesou v souvislosti se svými produkty společnosti vybrané ve srovnávací studii. Komise navíc zdůraznila skutečnost, že nejméně tři z 52 vybraných společností byly v likvidaci.

423 Komise kromě toho v bodech 354 a 355 odůvodnění napadeného rozhodnutí pro úplnost provedla dokonce vlastní posouzení úrovně návratnosti, která měla být přiznána společnostem ASI a AOE, přičemž porovnala tytéž společnosti uvedené v ad hoc zprávě předložené Irskem, ale jako ukazatel úrovně zisků v případě společnosti ASI použila obrat (výsledek prodejů) a v případě společnosti AOE pak celkové náklady. Na základě této opravné analýzy dospěla Komise k závěru, že úrovně návratnosti odsouhlasené ve sporných daňových rozhodnutích byly nepřiměřeně nízké.

424 V případě společnosti ASI totiž Komise v bodě 355 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že při zohlednění prodejů společností vybraných ve srovnávací studii jako ukazatele úrovně zisků byl v roce 2012 průměrný výnos ve výši 3 % s mezikvartilním rozpětím od 1,3 do 4,5 %. Komise však uvedla, že obchodní příjmy přiřazené irské pobočce společnosti ASI jakožto zdanitelné zisky na základě daňového rozhodnutí z roku 2007 za rok 2012 představovaly přibližně [důvěrné], tj. přibližně [důvěrné] obratu společnosti ASI za rok 2012. Tento výnos je téměř 20krát nižší než výnos, který Komise zjistila ve své opravné analýze.

425 V případě společnosti AOE Komise v bodě 357 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že její zdanitelný zisk v roce 2012 dosáhl přibližně [důvěrné] celkových nákladů irské pobočky. Tento procentní podíl se nacházel v mezikvartilním rozpětí, které bylo uvedeno v ad hoc zprávách příslušných daňových poradců Irska a skupiny Apple, a blížil se k 25. percentilu, který daňoví poradci považovali za spodní hranici rozpětí obvyklých tržních podmínek. Komise tak uvedla, že podle ad hoc zprávy předložené společností Apple Inc. byl za období 2009–2011 dolní kvartil ziskové marže k celkovým nákladům vyčíslen na [důvěrné] s mediánem na [důvěrné] a podle ad hoc zprávy předložené Irskem byl za období 2007–2011 vyčíslen na [důvěrné] (s mediánem na [důvěrné]).

426 Nicméně v bodech 358 a 359 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise upřesnila, že na základě těchto zpráv nelze dospět k dodatečnému závěru, podle něhož odměna za činnosti, které vykonávala irská pobočka společnosti AOE, je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Nejprve Komise zpochybnila srovnatelnost údajů, jelikož nebyla předložena žádná podrobná analýza srovnatelnosti struktury nákladů a činností vybraných společností. Dále poznamenala, že 25. percentil byl přijat jako spodní hranice rozpětí, což představovalo příliš extenzivní přístup, zejména s ohledem na obavy o srovnatelnost identifikované v dotčených ad hoc zprávách. Nakonec Komise uvedla, že v ad hoc zprávách bylo provedeno srovnání pouze s výrobními společnostmi, ačkoli irská pobočka společnosti AOE poskytovala rovněž sdílené služby dalším společnostem skupiny Apple v regionu EMEIA, jako jsou finanční služby, služby související s informačními systémy a technologiemi a služby v oblasti lidských zdrojů.

427 Na základě těchto zjištění dospěla Komise v bodě 360 odůvodnění napadeného rozhodnutí k závěru, že sporná daňová rozhodnutí potvrdila odměnu, kterou by irské pobočky z hlediska jejich vlastní rentability nepřijaly, kdyby byly samostatnými a nezávislými podniky, které vykonávají stejné nebo podobné činnosti za stejných či podobných podmínek.

428 Účastníci řízení se názorově neshodují jak na existenci pochybení zjištěných Komisí, tak na jejich dopadu v souvislosti s úrovněmi návratnosti schválenými ve sporných daňových rozhodnutích ani na dodatečném potvrzení této návratnosti, navrhovaném v ad hoc zprávách, které vypracovali příslušní daňoví poradci Irska a skupiny Apple.

a) K odměně irských poboček společností ASI a AOE potvrzené daňovým rozhodnutím z roku 1991

429 Zaprvé Komise vytýká irským daňovým orgánům, že ve sporných daňových rozhodnutích přijaly výši odměny pro irské pobočky společností ASI a AOE, aniž takovou výši měly podloženou jakoukoli zprávou.

430 Na jedné straně je třeba uvést, že Irsko a společnosti ASI a AOE tvrdí, že v době přijetí sporných daňových rozhodnutí se podle příslušného irského daňového práva nevyžadovalo předložení zprávy o přiřazení zisků, což Komise nepopřela.

431 Na druhé straně je třeba poznamenat, že výtka Komise se týká metodologické chyby (nebo neexistence metodologie), jelikož poukazuje na nedostatky v metodě výpočtu zdanitelných zisků schválené ve sporných daňových rozhodnutích z důvodu nepředložení zpráv o přiřazení zisků.

432 Je pravda, že vysvětlení, které poskytla skupina Apple irským daňovým orgánům k odůvodnění navržených úrovní odměny, jak je uvedeno v bodě 64 odůvodnění napadeného rozhodnutí, byla stručná. Skupina Apple totiž tvrdila, že navržené úrovně přesahovaly marži 15 %, které by obvykle dosáhlo „cost center“ (nákladové středisko), avšak současně byly pod marží 100 %, která by mohla být běžná ve farmaceutickém průmyslu, jenž ale není srovnatelný s odvětvím informačních technologií. Je rovněž třeba připomenout, že skupina Apple uznala před irskými daňovými orgány, že její návrh není založen na žádném vědeckém základě, ale že má za to, že takový návrh vede k dostatečně vysoké částce zdanitelných zisků.

433 V této souvislosti Tribunál uvádí, že ani výměny názorů, které předcházely přijetí sporných daňových rozhodnutí, ani Irsko a společnosti ASI a AOE, jimž byly v tomto ohledu položeny otázky v průběhu soudního řízení, nebyly s to dostatečným způsobem vysvětlit, jaké bylo přesné odůvodnění ukazatelů a číselných údajů použitých pro výpočet zdanitelných zisků společností ASI a AOE. Neexistuje tak žádný konkrétní a aktuální důkaz, který by vysvětloval odůvodnění výše procentních podílů provozních nákladů, které byly použity ve sporných daňových rozhodnutích, natož pak jejich vývoj v průběhu času.

434 Je však nutno konstatovat, že Komise kromě skutečnosti, že namítla, že nebyly předloženy zprávy o přiřazení zisků, nedokončila svou analýzu, aby prokázala, že na základě uvedeného výpočtu byly daně, které skutečně společnosti ASI a AOE zaplatily na základě sporných daňových rozhodnutí, nižší než daně, které by musely zaplatit podle obvyklých pravidel zdanění v případě, že by tato rozhodnutí nebyla přijata.

435 Ze stejných důvodů, jako jsou důvody uvedené v bodě 332 výše, tak pouhé zjištění chyby v metodice vedoucí k výpočtu zisků, které je třeba přiřadit pobočkám, nestačí k prokázání toho, že prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí bylo poskytnuto společnostem ASI a AOE zvýhodnění.

436 Zadruhé Komise irským daňovým orgánům vytkla, že bez odůvodnění přijaly hranici pro zdanitelné zisky společnosti AOE, a sice [důvěrné], nad níž již zdanitelné zisky nepředstavovaly 65 % provozních nákladů irské pobočky, ale [důvěrné] těchto nákladů. Podle Komise by racionální hospodářský subjekt nesouhlasil s nižší odměnou, a vzdal se tak části svých zisků, když by se jeho provozní náklady zvýšily, což by naznačovalo nárůst objemu jeho činností, a to i kdyby tato odměna byla dostatečná k úhradě jeho nákladů a k dosažení určitého zisku.

437 Komise tvrdila, že tato hranice představuje daňovou úlevu poskytnutou na základě kritérií, které nesouvisejí se systémem zdanění, jako jsou například důvody týkající se zaměstnanosti, a z tohoto důvodu má za to, že je poskytováno selektivní zvýhodnění.

438 V této souvislosti společnost Apple Inc. ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení tvrdila, že tento rozdíl byl odůvodněn skutečností, že přírůstkové fixní investice potřebné pro rozvoj jsou vyšší na začátku činnosti než v jejím průběhu. Kromě toho společnosti ASI a AOE ve svých odpovědích na písemné otázky Tribunálu potvrdily, že hranice [důvěrné] nebylo nikdy dosaženo, a že tak druhá snížená procentní hodnota nebyla nikdy použita pro účely výpočtu zdanitelných zisků společnosti AOE. Komise tyto informace nepopřela.

439 Zaprvé je třeba uvést, že i když bylo rozhodnuto, že když mají příslušné orgány širokou diskreční pravomoc ohledně určení zejména podmínek poskytnutí opatření na základě kritérií, která nejsou vlastní daňové soustavě, jako je udržení zaměstnanosti, lze na výkon této pravomoci nahlížet tak, že vede k přijetí selektivního opatření (rozsudek ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 27), nic to nemění na tom, že za účelem určení, zda státní opatření mohou představovat státní podpory, je třeba zohlednit především účinky těchto opatření, pokud jde o podniky, které jsou jejich příjemci (viz rozsudek ze dne 13. září 2010, Řecko a další v. Komise, T-415/05, T-416/05 a T-423/05, EU:T:2010:386, bod 212 a citovaná judikatura).

440 V každém případě pouhá zmínka o tom, že skupina Apple byla jedním z největších zaměstnavatelů v regionu, kde byly usazeny irské pobočky společností ASI a AOE, během rozhovorů mezi irskými daňovými orgány a touto skupinou před přijetím daňového rozhodnutí z roku 1991, neprokazuje, že zdanitelné zisky společností ASI a AOE byly určeny na základě otázek spojených se zaměstnaností. Ze zprávy z těchto rozhovorů, uvedené v bodě 64 odůvodnění napadeného rozhodnutí, totiž vyplývá, že zmínka o zaměstnancích skupiny Apple v daném regionu byla učiněna jako informace o kontextu a vývoji činností skupiny Apple v regionu, a nikoli jako protiplnění za návrh týkající se přiřazení zisků dotčeným irským pobočkám.

441 Bez dalších důkazů tak Komise nemůže tvrdit, že dotčené daňové rozhodnutí bylo přijato jako protiplnění za případné vytvoření pracovních míst v regionu.

442 Zadruhé je třeba poznamenat, že dotčené hranice nebylo nikdy dosaženo, a tedy zisky irské pobočky společnosti AOE nebyly nikdy přiřazeny na základě nižšího procentního podílu upraveného v daňovém rozhodnutí z roku 1991.

443 Obrat společnosti AOE totiž významně klesl mezi obdobím před přijetím daňového rozhodnutí z roku 1991, když v roce 1989 dosáhl částky 751 milionů USD, jak je uvedeno v bodě 64 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a rokem 2006, což je poslední rok použitelnosti daňového rozhodnutí z roku 1991, když byl vyčíslen na 359 milionů USD, jak je uvedeno v bodě 97 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

444 Proto i za předpokladu, že by se prokázalo tvrzení Komise o tom, že hranice upravená tímto rozhodnutím postrádá hospodářské odůvodnění, nemůže Komise tvrdit, že v důsledku zahrnutí této hranice do daňového rozhodnutí z roku 1991 bylo poskytnuto zvýhodnění, ačkoli se tento mechanismus ve skutečnosti neuplatnil.

445 Zatřetí, i kdyby měl být argument Komise chápán v tom smyslu, že výše odměny za činnosti vykonávané pobočkami, schválené irskými daňovými orgány, byly příliš nízké s ohledem na aktiva a rizika související s těmito činnostmi, nemůže tento argument obstát bez dalších důkazů.

446 Podpůrné úvahy Komise se totiž zakládají na předpokladu, že irské daňové orgány mohly správně přiřadit licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple hlavním ústředím, což podle pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování naznačuje výkon složitých nebo jedinečných činností. Ze závěrů uvedených v bodě 348 výše ovšem vyplývá, že se Komisi nepodařilo prokázat, že irské pobočky společností ASI a AOE vykonávaly ty nejsložitější činnosti.

447 V případě společnosti ASI Komise navíc zakládá své odůvodnění na úvaze, že irská pobočka nesla velmi významná rizika spojená s činnostmi skupiny Apple. Ze závěrů uvedených v bodě 407 výše však vyplývá, že se Komisi nepodařilo prokázat, že irská pobočka společnosti ASI skutečně nesla tato rizika.

448 Bez dalších důkazů se proto Komisi nepodařilo prokázat, že výše odměny stanovené na základě daňového rozhodnutí z roku 1991 byly příliš nízké na to, aby představovaly odměnu za činnosti skutečně vykonávané irskými pobočkami společností ASI a AOE s ohledem na jejich aktiva a rizika.

b) K odměně irských poboček společností ASI a AOE potvrzené daňovým rozhodnutím z roku 2007

449 Kromě výtky, že neexistovala právní opora daňového rozhodnutí z roku 2007, neboť nebyla předložena zpráva o přiřazení zisků, která byla zamítnuta z důvodů uvedených v bodech 430 až 435 výše, Komise zpochybnila odměnu irských poboček společností ASI a AOE ve formě zisků přiřazených těmto pobočkám na základě daňového rozhodnutí z roku 2007 tím, že napadla ad hoc zprávy, jež předložily Irsko a společnost Apple Inc. s cílem dodatečně odůvodnit, že se tyto zisky nacházely v rozpětí za obvyklých tržních podmínek. Komise zvláště zpochybnila spolehlivost ad hoc zpráv, které předložily Irsko a společnost Apple Inc., z důvodu, že společnosti vybrané do srovnávací studie, na níž se tyto zprávy zakládaly, nebyly srovnatelné se společnostmi ASI a AOE.

1) K výběru společností použitých v analýzách srovnatelnosti

450 V napadeném rozhodnutí Komise poukázala zejména na dvě chyby týkající se srovnatelnosti společností vybraných v rámci srovnávací studie s irskou pobočkou společnosti ASI. V bodě 350 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise jednak uvedla, že není možné identifikovat společnosti vybrané v rámci ad hoc zprávy, kterou předložila společnost Apple Inc. V bodě 351 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise zase zdůraznila, že výběr srovnatelných společností ve srovnávacích studiích nezohlednil skutečnost, že na rozdíl od těchto společností skupina Apple prodává vysoce kvalitní značkové produkty a jako takové je uvádí na trh. V této souvislosti Komise uvedla, že ačkoli je společnost ASI odpovědná za záruky na prodávané produkty, což v případě vysoce kvalitních značkových produktů představuje velmi vysoké riziko, srovnatelné společnosti zohledněné ve studii takovému riziku vystaveny nejsou.

451 Pokud jde o srovnatelnost s irskou pobočkou společnosti AOE, Komise uvedla (v bodě 359 odůvodnění napadeného rozhodnutí), že ad hoc zpráva předložená Irskem zohledňovala pouze výrobní společnosti, ačkoli společnost AOE poskytovala rovněž sdílené služby dalším společnostem skupiny Apple v regionu EMEIA, jako jsou finanční služby, služby související s informačními systémy a technologiemi a služby v oblasti lidských zdrojů.

452 Na úvod je třeba uvést, že i kdyby se chyby zjištěné Komisí v ad hoc zprávách, které dodatečně předložily Irsko a společnost Apple Inc., prokázaly, a vyvrátily by závěry těchto zpráv, Komise z toho nemůže vyvodit, že sporná daňová rozhodnutí vedla ke snížení daňového zatížení společností ASI a AOE v Irsku.

453 Tyto zprávy totiž předložily Irsko a společnost Apple Inc., aby dodatečně prokázaly, že zisky přiřazené irským pobočkám společností ASI a AOE na základě sporných daňových rozhodnutí se nacházely v rozpětí za obvyklých tržních podmínek. Předložení těchto ad hoc zpráv Irskem a společností Apple Inc. však nemůže změnit důkazní břemeno týkající se existence zvýhodnění v projednávaném případě, které nese Komise, jak bylo připomenuto v bodě 100 výše.

454 V každém případě je třeba přezkoumat, zda jsou nedostatky zjištěné Komisí v ad hoc zprávách, které předložily Irsko a společnost Apple Inc., prokázány a zda umožňují vyvrátit závěry uvedených zpráv.

455 Zaprvé je třeba uvést, jak správně tvrdí Irsko a společnosti ASI a AOE, že analýzy v oblasti stanovení převodních cen nejsou exaktní vědou a nelze získat přesné výsledky toho, co se považuje za úroveň, která je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. V této souvislosti je třeba připomenout bod 1.13 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování, který uvádí, že cílem stanovení převodních cen je „dosáhnout na základě spolehlivých informací přiměřeného odhadu výsledku, který je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek“, a že „stanovení převodních cen není exaktní vědou a vyžaduje posouzení ze strany daňového orgánu i daňového poplatníka“.

456 Zadruhé, pokud jde o podniky vybrané pro srovnávací studii, na níž se zakládá ad hoc zpráva předložená společností Apple Inc., společnosti ASI a AOE tvrdí, že během správního řízení tato společnost několikrát požádala Komisi o připomínky k této ad hoc zprávě, přičemž nebyl zformulován žádný zvláštní požadavek k údajům ze srovnávací studie. Komise tato tvrzení nepopírá. Kromě toho společnosti ASI a AOE předložily v rámci projednávané žaloby údaje, které byly použity pro tuto ad hoc zprávu, přičemž uvedly, že byly převzaty ze stejné databáze, jaká byla použita v ad hoc zprávě, kterou předložilo Irsko. Komise nevznesla žádné další konkrétní námitky proti ad hoc zprávě, kterou předložila společnost Apple Inc.

457 Zatřetí, jelikož Komise ve vztahu k oběma ad hoc zprávám předloženým Irskem a společností Apple Inc. zpochybnila použití srovnávací studie, která se zakládá na vyhledávání v databázi srovnatelných údajů, je třeba uvést následující skutečnosti.

458 V první řadě, jelikož je třeba výtky Komise chápat tak, že zpochybňují použití databáze srovnatelných údajů jako takové, tyto výtky nemohou obstát. Bez opory v databázi by totiž nebylo možné provést v druhém kroku jednostranné metody přiřazování zisků srovnávací studii, která umožňuje provést odhad zisků posuzovaných za obvyklých tržních podmínek, což předpokládá, že je možné provést takový odhad u srovnatelných společností.

459 Komise však nepředložila žádný důkaz, který by odůvodňoval vyloučit jako takové použití databází vypracovaných nezávislými specializovanými společnostmi, jako je databáze, která byla použitá v ad hoc zprávách předložených Irskem a společností Apple Inc. Jak totiž správně tvrdí Irsko a společnosti ASI a AOE, tyto databáze jsou vytvářeny na základě kódů všeobecné klasifikace hospodářských činností v Evropských společenstvích (NACE) a bez důkazů prokazujících nedostatky, které způsobují jejich neplatnost, představují empirický základ pro vypracování srovnávacích studií.

460 Pokud jde dále o argumenty Komise, které mají zpochybnit srovnatelnost společností vybraných do analýzy srovnatelnosti v případě irské pobočky společnosti ASI, je třeba uvést, že se Komise omezila na to, že použila stejné argumenty, jako proti výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků, a sice skutečnost, že společnost ASI odpovídala za záruky na prodávané produkty a že nesla velké riziko spojené s produkty vysoké kvality, s nimiž manipulovali externí subdodavatelé, ačkoli vybrané společnosti nenesly takový typ vysokého rizika, a proto nebyly srovnatelné. Tyto argumenty však musí být zamítnuty ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny v bodech 391 až 402 výše.

461 Navíc je třeba zdůraznit, podobně jako tvrdí Irsko a společnosti ASI a AOE, že jelikož nelze vyloučit provozní náklady jako ukazatel úrovně zisků v projednávaném případě, jak bylo uvedeno v bodě 413 výše, neměl charakter vysoké kvality značky významný vliv na srovnatelnost v projednávaném případě. Jak totiž správně tvrdí společnosti ASI a AOE, skutečnost, že společnost distribuuje produkty značky vysoké kvality, nemusí mít nutně dopad na její provozní náklady ve srovnání s provozními náklady, které by musela nést, kdyby distribuovala produkty nižší kvality. Tato úvaha byla v projednávaném případě prokázána skutečností, kterou uznala samotná Komise v bodě 337 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že provozní náklady irské pobočky společnosti ASI zůstaly relativně stabilní ve vztahu k exponenciálnímu nárůstu prodejů společnosti ASI.

462 Pokud jde o výhrady ke srovnatelnosti výrobních společností vybraných v rámci analýzy srovnatelnosti s irskou pobočkou společnosti AOE, uplatněné z důvodu pomocných činností, které tato pobočka vykonávala vedle výrobních činností, je třeba uvést, že tyto pomocné činnosti nepředstavují všechny činnosti vykonávané touto pobočkou, jak správně tvrdí Irsko a společnosti ASI a AOE. V této souvislosti vycházejí tyto společnosti zejména z analýzy činností irské pobočky společnosti AOE provedené v ad hoc zprávách, které předložily, což Komise v tomto konkrétním bodě nezpochybnila.

463 Konečně, pokud jde o okolnost uvedenou Komisí, podle níž tři z 52 společností vybraných do analýzy srovnatelnosti byly v likvidaci, takové výhrady nemohou mít vliv na spolehlivost této analýzy jako celku. Kromě toho tyto společnosti vstoupily do likvidace nařízené soudem až po účetních obdobích, kterých se týkala provedená analýza. Navíc na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, se vzhledem k úvahám uvedeným v bodě 455 výše nezdá, že by tři společnosti z 52 uvedených v dané analýze představovaly významný podíl, který by mohl zkreslit výsledek srovnávací studie.

464 Za těchto okolností je třeba dospět k závěru, že se Komisi nepodařilo zpochybnit spolehlivost srovnávacích studií, na nichž se zakládají ad hoc zprávy předložené Irskem a společností Apple Inc., a tudíž ani spolehlivost uvedených zpráv.

2) K opravné analýze srovnatelnosti provedené Komisí

465 Je třeba uvést, že Komise v bodech 353 až 356 odůvodnění napadeného rozhodnutí provedla svou vlastní analýzu srovnatelnosti, kterou lze označit za „opravnou analýzu srovnatelnosti“.

466 V rámci své opravné analýzy srovnatelnosti se Komise snažila posoudit, zda odměna irských poboček společností ASI a AOE, jak byla schválena ve sporných daňových rozhodnutích, spadala do rozpětí za obvyklých tržních podmínek.

467 Zaprvé, pokud jde o irskou pobočku společnosti ASI, Komise použila údaje o společnostech vybraných v ad hoc zprávě předložené Irskem, přičemž považovala irskou pobočku společnosti ASI za testovanou stranu a prodeje za ukazatel úrovně zisků. Tyto údaje byly převzaty do schématu č. 13 uvedeného v bodě 354 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Komise tak porovnala zisky přiřazené irské pobočce společnosti ASI ve vztahu k prodejům společnosti ASI s průměrným výnosem z prodejů společností vybraných v ad hoc zprávě předložené Irskem za roky 2007 až 2011.

468 Na úvod je třeba uvést, že je pravda, že přístup Komise spočívající ve srovnání výsledků její vlastní analýzy se zdanitelnými zisky společnosti ASI podle sporných daňových rozhodnutí jí v zásadě mohl umožnit prokázat existenci selektivního zvýhodnění.

469 Závěry opravné analýzy srovnatelnosti provedené Komisí však nemohou vyvrátit závěry ad hoc zpráv předložených Irskem a společností Apple Inc., podle nichž se zisky irských poboček společností ASI a AOE určené na základě sporných daňových rozhodnutí nacházely v rozpětí za obvyklých tržních podmínek.

470 Nejprve je třeba uvést, že opravná analýza srovnatelnosti Komise se zakládá na prodejích jako ukazateli úrovně zisků pro účely použití transakční metody čistého obchodního rozpětí. Jak přitom vyplývá z úvah vyjádřených v bodech 402 a 412 výše, nebylo prokázáno, že použití provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků bylo v projednávané věci nevhodné. Navíc nebylo prokázáno, že by použití prodejů jako ukazatele bylo vhodnější.

471 Dále je třeba připomenout, že analýza provedená Komisí v rámci jejích podpůrných úvah vychází z předpokladu, že činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI měly v podstatě složitou povahu a byly rozhodující pro úspěch značky Apple, a proto i obchodních činností společnosti

ASI. Kromě toho podle Komise uvedená pobočka nesla významná rizika v souvislosti s činnostmi společnosti ASI. Jak však bylo uvedeno v bodech 348 a 407 výše, Komisi se nepodařilo prokázat, že pobočka společnosti ASI vykonávala složité činnosti a nesla tato významná rizika.

472 Nakonec se Komise v bodech 353 až 355 odůvodnění napadeného rozhodnutí snažila posoudit průměrný výnos z prodejů srovnatelných podniků s průměrným výnosem z prodejů společnosti ASI v závislosti na zisku přiřazeném její irské pobočce podle daňového rozhodnutí z roku 2007. Tento přístup však není v souladu se schváleným přístupem OECD ani s článkem 25 TCA 97, jelikož výnos z prodejů společnosti ASI nemůže v případě její irské pobočky odrážet hodnotu činností, které tato pobočka skutečně vykonávala, a to z následujících důvodů.

473 Jednak, jak bylo uvedeno v bodech 384 a 385 výše, distribuční činnosti zajišťované irskou pobočkou společnosti ASI spočívaly v nákupu, prodeji a distribuci produktů značky Apple na základě rámcových dohod sjednaných mimo uvedenou pobočku. Přidanou hodnotu poskytnutou irskou pobočkou společnosti ASI tudíž nelze chápat jako výnos z prodejů společnosti ASI.

474 Dále pak činnosti, které skutečně vykonávala irská pobočka společnosti ASI, neměly rozhodující dopad na duševní vlastnictví skupiny Apple ani na značku Apple, jak bylo uvedeno v bodě 341 výše. Tyto dva faktory však spolu vnitřně souvisí a mohou být spojeny dohromady pod značkou Apple označující produkty vysoké kvality, o níž samotná Komise v bodě 351 odůvodnění napadeného rozhodnutí měla za to, že rozhodujícím způsobem ovlivňuje hodnotu prodejů společnosti ASI. Z tohoto důvodu výnos z prodejů společnosti ASI neposkytuje realistický obraz o skutečném přínosu její irské pobočky k těmto prodejům.

475 Za těchto okolností závěry týkající se odměny irské pobočky společnosti ASI vyplývající z opravné analýzy srovnatelnosti provedené Komisí, v níž Komise použila prodeje jako ukazatel úrovně zisků, nemohou vyvrátit závěry ad hoc zpráv předložených Irskem a společností Apple Inc., které použily provozní náklady jako ukazatel úrovně zisků.

476 Zadruhé, pokud jde o odměnu společnosti AOE, jak sama Komise uvedla v bodě 357 odůvodnění napadeného rozhodnutí, výsledky analýzy srovnatelnosti použité Komisí, jak jsou shrnuty v bodě 425 výše, prokazují, že zisky přiřazené irské pobočce společnosti AOE v Irsku na základě sporných daňových rozhodnutí se nacházely v rozpětí, které lze považovat za rozpětí v obvyklých tržních podmínkách.

477 Výsledky analýzy provedené Komisí tak v podstatě potvrzují závěry, které vyplývají z ad hoc zpráv předložených Irskem a společností Apple Inc., podle nichž byly zisky přiřazené irské pobočce společnosti AOE v rozpětí za obvyklých tržních podmínek. V této souvislosti je třeba ve světle úvah týkajících se analýz v oblasti stanovení převodních cen, uvedených v bodě 455 výše, poznamenat, že skutečnost, že se tyto výsledky nacházejí spíše při spodní hranici rozpětí za obvyklých tržních podmínek, nemůže uvedené výsledky vyvrátit.

478 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba vyhovět výtkám, které uplatnily Irsko a společnosti ASI a AOE proti zjištěním Komise týkajícím se metodologické chyby při stanovení úrovní návratnosti odsouhlasených ve sporných daňových rozhodnutích.

5. Závěry týkající se posouzení Komise v rámci jejích podpůrných úvah

479 Výše uvedená zjištění týkající se nedostatků v metodách výpočtu zdanitelných zisků společností ASI a AOE prokazují neúplnost a někdy i nelogický charakter sporných daňových rozhodnutí. Tyto okolnosti však samy o sobě nestačí k prokázání existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

480 Komisi se totiž nepodařilo prokázat, že metodologické chyby, které vytýkala metodám přiřazení zisků schválených ve sporných daňových rozhodnutích, spočívající ve výběru irských poboček jako testovaných stran (bod 351 výše), výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků (bod 417 výše) a úrovních návratnosti odsouhlasených ve sporných daňových rozhodnutích (bod 478 výše), vedly ke snížení zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku. Komisi se proto nepodařilo prokázat, že tato rozhodnutí poskytla těmto společnostem zvýhodnění.

481 Za těchto okolností je třeba vyhovět žalobním důvodům, které uvádí Irsko a společnosti ASI a AOE, které vycházejí z toho, že Komise v rámci svých podpůrných úvah neprokázala existenci zvýhodnění v projednávaném případě ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

F. K žalobním důvodům napadajícím posouzení Komise v rámci alternativních úvah (pátý žalobní důvod ve věci T-778/16 a devátý žalobní důvod ve věci T-892/16)

482 Komise v bodech 369 až 403 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla své alternativní úvahy, které obsahují dvě alternativní části.

483 Zaprvé v bodech 369 až 378 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že zásada obvyklých tržních podmínek je nedílnou součástí uplatňování článku 25 TCA 97, a že jelikož se sporná daňová rozhodnutí od této zásady odchylují, poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve formě snížení základu daně.

484 Zadruhé v bodech 379 až 403 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že i kdyby se uplatňování článku 25 TCA 97 neřídilo zásadou obvyklých tržních podmínek, je sporná daňová rozhodnutí přesto třeba považovat za opatření, která poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění z důvodu, že byla výsledkem volného uvážení irských daňových orgánů.

485 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE v podstatě zpochybňují posouzení Komise v obou částech jejích alternativních úvah.

1. K první části alternativních úvah Komise

486 V první části svých alternativních úvah měla Komise za to, že se sporná daňová rozhodnutí odchylovala od článku 25 TCA 97 z důvodu, že zásada obvyklých tržních podmínek je nedílnou součástí uvedeného článku (bod 377 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise poté odkázala na své podpůrné úvahy, v nichž měla za to, že sporná daňová rozhodnutí neumožňují stanovit spolehlivý odhad tržního výsledku podle zásady obvyklých tržních podmínek, a tedy dospěla k závěru, že tato rozhodnutí poskytla společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění (bod 378 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

487 V této souvislosti stačí uvést, že jelikož se první část alternativních úvah Komise zakládá na zjištěních, která učinila ve svých podpůrných úvahách, a že jak bylo uvedeno v bodě 481 výše, Komise nemůže vycházet z takové úvahy, aby učinila závěr, že v projednávaném případě bylo poskytnuto zvýhodnění, je třeba dospět k závěru, že Komise nemůže vycházet ani z první části svých alternativních úvah, aby učinila závěr, že v projednávaném případě bylo poskytnuto selektivní zvýhodnění.

488 Za těchto okolností je třeba dospět k závěru, že se Komisi prostřednictvím první části jejích alternativních úvah nepodařilo prokázat, že sporná daňová rozhodnutí poskytla selektivní zvýhodnění společnostem ASI a AOE.

2. K druhé části alternativních úvah Komise

489 V druhé části svých alternativních úvah Komise tvrdí, že i kdyby se uplatňování článku 25 TCA 97 neřídilo zásadou obvyklých tržních podmínek, sporná daňová rozhodnutí přesto poskytla společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění, jelikož byla přijata irskými daňovými orgány diskrečním způsobem.

490 Komise jednak tvrdila, že ve svých hlavních a podpůrných úvahách prokázala, že sporná daňová rozhodnutí schválila metody přiřazení zisků, které měly za následek snížení zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku a poskytnutí hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

491 Dále Komise tvrdila, že jelikož článek 25 TCA 97 nestanoví žádná objektivní kritéria pro rozdělení zisku mezi různé části stejné nerezidentní společnosti, diskreční pravomoc, kterou mají irské daňové orgány při použití tohoto ustanovení, se nezakládá na objektivních kritériích vlastních daňové soustavě, což vede k předpokladu selektivity u sporných daňových rozhodnutí. Komise kromě toho přezkoumala jedenáct daňových rozhodnutí, která jí byla předána Irskem, a zjistila několik rozporů, na jejichž základě měla za to, že praxe irských daňových orgánů v oblasti daňových rozhodnutí byla diskreční, jelikož pro určení zisků, které měly být přiřazeny irským pobočkám nerezidentních společností pro účely použití článku 25 TCA 97, nebylo použito žádné jednotné kritérium.

492 Komise z toho vyvodila, že sporná daňová rozhodnutí byla vydána na základě diskreční pravomoci irských daňových orgánů bez objektivních kritérií souvisejících s daňovým systémem, a že z těchto důvodů je nutno považovat tato rozhodnutí za opatření, která poskytují společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

493 Ve vztahu k úvahám Komise je třeba zaprvé uvést, že jelikož se jí nepodařilo prokázat existenci zvýhodnění v jejích hlavních a podpůrných úvahách, nemůže v projednávaném případě prokázat existenci selektivního zvýhodnění pouze na základě svých alternativních úvah popsaných výše. I kdyby totiž byla prokázána existence diskreční pravomoci daňových orgánů, neznamená to nutně, že tato pravomoc byla vykonávána takovým způsobem, aby snížila daňové zatížení příjemce daňového rozhodnutí ve srovnání s daňovým zatížením, které by obvykle musel nést.

494 Alternativní úvahy Komise tak nestačí k prokázání existence státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

495 Zadruhé se Komisi v každém případě nepodařilo prokázat, že irské orgány v projednávaném případě vykonávaly širokou diskreční pravomoc.

496 Je třeba totiž připomenout judikaturu, podle níž pro prokázání selektivní povahy daňového zvýhodnění není nutné, aby příslušné vnitrostátní orgány měly diskreční pravomoc přiznat výhodu. Existence takové pravomoci však může těmto orgánům umožnit zvýhodnit určité podniky nebo určité výrobky na úkor jiných, zejména v případě, kdy mají příslušné orgány diskreční pravomoc k tomu, aby určily příjemce podpory a podmínky opatření poskytnutého na základě kritérií, která nejsou daňovému systému vlastní (rozsudek ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další, C-128/16 P, EU:C:2018:591, bod 55).

497 Je třeba konstatovat, že se Komise v bodě 381 odůvodnění napadeného rozhodnutí omezila na to, že Irsko neidentifikovalo žádný objektivní standard pro rozdělení zisků nerezidentní společnosti pro účely použití článku 25 TCA 97. V tom samém bodě 381 odůvodnění Komise přímo vyvodila, že „volné uvážení irského daňového orgánu při uplatňování daného ustanovení [není] založeno na objektivních kritériích vlastních daňové soustavě, což vede k předpokladu selektivního zvýhodnění“.

498 Jak však bylo uvedeno v bodech 238 a 239 výše, použití článku 25 TCA 97 vyžaduje provést objektivní analýzu skutkového stavu, zahrnující zaprvé identifikaci činností vykonávaných pobočkou, aktiv, které používá pro své činnosti, a souvisejících rizik, které nese, a zadruhé určení hodnoty tohoto typu činností na trhu. Taková analýza v podstatě odpovídá analýze navrhované v rámci schváleného přístupu OECD.

499 Komise proto nemůže tvrdit, že použití článku 25 TCA 97 irskými daňovými orgány nezahrnuje použití žádného jednotného kritéria pro určení zisků, které mají být přiřazeny irským pobočkám nerezidentních společností.

500 Je pravda, že v projednávaném případě nebylo dostatečně doloženo použití článku 25 TCA 97 irskými daňovými orgány v rámci sporných daňových rozhodnutí. Jak totiž bylo uvedeno v bodech 347 a 433 výše, informace a důkazy na podporu takového použití byly velmi stručné. Toto chybějící doložení představuje samozřejmě politováníhodný metodologický nedostatek ve výpočtu zdanitelných zisků společností ASI a AOE, který je potvrzený ve sporných daňových rozhodnutích. Takový nedostatek však sám o sobě nemůže prokazovat, že sporná daňová rozhodnutí byla výsledkem výkonu široké diskreční pravomoci irských daňových orgánů.

501 Zatřetí jedenáct daňových rozhodnutí týkajících se přiřazení zisků irským pobočkám nerezidentních společností, které Komise přezkoumala v bodech 385 až 395 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nemůže prokazovat existenci široké diskreční pravomoci irských daňových orgánů, která by vedla ke zvýhodnění společností-příjemců ve srovnání s jinými společnostmi ve srovnatelné situaci.

502 Jak totiž vyplývá z bodů 385 až 395 odůvodnění napadeného rozhodnutí, každé z těchto jedenácti daňových rozhodnutí se týká společností, které vykonávají zcela odlišné činnosti. Jak přitom uvádí sama Komise v bodě 88 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přiřazení zisků mezi několik přidružených společností závisí na činnostech, které vykonává, rizicích, které nese, a aktivech, které používá každá společnost. Je tedy třeba konstatovat, že pouhá okolnost, že jedenáct daňových rozhodnutí potvrzuje různé metody přiřazování zisků, spočívá právě na tom, že situace daňových poplatníků jsou odlišné. Skutečnost, že tyto různé situace byly zohledněny při přijímání těchto daňových rozhodnutí, tak nijak neprokazuje jakoukoli diskreční pravomoc irských daňových orgánů.

503 Z výše uvedených úvah vyplývá, že Komise nemůže vycházet z druhé části svých alternativních úvah, aby učinila závěr, že v projednávaném případě bylo poskytnuto selektivní zvýhodnění.

504 Je proto třeba vyhovět žalobním důvodům, které uplatňují Irsko a společnosti ASI a AOE a které se zakládají na skutečnosti, že se Komisi v jejích alternativních úvahách nepodařilo prokázat, že v projednávaném případě bylo poskytnuto zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, přičemž není třeba zkoumat výtky založené na porušení podstatných formálních náležitostí a na porušení práva být vyslechnut, které uplatnily společnosti ASI a AOE proti posouzením Komise v rámci jejích alternativních úvah.

G. Závěry k posouzení Komise týkajícímu se existence selektivního zvýhodnění

505 S ohledem na závěry uvedené v bodech 312, 481 a 504 výše, podle nichž je třeba vyhovět žalobním důvodům, které uplatňují Irsko a společnosti ASI a AOE proti posouzením Komise v jejích hlavních, podpůrných a alternativních úvahách, je třeba dospět k závěru, že Komise v projednávaném případě neprokázala, že irské daňové orgány přijetím sporných daňových rozhodnutí poskytly společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

506 V této souvislosti je třeba připomenout, že ačkoli podle ustálené judikatury uvedené v bodě 100 výše Komise může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu, může tak učinit pouze tehdy, jsou-li splněny podmínky takové kvalifikace.

507 Vzhledem k tomu, že se Komisi v projednávaném případě nepodařilo právně dostačujícím způsobem prokázat existenci zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, je třeba napadené rozhodnutí zrušit v plném rozsahu, aniž je třeba zkoumat ostatní žalobní důvody vznesené Irskem a společnostmi ASI a AOE.

IV. K nákladům řízení

508 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl ve věci úspěch, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že žalující strany požadovaly náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit povinnost nést vlastní náklady řízení a nahradit náklady řízení vynaložené Irskem ve věci T-778/16 a náklady řízení vynaložené společnostmi ASI a AOE.

509 V souladu s čl. 138 odst. 1 jednacího řádu ponesou Irsko ve věci T-892/16, Lucemburské velkovévodství, Polská republika a Kontrolní úřad ESVO vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát)

rozhodl takto:

1) Věci T-778/16 a T-892/16 se spojují pro účely tohoto rozsudku.

2) Rozhodnutí Komise (EU) 2017/1283 ze dne 30. srpna 2016 o státní podpoře SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) poskytnuté Irskem ve prospěch společnosti Apple se zrušuje.

3) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení Irska ve věci T-778/16 a náklady řízení společností Apple Sales International a Apple Operations Europe.

4) Irsko ve věci T-892/16, Lucemburské velkovévodství, Polská republika a Kontrolní úřad ESVO ponesou vlastní náklady řízení.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 15. července 2020.

Podpisy.

Obsah

I. Skutečnosti předcházející sporu 2

A. K historii skupiny Apple 2

1. Stran skupiny Apple 2

2. Stran společností ASI a AOE 3

a) Ke korporátní struktuře 3

b) K dohodě o rozdělení nákladů 3

c) K dohodě o prodejních službách 3

3. Stran irských poboček 4

B. Ke sporným daňovým rozhodnutím 4

1. Stran daňového rozhodnutí z roku 1991 4

a) K základu daně společnosti ACL, předchůdkyně společnosti AOE 4

b) K základu daně společnosti ACAL, předchůdkyně společnosti ASI 5

2. Stran daňového rozhodnutí z roku 2007 5

C. Ke správnímu řízení před Komisí 6

D. K napadenému rozhodnutí 6

1. K existenci selektivního zvýhodnění 7

a) K referenčnímu rámci 7

b) Zásada obvyklých tržních podmínek 7

c) K selektivnímu zvýhodnění v důsledku toho, že irským pobočkám nebyly přiřazeny zisky plynoucí z licencí k duševnímu vlastnictví držených společnostmi ASI a AOE (hlavní úvahy) 8

d) K selektivnímu zvýhodnění v důsledku nevhodné volby metod přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE (podpůrné úvahy) 8

e) K selektivnímu zvýhodnění z důvodu, že se sporná daňová rozhodnutí, která nejsou v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, odchylují od referenčního rámce, i za předpokladu, že by tímto rámcem byl pouze článek 25 TCA 97 (alternativní úvahy) 9

f) Závěr o selektivním zvýhodnění 9

2. K neslučitelnosti, protiprávnosti a navrácení podpory 9

3. K výroku 10

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení 11

A. K věci T-778/16 11

1. Složení soudního kolegia a přednostní projednání 11

2. Vedlejší účastenství 11

3. Žádosti o důvěrné zacházení 11

4. Návrhová žádání účastníků řízení 12

B. K věci T-892/16 12

1. Složení soudního kolegia, přednostní projednání a spojení věcí 12

2. Vedlejší účastenství 12

3. Žádosti o důvěrné zacházení 13

4. Návrhová žádání účastníků řízení 13

C. Ke spojení věcí a k ústní části řízení 14

III. Právní otázky 14

A. Ke spojení věcí T-778/16 a T-892/16 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení 14

B. K dovolávaným žalobním důvodům a struktuře přezkumu projednávaných žalob 15

C. K žalobním důvodům vycházejícím ze skutečnosti, že Komise překročila své pravomoci a zasáhla do pravomocí členských států, mimo jiné v rozporu se zásadou daňové autonomie (osmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16) 16

D. K žalobním důvodům vycházejícím z pochybení v hlavních úvahách Komise 19

1. Ke společnému přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity (část druhého žalobního důvodu ve věci T-778/16) 20

2. K určení referenčního rámce a posouzením týkajícím se obvyklého zdanění podle irského práva (částečně první a druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a první, druhý a pátý žalobní důvod ve věci T-892/16) 21

a) K referenčnímu rámci 21

b) K posouzením Komise týkajícím se obvyklého zdanění zisků podle irského daňového práva 23

1) K použití článku 25 TCA 97 (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a částečně první žalobní důvod ve věci T-892/16) 24

2) K zásadě obvyklých tržních podmínek (částečně první žalobní důvod a třetí žalobní důvod ve věci T-778/16 a částečně první žalobní důvod a druhý žalobní důvod ve věci T-892/16) 26

i) K možnosti Komise vycházet ze zásady obvyklých tržních podmínek, aby ověřila existenci selektivního zvýhodnění 27

ii) K otázce, zda Komise v rámci svých hlavních úvah správně použila zásadu obvyklých tržních podmínek 31

3) Ke schválenému přístupu OECD (částečně druhý a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-778/16 a pátý žalobní důvod ve věci T-892/16) 32

i) K možnosti Komise vycházet ze schváleného přístupu OECD 32

ii) K otázce, zda Komise v rámci svých hlavních úvah správně použila schválený přístup OECD 33

4) Závěry k určení referenčního rámce a posouzení týkající se obvyklého zdanění podle irského práva 33

3. K posouzením Komise týkajícím se činností v rámci skupiny Apple (první žalobní důvod ve věci T-778/16 a třetí a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-892/16) 34

a) K činnostem irské pobočky společnosti ASI 34

b) K činnostem irské pobočky společnosti AOE 39

c) K činnostem vykonávaným mimo pobočky společností ASI a AOE 40

1) K přijímání strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple 40

2) K přijímání rozhodnutí společnostmi ASI a AOE 41

d) Závěry o činnostech vykonávaných v rámci skupiny Apple 42

4. Závěr o posouzení Komise týkajícím se existence selektivního zvýhodnění na základě jejích hlavních úvah 42

E. K žalobním důvodům zpochybňujícím posouzení Komise v rámci jejích podpůrných úvah (čtvrtý žalobní důvod ve věci T-778/16 a osmý žalobní důvod ve věci T-892/16) 42

1. K posouzení metod přiřazení zisků schválených ve sporných daňových rozhodnutích se zřetelem na transakční metodu čistého obchodního rozpětí 43

2. K výběru irských poboček společností ASI a AOE jako „testované strany“ při použití metod přiřazení zisků 44

3. K výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků 47

a) K výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků irské pobočky společnosti ASI 47

1) K vhodnému ukazateli úrovně zisků 48

2) K riziku spojenému s obratem 49

3) K riziku spojenému se zárukami na produkty 51

4) K rizikům spojeným s činnostmi externích dodavatelů 52

b) K výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků irské pobočky společnosti AOE 53

c) Závěry k výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků 53

4. K úrovním návratnosti odsouhlaseným ve sporných daňových rozhodnutích 54

a) K odměně irských poboček společností ASI a AOE potvrzené daňovým rozhodnutím z roku 1991 56

b) K odměně irských poboček společností ASI a AOE potvrzené daňovým rozhodnutím z roku 2007 58

1) K výběru společností použitých v analýzách srovnatelnosti 58

2) K opravné analýze srovnatelnosti provedené Komisí 60

5. Závěry týkající se posouzení Komise v rámci jejích podpůrných úvah 61

F. K žalobním důvodům napadajícím posouzení Komise v rámci alternativních úvah (pátý žalobní důvod ve věci T-778/16 a devátý žalobní důvod ve věci T-892/16) 62

1. K první části alternativních úvah Komise 62

2. K druhé části alternativních úvah Komise 63

G. Závěry k posouzení Komise týkajícímu se existence selektivního zvýhodnění 64

IV. K nákladům řízení 65