Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (siódma izba w składzie powiększonym)

z dnia 15 lipca 2020 r.*

Pomoc państwa – Pomoc wdrożona przez Irlandię – Decyzja stwierdzająca niezgodność pomocy z rynkiem wewnętrznym i jej bezprawność oraz nakazująca jej odzyskanie – Interpretacje indywidualne prawa podatkowego (tax rulings) – Selektywne korzyści podatkowe – Zasada ceny rynkowej

W sprawach T-778/16 i T-892/16

Irlandia, którą reprezentują K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, w charakterze pełnomocników, wspierani przez P. Gallaghera, M. Collinsa, SC, P. Bakera, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman i B. Doherty'ego, barristers,

strona skarżąca w sprawie T-778/16,

popierana przez

Wielkie Księstwo Luksemburga, które reprezentuje T. Uri, w charakterze pełnomocnika, wspierany przez D. Waelbroecka oraz S. Naudina, avocats,

interwenient w sprawie T-778/16,

Apple Sales International, z siedzibą w Cork (Irlandia),

Apple Operations Europe, z siedzibą w Cork,

które reprezentują adwokaci A. von Bonin i E. van der Stok, D. Beard, QC, oraz A. Bates, L. Osepciu i J. Bourke, barristers,

strona skarżąca w sprawie T-892/16,

popierane przez

Irlandię, którą reprezentują K. Duggan, J. Quaney, M. Browne, A. Joyce, wspierani przez P. Gallaghera, M. Collinsa, P. Bakera, S. Kingston, C. Donnelly i B. Doherty'ego,

interwenient w sprawie T-892/16,

przeciwko

Komisji Europejskiej, którą reprezentują P.-J. Loewenthal oraz R. Lyal, w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: angielski.

popieranej przez

Rzeczpospolitą Polską, którą reprezentują B. Majczyna, M. Rzotkiewicz i A. Kramarczyk-Szaładzińska, w charakterze pełnomocników,

interwenient w sprawie T-778/16,

oraz przez

Urząd Nadzoru EFTA, który reprezentują C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski oraz C. Simpson, w charakterze pełnomocników,

interwenient w sprawie T-892/16,

mających za przedmiot oparte na art. 263 TFUE żądania stwierdzenia nieważności decyzji Komisji (UE) 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple (Dz.U. 2017, L 187, s. 1),

SĄD (siódma izba w składzie powiększonym),

w składzie: M. Van der Woude, prezes, V. Tomljenović (sprawozdawczyni), A. Marcoulli, J. Passer i A. Kornezov, sędziowie,

sekretarz: S. Spyropoulos, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniach 17 i 18 września 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

I. Okoliczności powstania sporu

A. Historia grupy Apple

1. W przedmiocie grupy Apple

1 W skład grupy Apple, założonej w 1976 r. i mającej siedzibę w Cupertino, Kalifornia (Stany Zjednoczone), wchodzą Apple Inc. i wszystkie kontrolowane przez nią spółki (zwane dalej łącznie „grupą Apple"). Grupa Apple projektuje, produkuje i sprzedaje między innymi urządzenia komunikacji mobilnej i urządzenia multimedialne, komputery osobiste oraz odtwarzacze przenośne muzyki cyfrowej, a także sprzedaje oprogramowanie, inne usługi, rozwiązania sieciowe oraz treści i aplikacje cyfrowe podmiotów trzecich. Grupa ta sprzedaje swoje produkty i usługi konsumentom, przedsiębiorstwom i organom władz publicznych na całym świecie za pośrednictwem swoich punktów sprzedaży detalicznej, sklepów internetowych i w drodze sprzedaży bezpośredniej, jak również za pośrednictwem zewnętrznych operatorów sieci komórkowych, sprzedawców hurtowych, sprzedawców detalicznych i dystrybutorów. Globalna struktura korporacyjna Apple jest zorganizowana wokół najważniejszych obszarów funkcjonowania, które są centralnie zarządzane i kierowane ze Stanów Zjednoczonych przez kadrę zarządzającą mającą siedzibę w Cupertino.

2 Decyzja Komisji (UE) 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple (Dz.U. 2017, L 187, s. 1; zwana dalej „zaskarżoną decyzją") odnosi się do dwóch przyjętych przez irlandzkie organy podatkowe interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących dwóch należących do grupy Apple spółek.

2. W przedmiocie spółek ASI i AOE

a) Odnośnie do struktury spółki

3 W ramach grupy Apple Apple Operations International stanowi całkowicie zależną spółkę należącą do Apple Inc. Do Apple Operations International należy natomiast całkowicie od niej zależna spółka Apple Operations Europe (AOE), która z kolei posiada 100% udziałów w spółce zależnej Apple Sales International (ASI). Zarówno ASI, jak i AOE zostały utworzone jako spółki prawa irlandzkiego, ale nie są rezydentami Irlandii dla celów podatkowych.

4 Jak wskazano w motywach 113–115 zaskarżonej decyzji, znaczna część członków zarządów AOE i ASI to dyrektorzy zatrudnieni przez Apple Inc. z siedzibą w Cupertino. W motywie 115 tej decyzji (tabele nr 4 i 5) przedstawione zostały fragmenty uchwał i protokołów ze spotkań walnych zgromadzeń i zarządów ASI i AOE. Podejmowane przez zarządy uchwały dotyczyły regularnie wypłaty dywidend, zatwierdzenia sprawozdań sporządzanych przez dyrektorów, jak również powoływania i dymisjonowania tych dyrektorów. Bardziej sporadycznie uchwały te dotyczyły tworzenia spółek zależnych i ustanawiania pełnomocnictw zezwalających niektórym dyrektorom na wykonywanie różnego rodzaju czynności, takich jak zarządzanie kontami bankowymi, stosunki z rządami i podmiotami prawa publicznego, audyty, ubezpieczanie, najem, kupno i sprzedaż aktywów, przyjmowanie dostaw towarów i umowy handlowe.

b) Odnośnie do umowy o podziale kosztów

5 Apple Inc. z jednej strony oraz ASI i AOE z drugiej strony były związane umową o podziale kosztów (zwaną dalej „umową o podziale kosztów"). Ten podział dotyczył w szczególności kosztów badań i rozwoju (B&R) technologii używanych w produktach Apple. Ta umowa o podziale kosztów została pierwotnie podpisana w grudniu 1980 r. Jej stronami były Apple Inc. (wówczas Apple Computer Inc.) i AOE [wówczas Apple Computer Ltd (ACL)]. W 1999 r. stroną tej umowy została ASI (wówczas Apple Computer International). W okresie istotnym dla analizy zaskarżonej decyzji do umowy o podziale kosztów wprowadzono różnego rodzaju zmiany, w szczególności mające na celu uwzględnienie zmian w obowiązujących przepisach prawa.

6 Na mocy tej umowy, po pierwsze, strony zgodziły się podzielić związane z badaniami i rozwojem koszty i ryzyko ponoszone odnośnie do wartości niematerialnych w następstwie prowadzonej przez Apple działalności rozwojowej dotyczącej produktów i usług tej grupy. Po drugie, strony porozumiały się co do faktu, że Apple Inc. oficjalnie posiada tytuł prawny do wartości niematerialnych, których dotyczył podział kosztów, w tym praw własności intelektualnej (zwanych dalej „prawami WI") grupy Apple. Ponadto Apple Inc. przyznała spółkom ASI i AOE wolną od opłat licencję umożliwiającą im w szczególności wytwarzanie i sprzedaż objętych nią produktów na wyznaczonym im obszarze, obejmującym cały świat z wyłączeniem kontynentu amerykańskiego. Ponadto strony umowy były zobowiązane do ponoszenia wynikającego z niej ryzyka, a w szczególności ryzyka związanego z obowiązkiem pokrycia kosztów rozwoju praw WI grupy Apple.

c) Odnośnie do umowy o świadczenie usług marketingowych

7 W 2008 r. ASI zawarła z Apple Inc. umowę o świadczenie usług marketingowych, w ramach której spółka ta zobowiązała się do świadczenia na rzecz ASI usług marketingowych obejmujących w szczególności opracowywanie, rozwój i wdrażanie strategii marketingowych, programów i kampanii promocyjnych. ASI zobowiązała się do zapłaty na rzecz Apple Inc. za te usługi opłaty odpowiadającej wyrażonym w procentach „uzasadnionym poniesionym kosztom", z jakimi wiązały się dla Apple Inc. te usługi, powiększonym o marżę.

3. W przedmiocie oddziałów irlandzkich

8 ASI i AOE utworzyły oddziały irlandzkie (określone w języku angielskim wyrażeniem „branches"). AOE miała również oddział w Singapurze, który zaprzestał działalności w 2009 r.

9 Jeżeli chodzi o ASI, irlandzki oddział tej spółki jest odpowiedzialny w szczególności za realizację działań w zakresie zakupu, sprzedaży i dystrybucji związanych ze sprzedażą produktów marki Apple podmiotom powiązanym oraz klientom będącym osobami trzecimi w regionach obejmujących Europę, Bliski Wschód, Indie i Afrykę (EMEIA) oraz Azję i Pacyfik (APAC). Najważniejsze funkcje pełnione przez ten oddział obejmują zakup wyrobów gotowych marki Apple od producentów będących osobami trzecimi oraz podmiotami powiązanymi, działania w zakresie dystrybucji związane ze sprzedażą produktów podmiotom powiązanym w regionach EMEIA i APAC, a także ze sprzedażą produktów klientom będącym osobami trzecimi w regionie EMEIA, sprzedaż internetową, operacje logistyczne oraz obsługę posprzedażową. Komisja Europejska stwierdziła (pkt 55 zaskarżonej decyzji), że liczne działania związane z dystrybucją w regionie EMEIA są realizowane przez podmioty powiązane w ramach umów o świadczenie usług.

10 Irlandzki oddział AOE odpowiada za produkcję i montaż w swoim zakładzie w Irlandii specjalistycznych produktów informatycznych, takich jak komputery stacjonarne iMac, laptopy MacBook oraz inne akcesoria komputerowe, dostarczane podmiotom powiązanym dla regionu EMEIA. Najważniejsze funkcje tego oddziału AOE obejmują planowanie i ustalanie harmonogramu produkcji, inżynierię procesową, produkcję i operacje, zapewnianie i kontrolę jakości oraz operacje w zakresie odnawiania.

B. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego („tax rulings")

11 Irlandzkie organy podatkowe wydały w stosunku do niektórych podatników, którzy złożyli taki wniosek, wstępne decyzje podatkowe będące interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego („tax rulings"). Pismami z dnia 29 stycznia 1991 r. i z dnia 23 maja 2007 r. (zwanymi dalej łącznie „zakwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego") irlandzkie organy podatkowe wyraziły zgodę na przedstawione przez przedstawicieli grupy Apple propozycje dotyczące podlegających opodatkowaniu zysków spółek ASI i AOE w Irlandii. Interpretacje te zostały opisane w motywach 59–62 zaskarżonej decyzji.

1. W przedmiocie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r.

a) Podstawa opodatkowania ACL, będącej poprzednikiem AOE

12 Skierowanym do irlandzkich organów podatkowych pismem z dnia 12 października 1990 r. doradcy podatkowi grupy Apple opisali działalność prowadzoną przez ACL w Irlandii, wskazując funkcje, jakie pełnił jej irlandzki oddział z siedzibą w Cork (Irlandia). Ponadto wyjaśniono, że ten oddział jest właścicielem aktywów związanych z działalnością produkcyjną, ale to AOE zachowała prawo własności wykorzystywanych materiałów, produkcji w toku i wyrobów gotowych.

13 W następstwie pisma skierowanego przez przedstawicieli grupy Apple do irlandzkich organów podatkowych z dnia 16 stycznia 1991 r. i odpowiedzi z dnia 24 stycznia 1991 r. organy te zatwierdziły w piśmie z dnia 29 stycznia 1991 r. zaproponowane przez grupę Apple i opisane poniżej warunki. Zgodnie z tymi zatwierdzonym przez irlandzkie organy podatkowe warunkami podlegający opodatkowaniu zysk ACL w Irlandii związany z dochodami jej irlandzkiego oddziału został obliczony na podstawie następujących czynników:

– 65% kosztów operacyjnych tego oddziału do kwoty w wysokości [*poufne*] [1] w ujęciu rocznym 20% kosztów operacyjnych tego oddziału od kwoty powyżej [*poufne*];

– gdyby łączny zysk irlandzkiego oddziału ACL był mniejszy niż kwota uzyskana w wyniku zastosowania tego wzoru, do obliczenia zysków netto oddziału stosowano by tę niższą wartość;

– kosztów operacyjnych, które należy uwzględnić do celów tego obliczenia, obejmujących całość tych kosztów, z wyłączeniem materiałów przeznaczonych do odsprzedaży i udziału w kosztach fakturowanych, w przypadku wartości niematerialnych i prawnych, przez spółki powiązane z grupą Apple;

– ulgi inwestycyjnej, o przyznanie której można wnioskować, jeśli jej wartość nie przekracza o [*poufne*] amortyzacji naliczonej w odpowiednich rachunkach księgowych.

b) Podstawa opodatkowania ACAL, będącej poprzednikiem ASI

14 Pismem z dnia 2 stycznia 1991 r. doradcy podatkowi grupy Apple poinformowali irlandzkie organy podatkowe o istnieniu nowej spółki, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), której oddział w Irlandii został opisany jako odpowiedzialny za zaopatrywanie się u producentów irlandzkich w produkty przeznaczone do wywozu.

15 W dniu 16 stycznia 1991 r. przedstawiciele grupy Apple skierowali do irlandzkich organów podatkowych pismo przedstawiające zwięźle warunki zawartego podczas spotkania tej grupy z tymi organami w dniu 3 stycznia 1991 r. porozumienia w przedmiocie podlegającego opodatkowaniu zysku ACAL. Zgodnie z tym pismem obliczanie zysku tego oddziału powinno być opierać się na marży w wysokości 12,5% kosztów operacyjnych (z wyłączeniem materiałów przeznaczonych do odsprzedaży).

16 Pismem z dnia 29 stycznia 1991 r. irlandzkie organy podatkowe potwierdziły warunki tego porozumienia w postaci zawartej w piśmie z dnia 16 stycznia 1991 r.

1 Utajnione dane poufne.

2. W przedmiocie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r.

17 Skierowanym do irlandzkich organów podatkowych pismem z dnia 16 maja 2007 r. doradcy podatkowi grupy Apple przedstawili zwięźle swą propozycję sposobu, w jaki ich zdaniem należało zmienić metodę ustalania podstawy opodatkowania irlandzkich oddziałów spółek ASI i AOE.

18 Jeśli chodzi o irlandzki oddział ASI (która jest następcą spółki Apple Computer International, która z kolei była następcą spółki ACAL) zaproponowano, aby podlegający opodatkowaniu zysk, który ma zostać przypisany temu oddziałowi, odpowiadał [*poufne*] ponoszonych przezeń kosztów operacyjnych, z wyłączeniem kosztów takich jak opłaty fakturowane przez spółki powiązane w ramach grupy Apple oraz koszty materiałów.

19 Co się tyczy irlandzkiego oddziału AOE, podlegający opodatkowaniu zysk miał odpowiadać sumie, po pierwsze, kwoty odpowiadającej [*poufne*] ponoszonych przez ten oddział kosztów operacyjnych, z wyłączeniem kosztów takich jak kwoty fakturowane przez spółki powiązane w ramach grupy Apple i koszty materiałów, i po drugie, kwoty odpowiadającej stopie zwrotu z tytułu praw WI w odniesieniu do opracowywanych przez ten oddział technologii procesu produkcyjnego, czyli [*poufne*] osiąganego przez ten oddział obrotu. Zezwolono na odliczenie z tytułu ulg inwestycyjnych w zakresie amortyzacji zakładów i budynków „obliczonych i dopuszczonych w normalny sposób".

20 Zaproponowano, aby warunki zawarte w porozumieniu, które miało wejść w życie od dnia 1 października 2007 r., obowiązywały, dla niezmienionych okoliczności, w odniesieniu do dwóch oddziałów przez okres pięciu lat, a następnie były corocznie odnawiane. Wskazano również, że porozumienie to może mieć zastosowanie do nowych podmiotów, które mogą zostać utworzone lub przekształcone w ramach grupy Apple, o ile prowadzona przez nie działalność odpowiada tej wykonywanej odpowiednio przez AOE, czyli produkcji w Irlandii, oraz przez ASI, czyli rodzajom działalności niezwiązanym z produkcją, takim jak sprzedaż i usługi ogólne.

21 Pismem z dnia 23 maja 2007 r. irlandzkie organy podatkowe potwierdziły swą zgodę na wszystkie propozycje zawarte w piśmie z dnia 16 maja 2007 r. Porozumienie to było stosowane do roku podatkowego 2014.

C. Postępowanie administracyjne przed Komisją

22 Pismem z dnia 12 czerwca 2013 r. Komisja zwróciła się do Irlandii o dostarczenie jej informacji na temat stosowanej na jej terytorium praktyki interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, w szczególności na temat tych z nich, które zostały przyjęte na rzecz niektórych podmiotów należących do grupy Apple, w tym spółek ASI i AOE.

23 Decyzją z dnia 11 czerwca 2014 r. (dalej zwaną „decyzją o wszczęciu postępowania") Komisja wszczęła przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE formalne postępowanie wyjaśniające dotyczące zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego przyjętych przez irlandzkie organy podatkowe w odniesieniu do podlegającego opodatkowaniu zysku przypisanego irlandzkim oddziałom spółek ASI i AOE ze względu na to, że te interpretacje mogą stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Zdaniem Komisji zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego mogłyby przysparzać korzyści przedsiębiorstwom, którym zostały przyznane, gdyby zatwierdzały one porozumienie w sprawie cen transferowych niezgodne z warunkami, jakie zostałyby ustalone między niezależnymi podmiotami rynkowymi (zasada ceny rynkowej). Decyzja ta została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym* w dniu 17 października 2014 r.

24 Pismami z dnia 5 września i 17 listopada 2014 r., odpowiednio, Irlandia i Apple Inc. przedstawiły swe uwagi w przedmiocie tej decyzji o wszczęciu postępowania.

25 W trakcie formalnego postępowania wyjaśniającego doszło do wielu kontaktów i spotkań pomiędzy Komisją, irlandzkimi organami podatkowymi i Apple Inc. (motywy 11–38 zaskarżonej decyzji). Ponadto Apple Inc. i Irlandia przedstawiły dwa sporządzone ad hoc przez ich własnych doradców podatkowych sprawozdania dotyczące przypisania zysków irlandzkim oddziałom spółek ASI i AOE.

D. Zaskarżona decyzja

26 Komisja wydała zaskarżoną decyzję w dniu 30 sierpnia 2016 r. Po opisaniu ram prawnych i faktycznych (sekcja 2) i postępowania administracyjnego (sekcje 3–7) Komisja skoncentrowała się na analizie istnienia pomocy (sekcja 8).

27 Po pierwsze, Komisja podniosła, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały przyjęte przez irlandzką administrację podatkową, a zatem można je przypisać państwu. W zakresie, w jakim skutkowały one zmniejszeniem kwoty podatku należnego od spółek ASI i AOE, Irlandia zrezygnowała z wpływów podatkowych, co pociągnęło za sobą utratę zasobów państwowych (motyw 221 zaskarżonej decyzji).

28 Po drugie, ze względu na to, że spółki ASI i AOE należą do grupy Apple, działającej we wszystkich państwach członkowskich, zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego mogły wywierać wpływ na wymianę handlową wewnątrz Unii Europejskiej (motyw 222 zaskarżonej decyzji).

29 Po trzecie, ponieważ zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego doprowadziły do zmniejszenia podstawy opodatkowania spółek ASI i AOE dla celu ustalenia podatku dochodowego od osób prawnych w Irlandii, przysparzały one korzyści tym dwóm spółkom korzyści (motyw 223 zaskarżonej decyzji).

30 Ponadto zdaniem Komisji ze względu na to, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały przyjęte wyłącznie w odniesieniu do spółek ASI i AOE, można przyjąć domniemanie ich selektywnego charakteru. Ponadto w trosce o kompletność wywodu Komisja stwierdziła, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowią odstępstwo od ram odniesienia, a mianowicie od powszechnie obowiązujących zasad opodatkowania przedsiębiorstw w Irlandii (motyw 224 zaskarżonej decyzji).

31 Po czwarte, gdyby okazało się, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego skutkowały zmniejszeniem kwoty podatku należnego od spółek ASI i AOE, mogłyby one wzmacniać pozycję konkurencyjną tych dwóch spółek i w związku z tym zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (motyw 222 zaskarżonej decyzji).

1. Istnienie selektywnej korzyści

32 W sekcji 8.2 zaskarżonej decyzji Komisja przeprowadziła opartą o orzecznictwo trzyetapową analizę mającą na celu udowodnienie istnienia w niniejszym przypadku selektywnej korzyści. Przede wszystkim określiła ona ramy odniesienia i uzasadniła zastosowanie w niniejszej sprawie zasady ceny rynkowej. Następnie przeanalizowała to, czy doszło do zaistnienia selektywnej korzyści wynikającej z odstępstwa od tych ram odniesienia. Opierając się na rozumowaniu głównym, a także tym przedstawionym tytułami subsydiarnym i alternatywnym, Komisja uznała, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego umożliwiły spółkom ASI i AOE zmniejszeniem kwoty podatku, do którego zapłaty spółki te były zobowiązane w Irlandii w okresie ich obowiązywania, a mianowicie w latach 1991–2014 (zwanych dalej „rozpatrywanym okresem”), i że stanowiło to korzyść w stosunku do innych spółek znajdujących się w porównywalnej sytuacji. Wreszcie Komisja stwierdziła, że ani Irlandia, ani Apple Inc. nie przedstawiły argumentów dotyczących uzasadnienia tej selektywnej korzyści.

a) Ramy odniesienia

33 W motywach 227–243 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że ramy odniesienia stanowią powszechnie obowiązujące zasady opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii, ustanowione w celu opodatkowania zysków osiąganych przez wszystkie podlegające opodatkowaniu w Irlandii spółki. Komisja uznała, że spółki niezależne i zintegrowane znajdują się, w świetle celu tego systemu zasad, w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. Tak więc art. 25 Taxes Consolidation Act z 1997 r. (zwanego dalej „TCA 97"), który przewiduje opodatkowanie spółek niebędących rezydentami z tytułu dochodów z działalności operacyjnej osiąganych bezpośrednio lub pośrednio za pośrednictwem oddziału działającego w Irlandii, należy uznać za integralną część ram odniesienia, a nie za odrębne ramy odniesienia.

b) Zasada ceny rynkowej

34 W motywach 244–263 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że zgodnie z art. 25 TCA 97 i z uwagi na jego cel przepis ten powinien być stosowany równocześnie z metodą przypisywania zysków. W tym względzie wskazała ona, że w art. 107 ust. 1 TFUE ustanowiony został wymóg, aby metoda przypisywania zysku opierała się na zasadzie ceny rynkowej niezależnie od tego, czy dane państwo członkowskie wprowadziło zasadę ceny rynkowej jako część swego krajowego systemu prawnego. Komisja oparła ten wniosek na dwóch założeniach. Po pierwsze, przypomniała ona, że każdy środek podatkowy przyjęty przez państwo członkowskie powinien być zgodny z regułami dotyczącymi pomocy państwa. Po drugie, podniosła ona, że z wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) wynika, iż zmniejszenie podstawy opodatkowania, które wynika z zastosowania środka podatkowego umożliwiającego podatnikowi zastosowanie w transakcjach wewnątrz grupy cen transferowych, które nie przypominają cen, jakie stosowano by w warunkach wolnej konkurencji, przysparza temu podatnikowi selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

35 Tak więc Komisja na podstawie wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) podniosła, że to zasada ceny rynkowej stanowi punkt odniesienia dla określenia, czy zintegrowanej spółce należącej do grupy kapitałowej przysparzana jest selektywna korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w wyniku zastosowania środka podatkowego, który określa jej ceny transferowe i, co za tym idzie, jej podstawę opodatkowania. Zasada ta miała zdaniem Komisji na celu zagwarantowanie, by transakcje wewnątrz grupy były do celów podatkowych traktowane w taki sam sposób jak transakcje dokonywane między niezintegrowanymi spółkami niezależnymi, tak aby uniknąć nierównego traktowania spółek, które w świetle realizowanego przez taki system celu polegającego na opodatkowaniu zysków wszystkich spółek znajdujących się w tej samej jurysdykcji podatkowej znajdowały się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.

36 Odnośnie do zasad opracowanych w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) Komisja wskazała, że stanowią one dla organów podatkowych wyłącznie wskazówki użyteczne do tego, aby zapewnić, by metody przypisywania zysków i ustalania cen transferowych generowały wyniki zgodne z warunkami rynkowymi.

c) Selektywna korzyść wynikająca z nieprzypisania oddziałom irlandzkim zysków wynikających z licencji na korzystanie z praw WI posiadanych przez ASI i AOE (rozumowanie główne)

37 Tytułem głównym Komisja w motywach 265–321 zaskarżonej decyzji podniosła, że okoliczność polegająca na tym, iż irlandzkie organy podatkowe zaakceptowały w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego założenie, zgodnie z którym licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple należące do ASI i AOE powinny były zostać przypisane poza Irlandią,

doprowadziło do powstania podlegających opodatkowaniu rocznych zysków ASI i AOE w Irlandii, które odbiegają od wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

38 Komisja uznała w istocie, że posiadane przez ASI i AOE licencje na korzystanie z praw WI odnoszące się do zakupu, produkcji, sprzedaży i dystrybucji produktów grupy Apple poza kontynentem amerykańskim, które instytucja ta określiła jako „licencje na korzystanie z własności intelektualnej Apple'a", przyczyniły się w znaczący sposób do zwiększenia dochodów osiąganych przez te dwie spółki.

39 Komisja zarzuciła zatem władzom irlandzkim, że te błędnie przypisały siedzibom głównym spółek ASI i AOE aktywa, funkcje i ryzyko, podczas gdy siedziby te nie istniały fizycznie ani nie zatrudniały pracowników. W szczególności w odniesieniu do funkcji związanych z licencjami na korzystanie z praw WI Komisja podniosła, że takie funkcje nie mogły być wykonywane, w braku pracowników, wyłącznie za pośrednictwem zarządów ASI i AOE, o czym świadczy brak w przedstawionych jej protokołach posiedzeń zarządów odniesień do dyskusji i decyzji w tym względzie. W związku z tym, zdaniem Komisji, ze względu na to, że siedziby spółek ASI i AOE nie mogły kontrolować licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple ani też zarządzać nimi, siedzibom tym nie należało przypisywać, w kontekście zasady cen rynkowych, zysków osiągniętych dzięki korzystaniu z tych licencji. W związku z tym zyski te powinny były zostać przypisane oddziałom spółek ASI i AOE, które jako jedyne były w stanie faktycznie wykonywać funkcje związane z prawami WI grupy Apple i które miały istotne znaczenie dla działalności gospodarczej ASI i AOE.

40 W związku z tym poprzez działanie w sposób niezgodny z zasadą ceny rynkowej i brak przypisania oddziałom spółek ASI i AOE zysków wynikających z praw WI grupy Apple irlandzkie organy podatkowe przysporzyły spółkom ASI i AOE korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, w postaci zmniejszenia właściwych im wartości rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu. Zdaniem Komisji ta korzyść ma charakter selektywny, bo skutkuje zmniejszeniem obciążenia podatkiem od osób prawnych spółek ASI i AOE w Irlandii w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których podlegający opodatkowaniu dochód odzwierciedla określane na rynku ceny negocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

d) Selektywna korzyść wynikająca z nieodpowiedniego wyboru metod przypisywania zysków irlandzkim oddziałom ASI i AOE (rozumowanie przedstawione tytułem subsydiarnym)

41 Tytułem subsydiarnym w motywach 325–360 zaskarżonej decyzji Komisja podniosła, iż nawet gdyby irlandzki organ podatkowy miał rację, gdy przyjął założenie, że posiadane przez ASI i AOE licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple powinny zostać przypisane poza Irlandią, zatwierdzone w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metody przypisywania zysków tak samo doprowadziłyby do powstania podlegających opodatkowaniu rocznych zysków ASI i AOE w Irlandii, które odbiegają od wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Zdaniem Komisji metody te zostały bowiem przyjęte w wyniku dokonania nieodpowiednich wyborów metodologicznych, co doprowadziło do zmniejszenia kwoty podatku należnego od spółek ASI i AOE w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których podlegający opodatkowaniu dochód odzwierciedla określane na rynku ceny negocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. W związku z powyższym należy uznać, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przysparzają spółkom ASI i AOE selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

e) Selektywna korzyść wynikająca z odstępstwa od ram odniesienia, nawet przy założeniu, że została ona ustanowiona wyłącznie w art. 25 TCA 97, w drodze zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które nie są zgodne z zasadą ceny rynkowej (rozumowanie przedstawione tytułem alternatywnym)

42 W przedstawionym tytułem alternatywnym toku rozumowania Komisja w motywach 369–403 zaskarżonej decyzji podniosła, że nawet jeśli należałoby uznać, iż ramy odniesienia stanowił wyłącznie art. 25 TCA 97, to zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przysparzały spółkom ASI i AOE selektywnej korzyści w postaci zmniejszenia ich podstawy opodatkowania w Irlandii. Z jednej strony Komisja podniosła, że stosowanie art. 25 TCA 97 w Irlandii opiera się na zasadzie ceny rynkowej. W niniejszej sprawie Komisja wykazała ona, że poprzez przyjęcie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego administracja odeszła od wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej, co przysporzyło korzyści gospodarczej spółkom ASI i AOE. Z drugiej strony, w każdym wypadku, Komisja podniosła, że nawet jeśli należałoby uznać, iż stosowanie art. 25 TCA 97 nie było oparte na zasadzie ceny rynkowej, należy stwierdzić, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały przyjęte przez irlandzkie organy podatkowe w sposób dyskrecjonalny, w sytuacji braku obiektywnych kryteriów związanych z irlandzkim systemem podatkowym, i że z tego względu przysparzały one selektywnej korzyści ASI i AOE.

f) Wniosek w przedmiocie selektywnej korzyści

43 Komisja doszła do wniosku, że kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego powodują obniżenie kosztów, które normalnie ponosiłyby spółki ASI i AOE w ramach ich działalności gospodarczej, a zatem należy uznać, iż za pomocą tych interpretacji przyznana została pomoc operacyjna na rzecz spółek ASI i AOE. Podniosła ona jednak, że ze względu na to, iż ASI i AOE należą do grupy Apple, mającej charakter wielonarodowy i którą należy uznać za jedną jednostkę gospodarczą w rozumieniu orzecznictwa, grupa ta jako całość skorzystała z pomocy państwa przyznanej przez Irlandię za pomocą zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (część 8.3 zaskarżonej decyzji).

2. Niezgodność, bezprawność i odzyskanie pomocy

44 Komisja wskazała, że owe środki pomocowe były niezgodne z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE i że ze względu na to, iż nie zostały wcześniej zgłoszone, stanowią one bezprawnie przyznaną pomoc państwa wprowadzoną w życie z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE (sekcje 8.5 i 9 zaskarżonej decyzji).

45 Wreszcie (sekcja 11 zaskarżonej decyzji) Komisja wskazała, że Irlandia powinna odzyskać pomoc przyznaną w drodze zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego za okres od 12 czerwca 2003 r. do 27 września 2014 r. Instytucja ta wyjaśniła, że kwota podlegająca odzyskaniu powinna zostać obliczona poprzez przeprowadzenie porównania pomiędzy podatkiem faktycznie zapłaconym a tym, który powinien był zostać zapłacony, gdyby w braku przyjęcia interpretacji indywidualnych zastosowane zostałyby zwykłe zasady opodatkowania.

46 W odniesieniu do argumentów dotyczących naruszenia w toku postępowania administracyjnego praw proceduralnych Irlandii i Apple Inc. Komisja wskazała, że ponieważ zakres prowadzonego przez nią dochodzenia w sprawie istnienia pomocy państwa pozostał w okresie pomiędzy wydaniem decyzji o wszczęciu postępowania a wydaniem zaskarżonej decyzji niezmieniony, przysługujące im prawa były w pełni poszanowane (sekcja 10 zaskarżonej decyzji).

3. Sentencja decyzji

47 Sentencja zaskarżonej decyzji ma następujące brzmienie:

„Artykuł 1

1. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydane przez Irlandię dnia 29 stycznia 1991 r. i 23 maja 2007 r. na rzecz spółki Apple Sales International, które pozwoliły tej spółce na ustalanie jej zobowiązania podatkowego w Irlandii w ujęciu rocznym, stanowią pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 traktatu. Wspomniana pomoc została niezgodnie z prawem wdrożona przez Irlandię, z naruszeniem art. 108 ust. 3 traktatu, i jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

2. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydane przez Irlandię dnia 29 stycznia 1991 r. i 23 maja 2007 r. na rzecz spółki Apple Operations Europe International, które pozwoliły tej spółce na ustalanie jej zobowiązania podatkowego w Irlandii w ujęciu rocznym, stanowią pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 traktatu. Wspomniana pomoc została niezgodnie z prawem wdrożona przez Irlandię, z naruszeniem art. 108 ust. 3 traktatu, i jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

Artykuł 2

1. Irlandia odzyskuje od spółki Apple Sales International pomoc, o której mowa w art. 1 ust. 1.

2. Irlandia odzyskuje od spółki Apple Operations Europe pomoc, o której mowa w art. 1 ust. 2.

3. Do kwot podlegających zwrotowi dolicza się odsetki za cały okres począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjentów, do dnia jej faktycznego odzyskania.

4. Odsetki nalicza się narastająco, zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004.

Artykuł 3

1. Odzyskanie pomocy, o której mowa w art. 1, odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.

2. Irlandia zapewnia wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 4

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Irlandia przekazuje Komisji informacje dotyczące metody zastosowanej do obliczenia dokładnej kwoty pomocy.

2. Do momentu całkowitego odzyskania pomocy, o której mowa w art. 1, Irlandia na bieżąco informuje Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Irlandia bezzwłocznie przedstawia informacje o środkach już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji.

Artykuł 5

Niniejsza decyzja skierowana jest do Irlandii”.

II. Postępowanie i żądania stron

A. W sprawie T-778/16

48 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 9 listopada 2016 r. Irlandia wniosła skargę w sprawie T-778/16.

1. Skład orzekający i rozpoznanie w pierwszej kolejności

49 Rozstrzygnięciem z dnia 29 listopada 2016 r. prezes siódmej izby Sądu przychyliła się do wniosku Irlandii o rozpoznanie sprawy T-778/16 w pierwszej kolejności na podstawie art. 67 § 2 regulaminu postępowania przed Sądem.

50 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 9 listopada 2016 r. Irlandia wniosła o rozpoznanie sprawy T-778/16 przez powiększony skład orzekający. W dniu 18 stycznia 2017 r. Sąd odnotował na podstawie art. 28 § 5 regulaminu postępowania fakt, że sprawa T-778/16 została przekazana siódmej izbie w składzie powiększonym.

51 Z uwagi na przeszkody w wykonywaniu obowiązków odnoszące się do dwóch z sędziów siódmej izby Sądu w składzie powiększonym prezes Sądu decyzjami z dnia 21 lutego 2017 r. i 21 maja 2019 r. wyznaczył, odpowiednio, wiceprezesa Sądu i innego sędziego w celu uzupełnienia składu izby.

2. Interwencje

52 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 20 marca 2017 r. Wielkie Księstwo Luksemburga złożyło wniosek o dopuszczenie do sprawy T-778/16 w charakterze interwenienta popierającego żądania Irlandii.

53 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 30 marca 2017 r. Rzeczpospolita Polska złożyła wniosek o dopuszczenie do sprawy T-778/16 w charakterze interwenienta popierającego żądania Komisji.

54 Postanowieniem z dnia 19 lipca 2017 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym uwzględnił wnioski Wielkiego Księstwa Luksemburga i Rzeczypospolitej Polskiej o dopuszczenie ich do sprawy w charakterze interwenientów.

3. Wnioski o zachowanie poufności

55 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 26 kwietnia 2017 r. Irlandia złożyła wniosek o zachowanie w stosunku do Wielkiego Księstwa Luksemburga i Rzeczypospolitej Polskiej poufności części skargi, jak również niektórych załączonych do niej dokumentów, między innymi zaskarżonej decyzji, części odpowiedzi na skargę oraz załączonych do niej dokumentów.

56 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 31 maja 2017 r. Irlandia wniosła o zachowanie poufności w odniesieniu do nazwisk doradców podatkowych grupy Apple.

57 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniach 26 i 29 listopada 2018 r. Irlandia częściowo wycofała swoje wnioski o zachowanie poufności.

58 Wielkie Księstwo Luksemburga i Rzeczpospolita Polska otrzymały jawne wersje dokumentów, których dotyczyły te wnioski. Wielkie Księstwo Luksemburga nie podniosło sprzeciwu wobec złożonych w stosunku do niego wniosków o zachowanie poufności, podczas gdy Rzeczpospolita Polska podważyła złożone w stosunku do niej wnioski o zachowanie poufności.

59 Postanowieniem z dnia 14 grudnia 2018 r., Irlandia/Komisja (T-778/16, niepublikowanym, EU:T:2018:1019) prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym częściowo uwzględnił wnioski o zachowanie poufności złożone wobec Rzeczypospolitej Polskiej i oddalił je w pozostałym zakresie. Rzeczpospolita Polska otrzymała zgodnie z brzmieniem tego postanowienia jawne wersje akt sprawy, których dotyczyły te wnioski.

4. Żądania stron

60 Irlandia wnosi do Sądu o:

– stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania w sprawie T-778/16.

61 Komisja wnosi do Sądu o:

– oddalenie skargi w sprawie T-778/16 jako bezzasadnej;

– obciążenie Irlandii kosztami postępowania w sprawie T-778/16.

62 Wielkie Księstwo Luksemburga wnosi do Sądu o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji zgodnie z żądaniami Irlandii.

63 Rzeczpospolita Polska wnosi do Sądu o oddalenie skargi w sprawie T-778/16 zgodnie z żądaniami Komisji.

B. W sprawie T-892/16

64 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 19 grudnia 2016 r. spółki ASI i AOE wniosły skargę w sprawie T-892/16.

1. Skład orzekający, rozpoznanie w pierwszej kolejności i połączenie

65 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 8 lutego 2017 r. spółki ASI i AOE wniosły o rozpoznanie sprawy T-892/16 w pierwszej kolejności w rozumieniu art. 67 § 2 regulaminu postępowania oraz o połączenie jej ze sprawą T-778/16 do łącznego rozpoznania w ramach pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie.

66 Rozstrzygnięciem z dnia 6 kwietnia 2017 r. prezes siódmej izby Sądu przychyliła się do wniosku o rozpoznanie sprawy T-892/16 w pierwszej kolejności na podstawie art. 67 § 2 regulaminu postępowania.

67 Na wniosek siódmej izby Sąd – na podstawie art. 28 regulaminu postępowania – postanowił w dniu 17 maja 2017 r. przekazać sprawę składowi powiększonemu.

68 Z uwagi na przeszkody w wykonywaniu obowiązków odnoszące się do dwóch z sędziów siódmej izby Sądu w składzie powiększonym prezes Sądu decyzjami z dnia 8 czerwca 2017 r. i 21 maja 2019 r. wyznaczył, odpowiednio, wiceprezesa Sądu i innego sędziego w celu uzupełnienia składu tej izby.

2. Interwencje

69 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 30 marca 2017 r. IBEC Company Limited by Guarantee wniosła o dopuszczenie do sprawy T-892/16 w charakterze interwenienta popierającego żądania spółek ASI i AOE. Na podstawie art. 19 § 2 regulaminu postępowania prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym przekazał rozstrzygnięcie w przedmiocie tego wniosku, które wchodziło w zakres jego uprawnień, siódmej izbie Sądu w składzie powiększonym. Postanowieniem z dnia 15 grudnia 2017 r., Apple Sales International i Apple Operations Europe/Komisja (T-892/16, niepublikowanym, EU:T:2017:926) Sąd oddalił wniosek IBEC Company Limited by Guarantee o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta.

70 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 31 marca 2017 r. Urząd Nadzoru EFTA złożył wniosek o dopuszczenie go do sprawy T-892/16 w charakterze interwenienta popierającego żądania Komisji. Decyzją z dnia 19 lipca 2017 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym uwzględnił wniosek Urzędu Nadzoru EFTA o dopuszczenie go do sprawy w charakterze interwenienta.

71 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 31 marca 2017 r. Irlandia wniosła o dopuszczenie do sprawy T-892/16 w charakterze interwenienta popierającego żądania spółek ASI i AOE. Rozstrzygnięciem z dnia 28 czerwca 2017 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym uwzględnił wniosek Irlandii o dopuszczenie jej do sprawy w charakterze interwenienta.

72 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 13 kwietnia 2017 r. Stany Zjednoczone Ameryki wniosły o dopuszczenie ich do udziału w sprawie T-892/16 w charakterze interwenienta popierającego żądania ASI i AOE. Na podstawie art. 19 § 2 regulaminu postępowania prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym przekazał rozstrzygnięcie w przedmiocie tego wniosku, które wchodziło w zakres jego uprawnień, siódmej izbie Sądu w składzie powiększonym. Postanowieniem z dnia 15 grudnia 2017 r., Apple Sales International i Apple Operations Europe/Komisja (T-892/16, niepublikowanym, EU:T:2017:925) Sąd oddalił wniosek Stanów Zjednoczonych Ameryki o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta. Stany Zjednoczone Ameryki wniosły odwołanie od tego postanowienia. Postanowieniem z dnia 17 maja 2018 r., Stany Zjednoczone Ameryki/Apple Sales International i in. [C-12/18 P(I), niepublikowanym, EU:C:2018:330] odwołanie to zostało oddalone.

3. Wnioski o zachowanie poufności

73 W toku postępowania spółki ASI i AOE wniosły o zachowanie poufności niektórych pism procesowych wobec Urzędu Nadzoru EFTA. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 1 października 2018 r. wycofały one ten wniosek.

4. Żądania stron

74 ASI i AOE wnoszą do Sądu o:

– stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

– tytułem żądania ewentualnego – częściowe stwierdzenie nieważności tej decyzji; oraz

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

75 Komisja wnosi do Sądu o:

– oddalenie skargi;

– obciążenie spółek ASI i AOE kosztami postępowania.

76 Irlandia wnosi do Sądu o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji zgodnie z żądaniami spółek ASI i AOE.

77 Urząd Nadzoru EFTA wnosi do Sądu o:

– oddalenie skargi w sprawie T-892/16 jako bezzasadnej;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania w tej sprawie.

C. Połączenie spraw i ustny etap postępowania

78 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 8 lutego 2017 r. spółki ASI i AOE wniosły o połączenie spraw T-778/16 i T-892/16.

79 Decyzją z dnia 21 czerwca 2017 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym postanowił nie łączyć spraw T-778/16 i T-892/16 na tym etapie postępowania.

80 Decyzją prezesa siódmej izby Sądu w składzie powiększonym z dnia 9 lipca 2019 r. sprawy T-778/16 i T-892/16 zostały połączone do celów ustnego etapu postępowania zgodnie z art. 68 regulaminu postępowania.

81 Na wniosek sędzi sprawozdawcy Sąd zdecydował o otwarciu ustnego etapu postępowania i – w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 89 regulaminu postępowania przed Sądem – zwrócił się do stron o udzielenie odpowiedzi na piśmie. Strony ustosunkowały się do tych środków organizacji postępowania w wyznaczonym terminie.

82 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniu 23 sierpnia 2019 r. Komisja wniosła o zachowanie wobec Wielkiego Księstwa Luksemburga i Rzeczypospolitej Polskiej poufności niektórych informacji zawartych w jej odpowiedzi na środki organizacji postępowania.

83 Wielkie Księstwo Luksemburga i Rzeczpospolita Polska otrzymały jawne wersje tej odpowiedzi.

84 Na rozprawie w dniach 17 i 18 września 2019 r. wysłuchano wystąpień ustnych stron oraz ich odpowiedzi na zadane przez Sąd pytania. Na tej rozprawie spółki ASI i AOE oraz Komisja przedstawiły pewne uwagi dotyczące sprawozdania na rozprawę, co zostało odnotowane przez Sąd w protokole z rozprawy.

85 Strony zostały wysłuchane podczas rozprawy odnośnie do ewentualnego połączenia spraw T-778/16 i T-892/16 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie, co Sąd odnotował w protokole z rozprawy.

III. Co do prawa

A. Połączenie spraw T-778/16 i T-892/16 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie

86 Na podstawie art. 19 § 2 regulaminu postępowania prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym przekazał rozstrzygnięcie w przedmiocie połączenia spraw T-778/16 i T-892/16 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie, które wchodziło w zakres jego uprawnień, siódmej izbie Sądu w składzie powiększonym.

87 Po wysłuchaniu na rozprawie stron w przedmiocie ewentualnego połączenia spraw uznano, że należy sprawy te połączyć do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawach T-778/16 i T-892/16 ze względu na ich powiązanie.

B. Podniesione zarzuty i struktura analizy niniejszych skarg

88 Skargi wniesione przez Irlandię w sprawie T-778/16 i przez spółki ASI i AOE w sprawie T-892/16 mają na celu stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego określa się w niej jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, oraz w zakresie, w jakim nakazuje się w niej odzyskanie kwot, które nie zostały pobrane od nich przez Irlandię z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

89 Na poparcie swoich skarg Irlandia oraz ASI i AOE podnoszą odpowiednio dziewięć i czternaście zarzutów, które w przeważającej części się pokrywają.

90 W pierwszej kolejności zarzuty te zmierzają w istocie do zakwestionowania głównego toku rozumowania Komisji, w szczególności ze względu na błędy dotyczące oceny istnienia selektywnej korzyści (zarzuty od pierwszego do trzeciego w sprawie T-778/16 oraz zarzuty od pierwszego do szóstego w sprawie T-892/16) oraz oceny dotyczącej pojęcia interwencji państwa (częściowo zarzut drugi w sprawie T-778/16).

91 W szczególności, w ramach kwestionowania głównego toku rozumowania Komisji, po pierwsze, zarzuca się jej przeprowadzenie łącznej analizy pojęć korzyści i selektywności (częściowo zarzut drugi w sprawie T-778/16). Po drugie, zarzuca się Komisji błędne określenie ram odniesienia, w szczególności na podstawie błędnej oceny prawa irlandzkiego (częściowo zarzuty pierwszy i drugi w sprawie T-778/16 oraz zarzut pierwszy w sprawie T-892/16), błędnego zastosowania zasady ceny rynkowej (częściowo zarzuty pierwszy i trzeci w sprawie T-778/16 i częściowo zarzuty pierwszy i drugi w sprawie T-892/16), niewłaściwego zastosowania wytycznych OECD (częściowo zarzut drugi w sprawie T-778/16 i zarzut piąty w sprawie T-892/16). Po trzecie, Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują dokonaną przez Komisję ocenę dotyczącą różnego rodzaju działalności prowadzonej w ramach grupy Apple (częściowo zarzut pierwszy w sprawie T-778/16 i zarzuty od trzeciego do piątego w sprawie T-892/16). Po czwarte, kwestionują one ocenę dotyczącą selektywnego charakteru zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (częściowo zarzut drugi w sprawie T-778/16 i zarzut szósty w sprawie T-892/16).

92 W drugiej kolejności Irlandia oraz ASI i AOE kwestionują ocenę dokonaną przez Komisję w ramach jej rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym (zarzut czwarty w sprawie T-778/16 i zarzut ósmy w sprawie T-892/16).

93 W trzeciej kolejności Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują ocenę dokonaną przez Komisję w ramach jej rozumowania przedstawionego tytułem alternatywnym (zarzut piąty w sprawie T-778/16 i zarzut dziewiąty w sprawie T-892/16).

94 W czwartej kolejności ASI i AOE kwestionują nakazane w zaskarżonej decyzji odzyskanie pomocy ze względu na niemożność obliczenia kwoty podlegającej odzyskaniu na podstawie rozumowania przedstawionego przez Komisję jako subsydiarne i alternatywne (zarzut dziesiąty w sprawie T-892/16).

95 W piątej kolejności Irlandia oraz ASI i AOE podnoszą, że badanie w ramach postępowania administracyjnego zostało przeprowadzone przez Komisję z naruszeniem istotnych wymogów proceduralnych, a w szczególności prawa do bycia wysłuchanym (zarzut szósty w sprawie T-778/16 oraz zarzuty siódmy i dwunasty w sprawie T-892/16).

96 W szóstej kolejności Irlandia oraz ASI i AOE kwestionują nakazane w zaskarżonej decyzji odzyskanie pomocy, w szczególności ze względu na naruszenie zasady pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań (zarzut siódmy w sprawie T-778/16 i zarzut jedenasty w sprawie T-892/16).

97 W siódmej kolejności Irlandia oraz ASI i AOE zarzucają Komisji dopuszczenie się ingerencji w uprawnienia przysługujące państwom członkowskim, powołując się w szczególności na zasadę autonomii podatkowej (zarzut ósmy w sprawie T-778/16 i zarzut czternasty w sprawie T-892/16).

98 W ósmej kolejności Irlandia oraz ASI i AOE wskazują na niewystarczające uzasadnienie zaskarżonej decyzji (zarzut dziewiąty w sprawie T-778/16 i zarzut trzynasty w sprawie T-892/16).

99 Należy najpierw zbadać zarzuty, za pomocą których kwestionowane są uprawnienia Komisji do wydania zaskarżonej decyzji, a następnie omówić pozostałe zarzuty w kolejności, w jakiej zostały one pokrótce przedstawione w pkt 90–96 i 98 powyżej.

100 Na wstępie, w celu zbadania zgodności z prawem zaskarżonej decyzji, należy przypomnieć, że w ramach kontroli pomocy państwa przeprowadzanej w celu zbadania, czy zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowiły taką pomoc, Komisja powinna była wykazać, że spełnione zostały przesłanki istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Komisja może bowiem zakwalifikować środek podatkowy jako pomoc państwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 28; z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 81), jeśli spełnione są przesłanki takiej kwalifikacji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r. Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 84).

101 To do Komisji należy, co do zasady, przedstawienie w zaskarżonej decyzji dowodu na istnienie takiej pomocy (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2007 r., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisja, T-68/03, EU:T:2007:253, pkt 34; z dnia 25 czerwca 2015 r., SACE i Sace BT/Komisja, T-305/13, EU:T:2015:435, pkt 95). To na Komisji spoczywał zatem obowiązek wykazania w szczególności istnienia korzyści o charakterze selektywnym ze względu na przyjęcie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

102 Podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE zarzuty mające na celu podważenie zgodności z prawem zaskarżonej decyzji należy zatem zbadać w świetle powyższych rozważań.

C. Zarzuty dotyczące przekroczenia przez Komisję jej uprawnień i dopuszczenia się przez nią ingerencji w uprawnienia przysługujące państwom członkowskim, w szczególności ze względu na naruszenie zasady autonomii podatkowej (zarzut ósmy w sprawie T-778/16 i zarzut czternasty w sprawie T-892/16)

103 Irlandia oraz spółki ASI i AOE podnoszą w istocie, że Komisja w zaskarżonej decyzji dopuściła się naruszenia podstawowych zasad organicznych porządku prawnego Unii, które regulują rozdział kompetencji między Unią a państwami członkowskimi, takich jak te przewidziane w szczególności

w art. 4 i 5 TUE, oraz wynikającą z nich zasadę autonomii podatkowej państw członkowskich. W obecnym stanie prawa Unii dziedzina opodatkowania bezpośredniego należy do wyłącznej kompetencji państw członkowskich.

104 Komisja podważa te argumenty. W istocie przypomina ona, że jakkolwiek państwom członkowskim przysługuje suwerenność podatkowa, to każdy środek podatkowy przyjęty przez państwo członkowskie musi być zgodny z unijnymi przepisami regulującymi dziedzinę pomocy państwa. Państwa członkowskie nie mogą zatem za pomocą środków podatkowych wprowadzać dyskryminacji między podmiotami gospodarczymi znajdującymi się w analogicznych sytuacjach, nie wprowadzając jednocześnie pomocy państwa powodującej zakłócenia rynku. Zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego umożliwiły zaś spółkom ASI i AOE obniżenie ich podlegającego opodatkowaniu zysku w stosunku do podlegającego opodatkowaniu zysku innych spółek podlegających ogólnemu irlandzkiemu systemowi podatku dochodowego od osób prawnych, co zaowocowało niezgodną z prawem i ze wspólnym rynkiem pomocą państwa.

105 Zgodnie zaś z utrwalonym orzecznictwem pomimo tego, iż na obecnym etapie rozwoju prawa Unii podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, państwa te muszą jednak wykonywać tę kompetencję z poszanowaniem prawa Unii (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). W rezultacie interwencje państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, nawet jeśli dotyczą kwestii, które nie były przedmiotem harmonizacji w Unii, nie są wyłączone z zakresu stosowania uregulowania dotyczącego kontroli pomocy państwa.

106 Wynika z tego, że Komisja może zaklasyfikować środek podatkowy jako pomoc państwa, jeżeli spełnione zostały przesłanki takiej klasyfikacji (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 28); z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 81, 84). Państwa członkowskie powinny bowiem wykonywać swoje kompetencje w dziedzinie podatków zgodnie z prawem Unii (wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Komisja/Hiszpania, C-487/08, EU:C:2010:310, pkt 37). W konsekwencji powinny one powstrzymać się od podejmowania w tym kontekście jakichkolwiek środków mogących stanowić niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc państwa.

107 Jeśli chodzi zaś o przesłankę dotyczącą przyznania korzyści gospodarczej należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za pomoc państwa uznaje się interwencje, które, niezależnie od ich formy, mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w bezpośredni lub pośredni sposób lub które winny być uznane za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych (zob. wyroki: z dnia 2 września 2010 r., Komisja/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 21).

108 Dokładnie rzecz ujmując, środek, poprzez który władze publiczne udzielają niektórym przedsiębiorstwom korzystnego pod względem podatkowym traktowania, który to środek wprawdzie nie jest związany z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w sytuacji finansowej lepszej niż ta, w jakiej znajdują się inni podatnicy, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14; zob. także wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo)

109 Z powyższego wynika, że ze względu na to, iż to Komisja jest organem właściwym do zapewnienia przestrzegania art. 107 TFUE, nie można jej zarzucić, iż przekroczyła zakres swoich kompetencji badając, czy poprzez przyjęcie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego irlandzkie organy podatkowe przyznały spółkom ASI i AOE korzystne pod względem podatkowym traktowanie, pozwalające im na obniżenie ich podlegającego opodatkowaniu dochodu w stosunku do podlegającego opodatkowaniu dochodu innych spółek znajdujących się w porównywalnej sytuacji.

110 W przypadku środków o charakterze podatkowym samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym” (wyrok z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56). Taki środek przysparza zatem beneficjentowi korzyści gospodarczej, gdy zmniejsza ciężary spoczywające normalnie na budżecie przedsiębiorstwa, które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 22).

111 W konsekwencji w celu ustalenia, czy istnieje korzyść podatkowa, należy porównać sytuację beneficjenta wynikającą z zastosowania spornego środka z sytuacją tego podmiotu w braku rozpatrywanego środka (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Cellnex Telecom i Telecom Castilla–La Mancha/Komisja, C-91/17 P i C-92/17 P, niepublikowany, EU:C:2018:284, pkt 114) na gruncie zwykłych zasad opodatkowania.

112 Irlandia oraz spółki ASI i AOE zarzucają Komisji przekroczenie przysługujących jej uprawnień ze względu na to, że oparła się ona na jednostronnej i błędnej wykładni irlandzkiego prawa podatkowego, w szczególności art. 25 TCA 97. Ponadto narzuciła ona dotyczące oceny krajowego systemu podatkowego zasady proceduralne, które nie istnieją w prawie irlandzkim. Komisja przekroczyła też swoje kompetencje poprzez uzasadnienie przyjęcia zaskarżonej decyzji stwierdzeniem, zgodnie z którym spółki ASI i AOE są bezpaństwowcami podatkowymi.

113 W tym względzie, po pierwsze, należy zauważyć, że zgodnie z art. 25 TCA 97 spółki niebędące rezydentami prowadzące działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem oddziału podlegają opodatkowaniu, jeżeli chodzi o ich dochody z działalności operacyjnej, wyłącznie od zysków uzyskiwanych z działalności gospodarczej, którą można bezpośrednio lub pośrednio przypisać temu irlandzkiemu oddziałowi. Należy również zauważyć, że zgodnie z art. 25 TCA 97 konieczne jest określenie dochodów z działalności operacyjnej rzeczywiście osiągniętych bezpośrednio lub pośrednio za pośrednictwem oddziału irlandzkiego i że przepis ten nie przewiduje żadnej szczególnej metody pozwalającej na ustalenie, jakie zyski można przypisać irlandzkim oddziałom spółek niebędących rezydentami.

114 Tymczasem z pism przedstawionych przez Irlandię oraz wystąpień stron na rozprawie wynika, że w celu zastosowania art. 25 TCA 97 należy wziąć pod uwagę stan faktyczny i sytuację oddziału w Irlandii, w szczególności pełnione przez ten oddział funkcje, wykorzystywane aktywa i ponoszone przez ten oddział ryzyko.

115 W tych okolicznościach i jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 111 powyżej, w celu ustalenia, czy w niniejszym przypadku przysporzona została korzyść, Komisja powinna była mieć możliwość przeprowadzenia porównania traktowania pod względem podatkowym spółek ASI i AOE, jakie wynikało z zastosowania zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, z ich traktowaniem w zastosowaniu normalnych zasad opodatkowania mających zastosowanie w Irlandii w braku tych interpretacji indywidualnych.

116 Nie można zatem zarzucać Komisji, że dokonała ona jednostronnego zastosowania materialnych przepisów podatkowych i faktycznej harmonizacji podatkowej, przeprowadzając analizę tego, czy podlegające opodatkowaniu zyski spółek ASI i AOE, obliczone zgodnie z zakwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego, odpowiadały zyskom uzyskiwanym przez ich irlandzkie oddziały – z uwzględnieniem pełnionych przez nie funkcji, wykorzystywanych aktywów i ponoszonego przez te oddziały ryzyka – które to zyski były opodatkowane w zastosowaniu art. 25 TCA 97.

117 Po drugie, jeśli chodzi o argumenty, zgodnie z którymi Komisja miała narzucić zasady proceduralne, którymi posłużyła się przy ocenie krajowego systemu podatkowego, dokonując w ten sposób przeredagowania irlandzkiego prawa podatkowego, Irlandia kwestionuje zarzuty podniesione przez

Komisję w stosunku do zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego ze względu na to, że nie były one oparte na sprawozdaniach dotyczących przypisania zysków (motywy 262 i 363 zaskarżonej decyzji), że nie podlegały one regularnemu przeglądowi (motyw 368 zaskarżonej decyzji) i że przed przyjęciem tych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego irlandzkie organy podatkowe nie przeprowadziły dochodzenia w przedmiocie działalności innych spółek należących do grupy Apple niezależnie od lokalizacji prowadzonej przez nie działalności (motyw 274 zaskarżonej decyzji).

118 W tym względzie należy przypomnieć, że z zaskarżonej decyzji wynika, iż Komisja stwierdziła istnienie selektywnej korzyści przede wszystkim ze względu na nieprzypisanie irlandzkim oddziałom spółek ASI i AOE licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple (motywy 265–321 zaskarżonej decyzji), tytułem subsydiarnym podnosząc, że dokonano nieodpowiedniego wyboru metod przypisywania zysków tym irlandzkim oddziałom (motywy 325–360 zaskarżonej decyzji), tytułem alternatywnym zaś – że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wprowadzają, i to w dyskrecjonalny sposób, odstępstwo od art. 25 TCA 97 (motywy 369–403 zaskarżonej decyzji).

119 Nie można więc uznać, że Komisja, aby stwierdzić istnienie w niniejszym przypadku selektywnej korzyści, oparła się na zarzutach o charakterze proceduralnym, przedstawionych pokrótce w pkt 117 powyżej. W tych okolicznościach zarzuty podniesione przez Irlandię należy oddalić jako bezskuteczne.

120 Po trzecie, co się tyczy stwierdzenia, że spółki ASI i AOE są bezpaństwowcami podatkowymi, należy zauważyć, że niewątpliwie, w szczególności w motywach 52, 276, 277 i 281 zaskarżonej decyzji, Komisja rzeczywiście podkreśliła okoliczność, iż uznała spółki ASI i AOE za bezpaństwowców podatkowych w ramach rozumowania, które doprowadziło ją do wniosku, że spółki ASI i AOE istniały poza Irlandią wyłącznie na papierze.

121 Jednakże okoliczność polegająca na tym, że Komisja podkreśliła w zaskarżonej decyzji, iż spółki ASI i AOE są bezpaństwowcami podatkowymi, nie oznacza, że oparła ona swój wniosek o istnieniu selektywnej korzyści na tym stwierdzeniu.

122 W tych okolicznościach, z tych samych powodów co przedstawione w pkt 119 powyżej, należy oddalić jako bezskuteczne podniesione przez Irlandię i ASI i AOE zarzuty dotyczące przekroczenia przez Komisję jej uprawnień ze względu na to, że uznała ona spółki ASI i AOE za bezpaństwowców podatkowych.

123 W świetle powyższych rozważań należy oddalić zarzuty ósmy w sprawie T-778/16 i czternasty w sprawie T-892/16, dotyczące przekroczenia przez Komisję jej uprawień i dopuszczenia się przez nią ingerencji w uprawnienia przysługujące państwom członkowskim.

124 Ponieważ w ramach przeprowadzanej kontroli pomocy państwa Komisja była uprawniona do zbadania tego, czy zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego stanowiły taką pomoc, należy następnie zbadać podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOE zarzuty zmierzające do zakwestionowania zasadności poszczególnych linii rozumowania przedstawionych przez Komisję w zaskarżonej decyzji w celu wykazania w niniejszym przypadku przysporzenia selektywnej korzyści.

D. Zarzuty dotyczące błędów popełnionych w ramach głównego rozumowania Komisji

125 Dla przypomnienia: w ramach swojego rozumowania głównego Komisja podniosła w istocie, że ze względu na to, iż siedziby spółek ASI i AOE nie mogły kontrolować licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple ani też zarządzać nimi, siedzibom tym nie należało przypisywać, w kontekście zasady cen rynkowych, zysków osiągniętych dzięki korzystaniu z tych licencji. W związku z tym zyski te powinny

były zostać przypisane oddziałom spółek ASI i AOE, które jako jedyne były w stanie faktycznie pełnić funkcje związane z prawami WI grupy Apple i które miały istotne znaczenie dla działalności gospodarczej spółek ASI i AOE.

126 Ponadto w odpowiedzi na pisemne pytania Sądu Komisja wyjaśniła, że przez wyrażenie „zysk[i] uzyskan[e] z tytułu korzystania z licencji na korzystanie z [WI] Apple'a", które znajduje się w szczególności w motywie 304 zaskarżonej decyzji, należy rozumieć zyski wynikające z faktu przyznania własności ekonomicznej licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple oddziałom irlandzkim. Zyski te, wynikające z korzystania z licencji na korzystanie z WI grupy Apple, odpowiadają zdaniem Komisji zyskom uzyskiwanym z całokształtu sprzedaży prowadzonej przez spółki ASI i AOE.

127 Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują główne rozumowanie Komisji, zarzucając jej w istocie błędne stwierdzenie istnienia selektywnej korzyści.

128 Przede wszystkim Irlandia kwestionuje metodę zastosowaną przez Komisję w jej analizie przeprowadzonej w ramach jej rozumowania głównego ze względu na to, że Komisja nie dokonała odrębnej analizy kryteriów korzyści i selektywności.

129 Następnie Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują wnioski z analizy przeprowadzonej przez Komisję w ramach jej rozumowania głównego. Z jednej strony opierają się one ich zdaniem na błędach popełnionych w ocenie ram odniesienia i normalnego opodatkowania na mocy irlandzkiego prawa podatkowego, a to ze względu na błędne zastosowanie przez Komisję art. 25 TCA 97, zastosowanie zasady ceny rynkowej i jej analizę w świetle sprawozdania na temat przypisywania zysków stałym zakładom z 2010 r. zatwierdzonego przez Radę OECD w dniu 22 lipca 2010 r. (zwanego dalej „zatwierdzonym podejściem OECD"). Z drugiej strony Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują dokonaną przez Komisję ocenę okoliczności faktycznych w zakresie prowadzonych w ramach grupy Apple rodzajów działalności.

130 Wreszcie Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują wyciągnięte przez Komisję wnioski w przedmiocie selektywnego charakteru zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w zakresie, w jakim, po pierwsze, w niniejszym przypadku nie można było przyjąć domniemania takiej selektywności, i po drugie, ASI i AOE nie zostały potraktowane na zasadzie odstępstwa lub selektywnie w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji. Irlandia podnosi, że w każdym wypadku, przy założeniu, że zostałoby wykazane, iż takie traktowanie miało miejsce, byłoby ono uzasadnione charakterem i strukturą irlandzkiego systemu podatkowego.

131 Komisja kwestionuje argumenty podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE.

132 Należy teraz przeanalizować zarzuty mające na celu podważenie głównego rozumowania Komisji w kolejności, w jakiej zarzuty te zostały przedstawione pokrótce w pkt 128–130 powyżej.

1. Przeprowadzenie łącznego badania kryteriów korzyści i selektywności (częściowo zarzut drugi w sprawie T-778/16)

133 Irlandia podnosi, że Komisja pominęła ustalone w orzecznictwie zasady, myląc kryteria korzyści i selektywności, i zarzuca jej, że nie przeanalizowała tych dwóch pojęć odrębnie.

134 W tym względzie należy przypomnieć, że selektywność i korzyść stanowią dwa odrębne kryteria. Jeśli chodzi bowiem o korzyść, Komisja powinna wykazać, że dany środek poprawia sytuację finansową jego beneficjenta (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 33). W odniesieniu do selektywności Komisja powinna wykazać, że środek ten nie przysparza korzyści innym przedsiębiorstwom znajdującym się w sytuacji prawnej i faktycznej porównywalnej,

w świetle celu przyświecającego systemowi stanowiącego ramy odniesienia, z sytuacją beneficjenta tego środka (wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).

135 Jednakże nie można wykluczyć, że kryteria te mogą zostać zbadane łącznie, jeśli z badania przeprowadzonego przez Komisję wynika, po pierwsze, że dany środek przysparza beneficjentowi korzyści gospodarczej, i po drugie, że nie przysparza on tej korzyści przedsiębiorstwom znajdującym się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

136 Ponadto, jeśli chodzi w szczególności o środki podatkowe, jak to słusznie podnosi Komisja, analizy istnienia korzyści i selektywności pokrywają się ze sobą, ponieważ odnośnie do obu tych kryteriów wymagane jest wykazanie, że kwestionowany środek podatkowy prowadzi do zmniejszenia kwoty podatku, który normalnie byłby należny od beneficjenta środka w zastosowaniu zwykłego systemu podatkowego mającego zastosowanie do innych podatników znajdujących się w takiej samej sytuacji. Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że te dwa kryteria mogą zostać zbadane łącznie, jako przewidziana w art. 107 ust. 1 TFUE „trzecia przesłanka" dotycząca istnienia „selektywnej korzyści" (zob. podobnie wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja, C-270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 32).

137 Z zaskarżonej decyzji wynika, że Komisja zbadała w ramach przeprowadzonej przez siebie analizy istnienia selektywnej korzyści (sekcja 8.2 zaskarżonej decyzji), w jakim zakresie zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego doprowadziły do zmniejszenia kwoty należnej od spółek ASI i AOE z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Irlandii, a to w celu wykazania, że owe interpretacje indywidualne przysporzyły tym spółkom korzyści gospodarczej. Ponadto Komisja określiła ramy odniesienia jako składające się z powszechnie obowiązujących zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Irlandii (zasad opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii, sekcja 8.2.1.1 zaskarżonej decyzji). Ponadto w ramach rozumowania głównego, przedstawionego tytułem subsydiarnym i alternatywnie (sekcje od 8.2.2.2 do 8.2.3.2 zaskarżonej decyzji), Komisja w celu ustalenia selektywnego charakteru zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zbadała, czy poprzez te interpretacje, zmniejszające podlegający opodatkowaniu roczny zysk tych przedsiębiorstw, ustanowione zostało odstępstwo od tych ram odniesienia.

138 Ponieważ Komisja rzeczywiście przeanalizowała zarówno kryterium korzyści, jak i kryterium selektywności, bez znaczenia jest to, że analiza ta dotyczyła obu kryteriów jednocześnie. Nie można zatem uznać, że Komisja naruszyła prawo ze względu na sam fakt zbadania ich łącznie.

139 Należy zatem oddalić jako bezzasadne podniesione przez Irlandię zastrzeżenie dotyczące łącznego badania kryteriów korzyści i selektywności.

2. Określenie ram odniesienia i oceny dotyczące normalnego opodatkowania na mocy prawa irlandzkiego (częściowo zarzuty pierwszy i drugi w sprawie T-778/16 oraz zarzuty pierwszy, drugi i piąty w sprawie T-892/16)

a) Ramy odniesienia

140 W motywach 227–243 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że w tym przypadku system odniesienia dla przeprowadzanej przez nią analizy istnienia selektywnej korzyści stanowią powszechnie obowiązujące zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych przewidziane w obowiązującym w Irlandii systemie podatku od zysków przedsiębiorstw, którego samoistnym celem jest opodatkowanie zysków wszystkich przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu w tym państwie członkowskim.

141 Komisja uznała, że te ramy odniesienia obejmowały zarówno spółki niezintegrowane, jak i te zintegrowane, a to z tego względu, że w ramach podatku dochodowego od osób prawnych w Irlandii nie wprowadzono rozróżnienia między tymi spółkami.

142 Ponadto Komisja uznała, że nawet jeśli spółki będące rezydentami i te nimi niebędące podlegają opodatkowaniu od dochodów z różnych źródeł, to w świetle samoistnego celu tego systemu, jakim jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek podlegających opodatkowaniu w Irlandii, oba te typy spółek znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. W związku z tym system ten obejmuje art. 25 TCA 97, który nie może zatem zostać uznany sam w sobie za stanowiący odrębne ramy odniesienia.

143 Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują tę definicję ram odniesienia i utrzymują w istocie, że właściwe ramy odniesienia w niniejszym przypadku stanowi art. 25 TCA 97, czyli odrębny przepis podatkowy, znajdujący konkretnie zastosowanie do niebędących rezydentami spółek, które nie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółek będących rezydentami. Ponadto zdaniem Irlandii oraz spółek ASI i AOE zintegrowany lub niezintegrowany charakter przedsiębiorstw nie jest w niniejszej sprawie problematyczną kwestią, którą jest raczej opodatkowanie spółek niebędących rezydentami.

144 Należy zaznaczyć, że określenie ram odniesienia jest istotne w ramach analizy środków podatkowych przeprowadzanej pod kątem art. 107 ust. 1 TFUE – do celów analizy zarówno kryterium korzyści, jak i kryterium selektywności.

145 Jak bowiem wskazano w pkt 110 powyżej, w przypadku środków o charakterze podatkowym samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym”. Tak więc ramy odniesienia stanowi to właśnie opodatkowanie zwane „normalnym”.

146 Ponadto do uznania środka podatkowego za selektywny konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie systemu podatkowego, który jest powszechnie obowiązujący lub „normalny” w danym państwie członkowskim (wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).

147 Ponadto Trybunał potwierdził swoje orzecznictwo, zgodnie z którym aby udowodnić selektywność środka stanowiącego odstępstwo od powszechnie obowiązującego systemu podatkowego, wystarczy wykazać, że ze środka tego mogą korzystać niektóre przedsiębiorstwa, a inne nie, mimo że te wszystkie podmioty gospodarcze znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego temu powszechnie obowiązującemu systemowi podatkowemu (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 76).

148 O ile więc w celu udowodnienia selektywności środka podatkowego nie zawsze konieczne jest, by środek ten miał charakter odstępstwa od powszechnie obowiązującego systemu podatkowego, o tyle okoliczność, że ma on taki charakter, jest zdecydowanie istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, iż rozróżnia się dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które są a priori poddane różnemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze objęte środkiem stanowiącym odstępstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegają powszechnie obowiązującemu systemowi podatkowemu, mimo że te dwie kategorie znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 77).

149 Ponadto Trybunał orzekł, że zastosowana technika legislacyjna nie może być przy określaniu ram odniesienia elementem decydującym (wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Lowell Financial Services/Komisja, C-219/16 P, niepublikowany, EU:C:2018:508, pkt 94, 95).

150 Z orzecznictwa wynika, że ramy odniesienia stanowią zasady opodatkowania, którym podlega beneficjent środka uznanego za mającego znamiona pomocy państwa. Ponadto wynika z tego, że materialne określenie ram odniesienia może być dokonane wyłącznie w związku ze środkiem uznanym za mający znamiona pomocy państwa. W związku z tym w celu określenia ram prawnych należy wziąć pod uwagę przedmiot rozpatrywanych środków i ramy prawne, w jakie się one wpisują.

151 Ponadto Komisja doprecyzowała swoją wykładnię pojęcia ram odniesienia w zawiadomieniu w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (Dz.U. 2016, C 262, s. 1). Komunikat ten, choć nie może wiązać Sądu, może jednak stanowić użyteczne źródło inspiracji (zob. podobnie i analogicznie wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Republika Czeska/Komisja, C-696/15 P, EU:C:2017:595, pkt 53).

152 W pkt 133 wspomnianego w pkt 151 komunikatu wskazano w szczególności, że system odniesienia obejmuje spójny zbiór zasad, które mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw objętych jego zakresem określonym przez cel tego systemu. Zasady te zazwyczaj definiują nie tylko zakres tego systemu, ale także warunki, na jakich system ten ma zastosowanie, prawa i obowiązki przedsiębiorstw podlegających temu systemowi oraz aspekty techniczne dotyczące funkcjonowania systemu.

153 To w świetle powyższych rozważań należy zatem zbadać, czy Komisja prawidłowo określiła właściwe ramy odniesienia dla analizy selektywności zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

154 W niniejszej sprawie, po zapoznaniu się z zakwestionowanymi interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego, które zostały opisane w pkt 11–21 powyżej, można stwierdzić, że zostały one przyjęte w celu umożliwienia ASI i AOE określenia ich zysków podlegających opodatkowaniu w Irlandii dla celów podatku dochodowego od osób prawnych w tym państwie członkowskim.

155 Wynika z tego, że te zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wpisują się w ramy ogólnego irlandzkiego systemu podatku dochodowego od osób prawnych, mającego na celu opodatkowanie podlegających opodatkowaniu zysków osiąganych przez spółki prowadzące działalność w Irlandii niezależnie od tego, czy są one rezydentami i czy są one zintegrowane, czy też niezależne.

156 Należy bowiem stwierdzić, że według obowiązujących w Irlandii zasad ogólnych, zgodnie z niekwestionowanym przez strony opisem zawartym w motywie 71 zaskarżonej decyzji, podatek dochodowy od osób prawnych w Irlandii jest pobierany od zysków spółek (art. 21 ust. 1 TCA 97). Irlandia stosuje zróżnicowane stawki podatkowe w odniesieniu do dochodu z działalności operacyjnej, dochodu z działalności innej niż operacyjna oraz zysków kapitałowych. W art. 21 TCA 97 określono ogólną stawkę podatku od osób prawnych wynoszącą 12,5%. Stawka ta ma zastosowanie do dochodów z działalności operacyjnej spółek opodatkowanych na podstawie TCA 97, podczas gdy dochody z działalności innej niż operacyjna są opodatkowane stawką 25%, zaś zyski kapitałowe według stawki 33%. Jednakże zyski kapitałowe ze zbycia niektórych udziałów są zwolnione z opodatkowania.

157 Jak wskazano w motywie 72 zaskarżonej decyzji, zgodnie z art. 26 TCA 97 przedsiębiorstwa będące rezydentami podlegają podatkowi od osób prawnych z tytułu swoich zysków z działalności oraz zysków kapitałowych uzyskiwanych na całym świecie, z wyłączeniem większości podzielonego zysku otrzymanego od innych przedsiębiorstw będących rezydentami w Irlandii.

158 Wreszcie, zgodnie z art. 25 TCA 97, którego brzmienie zostało przedstawione w motywie 73 zaskarżonej decyzji, przedsiębiorstwo niebędące rezydentem nie podlega podatkowi od osób prawnych, chyba że prowadzi działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem oddziału lub agencji. W takiej sytuacji podlega ono opodatkowaniu od całości swoich dochodów z działalności operacyjnej

uzyskiwanych bezpośrednio lub pośrednio z oddziału lub agencji oraz z aktywów lub praw wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział lub agencję czy też w ich imieniu, a także od podlegających opodatkowaniu zysków kapitałowych oddziału lub agencji.

159 Na mocy art. 25 ust. 1 TCA 97 spółki niebędące rezydentami nie podlegają opodatkowaniu w Irlandii, chyba że prowadzą tam działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału lub agencji, a w tym przypadku są zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych od całości zysków podlegających opodatkowaniu. W art. 25 ust. 2 lit. a) TCA 97 określono, że podlegające opodatkowaniu zyski są równe całemu dochodowi z działalności operacyjnej uzyskanemu bezpośrednio lub pośrednio poprzez oddział lub agencję bądź z oddziału lub agencji, a także całemu dochodowi z majątku lub praw wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział lub agencję lub w ich imieniu.

160 W konsekwencji o ile pierwszą część zdania pierwszego art. 25 ust. 1 TCA 97 można by rozumieć jako wprowadzającą odstępstwo od normalnego systemu opodatkowania w odniesieniu do spółek niebędących rezydentami, o tyle na podstawie części drugiej tego zdania system ten ma zastosowanie do niebędących rezydentami spółek prowadzących działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem oddziału, które zobowiązane są uiścić podatek dochodowy od osób prawnych od całości ich zysków podlegających opodatkowaniu. W związku z tym na mocy tego przepisu warunki stosowania podatku dochodowego od osób prawnych mają zastosowanie również do tych spółek.

161 Z tego punktu widzenia prowadzące działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem oddziału spółki będące rezydentami i te nimi niebędące znajdują się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia celu realizowanego przez ten system, jakim jest opodatkowanie podlegających mu zysków. Okoliczność, że podlegające opodatkowaniu zyski tych spółek zostały konkretnie określone w art. 25 ust. 2 lit. a) TCA 97, nie przesądza o tym, że przepis ten stanowi ramy odniesienia, lecz stanowi raczej efekt techniki legislacyjnej stosowanej przy stosowaniu podatku dochodowego od osób prawnych wobec tej kategorii spółek. Jak wynika bowiem z orzecznictwa przytoczonego w pkt 148 i 149 powyżej, istnienie odmiennego – w stosunku do innych spółek – traktowania danej kategorii spółek ze względu na zastosowaną technikę legislacyjną nie oznacza, że te dwie kategorie spółek nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia celu realizowanego przez ten system.

162 W związku z tym ustanowione w art. 25 TCA 97 przepisy dotyczące podlegających opodatkowaniu zysków spółki niebędącej rezydentem w Irlandii nie mogą stanowić same w sobie szczególnego systemu, odrębnego od tego powszechnie obowiązującego. Przepis ten sam w sobie nie stanowi bowiem wystarczającej podstawy do stosowania w sposób spójny podatku dochodowego od osób prawnych wobec spółek niebędących rezydentami.

163 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że Komisja nie popełniła błędu, gdy stwierdziła, że ramy odniesienia w niniejszej sprawie stanowiły powszechnie obowiązujące zasady opodatkowania zysków spółek w Irlandii, którego samoistnym celem jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek podlegających opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, i, co za tym idzie, że ramy te obejmowały przewidziane w art. 25 TCA 97 przepisy mające zastosowanie do spółek niebędących rezydentami.

164 Należy zatem oddalić podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE zarzuty dotyczące określonych w zaskarżonej decyzji ram odniesienia.

165 Zarzuty podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE wobec dokonanej przez Komisję wykładni art. 25 TCA 97 należy zbadać z uwzględnieniem określonych w zaskarżonej decyzji ramy odniesienia, a mianowicie powszechnie obowiązujących zasad opodatkowania zysków spółek, które obejmują w szczególności przepisy art. 25 TCA 97.

b) Ocena Komisji dotycząca normalnego opodatkowania zysków na mocy irlandzkiego prawa podatkowego

166 W zaskarżonej decyzji (w szczególności w jej motywach 319–321) w ramach swojego głównego rozumowania Komisja stwierdziła, że nieprzypisanie irlandzkim oddziałom spółek ASI i AOE zysków wynikających z posiadanych przez te spółki licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple doprowadziło do określenia podlegającego opodatkowaniu rocznego zysku ASI i AOE w Irlandii w ten sposób, że jego wysokość odbiegała od wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej, co obniżyło kwotę normalnie należną od ASI i AOE z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Irlandii.

167 Ta analiza Komisji opiera się na przedstawionym w motywach 244–263 zaskarżonej decyzji twierdzeniu, zgodnie z którym zastosowanie art. 25 TCA 97 w celu przypisania zysków oddziałowi wymaga zastosowania takiej metody przypisywania zysków, która zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE powinna opierać się na zasadzie ceny rynkowej. Ponadto w motywie 272 zaskarżonej decyzji Komisja odesłała do zatwierdzonego podejścia OECD, potwierdzając, że zyskami, które należy przypisać oddziałowi, są zyski, które oddział ten mógłby wypracować, gdyby był on oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach, przy uwzględnieniu pełnionych funkcji, użytych aktywów i ryzyka podejmowanego przez spółkę za pośrednictwem tego oddziału.

168 Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują poszczególne elementy rozumowania opisanego w pkt 166 i 167 powyżej.

169 I tak, po pierwsze, Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują zastosowanie przez Komisję art. 25 TCA 97 dokonane w ramach jej głównego rozumowania, zgodnie z którym instytucja ta zarzuciła irlandzkim organom podatkowym, że w istocie nie wymagały one przypisania całości zysków tych spółek ich irlandzkim oddziałom.

170 Po drugie, Irlandia oraz spółki ASI i AOE kwestionują istnienie wynikającej z art. 107 TFUE zasady ceny rynkowej w postaci przywołanej przez Komisję w jej rozumowaniu, która zatem nie znajduje zastosowania w Irlandii.

171 Po trzecie, Irlandia oraz spółki ASI i AOE podnoszą, że zatwierdzone podejście OECD nie ma zastosowania w irlandzkim prawie podatkowym. W każdym wypadku, nawet przy założeniu, że to podejście mogłoby zostać zastosowane w niniejszej sprawie, podnoszą one, że Komisja niesłusznie uznała na podstawie tego podejścia, iż zyski związane z posiadanymi przez te spółki licencjami na korzystanie z praw WI grupy Apple powinny były zostać przypisane ich irlandzkim oddziałom.

172 W pierwszej kolejności należy zatem zbadać podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE zarzuty dotyczące stosowania art. 25 TCA 97, następnie kwestię tego, czy w ramach swojej analizy Komisja mogła słusznie powołać się na wynikającą z art. 107 TFUE zasadę ceny rynkowej, i wreszcie kwestię zastosowania w niniejszym przypadku zatwierdzonego podejścia OECD.

1) Zastosowanie art. 25 TCA 97 *(częściowo drugi zarzut w sprawie T-778/16 i częściowo zarzut pierwszy w sprawie T-892/16)*

173 W niniejszej sprawie strony są zgodne co do tego, że:

– ASI i AOE są spółkami prawa irlandzkiego, lecz nie są uważane za rezydentów podatkowych w Irlandii, jak przyznała Komisja w motywie 50 zaskarżonej decyzji;

– artykuł 25 TCA 97 zawiera przepisy mające konkretne zastosowanie do spółek niebędących rezydentami, na mocy których jeżeli spółka niebędąca rezydentem prowadzi działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem oddziału, podlega ona opodatkowaniu między innymi od całości dochodów z działalności operacyjnej uzyskanego bezpośrednio lub pośrednio przez ten oddział;

– niebędące rezydentami spółki ASI i AOE prowadziły działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem swoich, odpowiednio, oddziałów.

174 Należy zatem zbadać, czy Komisja zasadnie uznała, że, w zastosowaniu art. 25 TCA 97 i w celu ustalenia zysków spółek ASI i AOE w Irlandii, irlandzkie organy podatkowe powinny były przypisać licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple irlandzkim oddziałom tych dwóch spółek.

175 Zgodnie z irlandzkim prawem podatkowym, a w szczególności zgodnie z art. 25 TCA 97 w przypadku niebędących rezydentami spółek prowadzących działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem oddziału opodatkowaniu podlegają jedynie, po pierwsze, osiągane z działalności gospodarczej zyski, które można bezpośrednio lub pośrednio przypisać temu irlandzkiemu oddziałowi, i po drugie, całość dochodów osiąganych z aktywów lub praw wykorzystywanych przez oddział lub posiadanych przezeń albo w jego imieniu.

176 Oczywiście, jak słusznie podnosi Komisja i jak przyznają Irlandia oraz spółki ASI i AOE, art. 25 TCA 97 nie przewiduje szczególnej metody pozwalającej na ustalenie, jakie są zyski, które można bezpośrednio lub pośrednio przypisać irlandzkim oddziałom spółek niebędących rezydentami, i nie zawiera żadnej wzmianki o zastosowaniu zasady ceny rynkowej w kontekście takiego przypisania.

177 Należy jednak stwierdzić, że art. 25 TCA 97 dotyczy wyłącznie zysków wynikających z działalności prowadzonej przez oddziały irlandzkie jako takie, z wyłączeniem zysków wynikających z działalności prowadzonej przez pozostałe części tej spółki niebędącej rezydentem.

178 Zdaniem Irlandii oraz spółek ASI i AOE ów mechanizm opodatkowania wyklucza co do zasady podejście polegające na analizie całokształtu zysków spółki niebędącej rezydentem i – w zakresie, w jakim zyski te nie mogą zostać przypisane innym częściom tej spółki – na przypisaniu ich w dorozumiany sposób oddziałom irlandzkim (czyli podejście „w drodze wykluczenia”).

179 W tym względzie Irlandia oraz spółki ASI i AOE opierają się na opinii biegłego z zakresu prawa irlandzkiego, której znaczenie jako takie nie zostało zakwestionowane przez Komisję. Zgodnie z tą opinią analiza mająca znaczenie dla zastosowania art. 25 TCA 97 w celu określenia podlegających opodatkowaniu zysków niebędących rezydentami spółek prowadzących działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem ich oddziałów irlandzkich powinna dotyczyć rzeczywistej działalności tych oddziałów irlandzkich oraz wartości działalności faktycznie wykonywanej przez same te oddziały. Opinia ta opiera się w szczególności na wyroku High Court (wysokiego trybunału, Irlandia) w sprawie S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I.R. 10 przypis 4507 (zwanego dalej „wyrokiem w sprawie Dataproducts”). Wyrok ten został również przywołany jako precedens zarówno na poparcie argumentów Irlandii i Apple Inc. przedstawionych w toku postępowania administracyjnego, jak i na poparcie argumentów Irlandii oraz spółek ASI i AOE przedstawionych w ramach niniejszego sporu.

180 Z wyroku w sprawie Dataproducts wynika, że zyski pochodzące z aktywów, które są kontrolowane przez spółkę niebędącą rezydentem, nawet jeśli zostały przekazane do dyspozycji irlandzkiemu oddziałowi tej spółki, nie mogą zostać uznane jako takie za zyski, które można przypisać tym oddziałom.

181 Z wyroku tego wynika bowiem, że aktywa należące do spółki niebędącej rezydentem w Irlandii i kontrolowanej przez osoby zarządzające tą spółką, również niebędące rezydentami w Irlandii, nie mogą być przypisane oddziałowi tej spółki w Irlandii, nawet jeśli zostały mu one przekazane do dyspozycji. Ponieważ pracownicy i dyrektorzy oddziału irlandzkiego nie mieli kontroli nad rozpatrywanymi aktywami, dochód z nich nie mógł zostać przypisany, do celów opodatkowania w Irlandii, temu oddziałowi. Wniosek ten pozostaje taki sam nawet sytuacji, w której to tylko oddział irlandzki zatrudnia pracowników i posiada aktywa materialne, podczas gdy spółka niebędąca rezydentem nie posiada aktywów fizycznych czy pracowników i nie prowadzi rodzajów działalności operacyjnej innych niż te, które posiada czy prowadzi oddział irlandzki. Niebędąca rezydentem spółka została uznana za sprawującą kontrolę nad tymi aktywami za pośrednictwem swych organów zarządzających.

182 Z wyroku w sprawie Dataproducts wynika zatem, że kwestią istotną dla określenia zysków oddziału jest to, czy ten irlandzki oddział kontroluje te aktywa.

183 W niniejszej sprawie, jak wskazano w pkt 37–40 powyżej, w ramach swojego rozumowania głównego Komisja podniosła w istocie, że zyski z działalności gospodarczej wynikające z praw WI grupy Apple, licencje na korzystanie z których należały do spółek ASI i AOE, powinny były zostać przypisane oddziałom irlandzkim, ponieważ spółki te nie istniały fizycznie ani nie miały pracowników poza tymi oddziałami, a zatem nie mogły one sprawować nad nimi kontroli.

184 W świetle zaś wyroku Dataproducts w celu określenia zysków, które można przypisać irlandzkiemu oddziałowi spółki niebędącej rezydentem do celów opodatkowania w rozumieniu art. 25 TCA 97, aktywa posiadane przez tę spółkę nie mogą zostać przypisane irlandzkiemu oddziałowi, jeżeli nie zostanie wykazane, że aktywa te są rzeczywiście kontrolowane przez ten oddział. Ponadto z wyroku tego wynika, że okoliczność, iż spółka niebędąca rezydentem miała nie zatrudniać pracowników ani też nie istniała, poza irlandzkim oddziałem, fizycznie, nie jest sama w sobie mającym rozstrzygające znaczenie elementem, który uniemożliwiałby stwierdzenie, że kontrola nad aktywami jest sprawowana przez tę spółkę.

185 Jeżeli zatem posiadane przez spółki ASI i AOE licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple nie były kontrolowane przez irlandzkie oddziały, zgodnie z art. 25 TCA 97 oddziałom tym nie można przypisać całości wypracowywanych przez spółki dochodów wynikających z tych licencji. Natomiast za związane z działalnością oddziałów irlandzkich winny zostać uznane jedynie zyski z działalności gospodarczej tych oddziałów, w tym te uzyskane na podstawie posiadanych przez ASI i AOE licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple.

186 Z powyższego wynika, że poprzez uznanie, iż licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple powinny były zostać przypisane oddziałom irlandzkim ze względu na to, że spółki ASI i AOE zostały uznane za niezatrudniające pracowników i nieistniejące fizycznie, efektem czego nie były w stanie zapewnić zarządu, Komisja dokonała przypisania zysków „w drodze wykluczenia”, co nie jest zgodne z art. 25 TCA 97. W ramach swojego głównego rozumowania Komisja nie starała się bowiem wykazać, że irlandzkie oddziały spółek ASI i AOE rzeczywiście kontrolowały licencje na korzystanie praw WI grupy Apple, gdy twierdziła, że irlandzkie organy podatkowe powinny były przypisać tym oddziałom licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple i że w konsekwencji, zgodnie z art. 25 TCA 97, całokształt dochodów z działalności operacyjnej spółek ASI i AOE powinien był zostać uznany za wynikający z prowadzonej przez te oddziały działalności.

187 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że – jak słusznie podnoszą Irlandia oraz ASI i AOE w swoich zarzutach szczegółowych podniesionych w ramach zarzutu drugiego w sprawie T-778/16 i zarzutu pierwszego w sprawie T-892/16 – Komisja w ramach rozumowania głównego dokonała błędnej oceny przewidzianych w irlandzkim prawie podatkowym przepisów dotyczących opodatkowania zysków spółek niebędących rezydentami w Irlandii, lecz prowadzących tam działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału.

188 Ponieważ główne rozumowanie Komisji opiera się na całościowej ocenie dotyczącej normalnego opodatkowania zysków na podstawie irlandzkiego prawa podatkowego, należy następnie zbadać argumenty podniesione przez Irlandię oraz spółek ASI i AOE w odniesieniu do pozostałych, nieodłącznie związanych z tą oceną, elementów.

2) Zasada ceny rynkowej (częściowo zarzuty pierwszy i trzeci w sprawie T-778/16 oraz częściowo zarzuty pierwszy i drugi w sprawie T-892/16)

189 Irlandia oraz spółki ASI i AOE, popierane w tym względzie przez Wielkie Księstwo Luksemburga, co do istoty podnoszą, że zasada ceny rynkowej nie obowiązuje w irlandzkim prawie podatkowym i że autonomiczny obowiązek stosowania tej zasady nie wynika ani z art. 107 TFUE, ani z żadnego innego przepisu prawa Unii, ani też z wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416). Irlandia podnosi, że w każdym wypadku sama Komisja zastosowała tę zasadę w sposób niespójny, ponieważ nie wzięła pod uwagę rzeczywistej sytuacji gospodarczej, struktury i cech szczególnych grupy Apple.

190 Komisja, popierana w tym względzie przez Rzeczpospolitą Polską i Urząd Nadzoru EFTA, kwestionuje te argumenty, podnosząc w istocie, że metoda zastosowana do określenia zysków podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 25 TCA 97 powinna prowadzić do uzyskania wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku, a zatem – opartego na zasadzie ceny rynkowej, która była stosowana przez irlandzkie organy podatkowe w przeszłości w ramach stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

191 Należy zatem zbadać w pierwszej kolejności, czy Komisja mogła słusznie oprzeć się na zasadzie ceny rynkowej w celu zbadania, czy istniała selektywna korzyść, i, w drugiej kolejności, w przypadku uzyskania odpowiedzi twierdzącej, czy Komisja prawidłowo zastosowała tę zasadę w ramach swojego rozumowania głównego.

i) Możliwość oparcia się przez Komisję na zasadzie ceny rynkowej w celu sprawdzenia istnienia selektywnej korzyści

192 Po pierwsze, należy przypomnieć, że w motywach 244–248 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, iż ze względu na to, że w art. 25 TCA 97 nie określono sposobu, w jaki należy ustalać podlegający opodatkowaniu zysk oddziału irlandzkiego, przepis ten powinien być stosowany z wykorzystaniem metody przypisywania zysków.

193 Po drugie, w motywie 249 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że zgodnie z wyrokiem z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) zmniejszenie podstawy opodatkowania, które wynika z zastosowania środka podatkowego umożliwiającego podatnikowi zastosowanie w transakcjach wewnątrz grupy cen transferowych, które nie przypominają cen, jakie naliczono by w warunkach wolnej konkurencji między samodzielnymi przedsiębiorstwami negocjującymi w porównywalnych okolicznościach zgodnie z zasadą ceny rynkowej, stanowi selektywną korzyść przyznaną temu podatnikowi do celów art. 107 ust. 1 TFUE.

194 Ponadto w motywach 251 i 252 zaskarżonej decyzji Komisja wyjaśniła, że zasada ceny rynkowej miała na celu zagwarantowanie, aby transakcje realizowane między zintegrowanymi spółkami należącymi do tej samej grupy były do celów podatkowych traktowane z uwzględnieniem kwoty zysku, który zostałby wypracowany, gdyby te same transakcje zostały zawarte przez niezależne niezintegrowane spółki; w przeciwnym zaś razie te zintegrowane spółki należące do tej samej grupy korzystałyby z preferencyjnego traktowania w ramach powszechnie obowiązującego systemu podatkowego. Zdaniem Komisji w wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) Trybunał potwierdził zasadę ceny rynkowej jako punktu odniesienia dla

ustalenia tego, czy zintegrowana spółka należąca do grupy kapitałowej w wyniku zastosowania środka podatkowego, który określa sposób ustalania jej cen transferowych i, co za tym idzie, jej podstawy opodatkowania, otrzymuje selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

195 Po trzecie, w motywie 255 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że ta sama zasada ma zastosowanie do transakcji wewnętrznych różnych części tej samej spółki zintegrowanej, takich jak przykładowo oddział, który zawiera transakcje z innymi częściami spółki, do której należy. Zdaniem Komisji aby zatwierdzona w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego metoda przypisywania zysków nie przysporzyła selektywnej korzyści niebędącej rezydentem spółce działającej za pośrednictwem oddziału w Irlandii, konieczne jest, aby za pomocą tej metody obliczony został podlegający opodatkowaniu zysk, który stanowi wiarygodny szacunkowy wynik oparty na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej. W motywie 256 zaskarżonej decyzji Komisja dodała, że stosuje zasadę ceny rynkowej nie jako podstawę „nakładania" podatków, które w przeciwnym wypadku nie byłyby należne w kontekście systemu odniesienia, ale jako punkt odniesienia służący sprawdzeniu, czy podlegający opodatkowaniu zysk danego oddziału jest określany w sposób zapewniający, aby nie został on potraktowany korzystniej w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których podlegający opodatkowaniu zysk odzwierciedlał ceny rynkowe wynegocjowane w warunkach pełnej konkurencji.

196 Po czwarte, co się tyczy podstawy prawnej tej zasady, Komisja wskazała w motywie 255 zaskarżonej decyzji, że nie stosuje bezpośrednio art. 7 ust. 2 lub art. 9 modelowej konwencji podatkowej OECD ani sporządzonych przez OECD wytycznych w sprawie przypisywania zysku lub ustalania cen transferowych, które nie są instrumentami wiążącymi, jednak stanowią użyteczne wskazówki co do sposobu pozwalającego zapewnić, że stosowanie tych metod przypisywania zysków i ustalania cen transferowych da wyniki odpowiadające warunkom rynkowym.

197 Ponadto w motywie 257 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że stosowana przez nią zasada ceny rynkowej wynika z art. 107 ust. 1 TFUE, zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez Trybunał, która wiąże państwa członkowskie i nie wyłącza ze swego zakresu stosowania krajowych systemów podatkowych. Instytucja ta wyjaśniła, że zasada ta ma zatem zastosowanie niezależnie od tego, czy dane państwo członkowskie włączyło tę zasadę do swojego krajowego systemu prawnego.

198 Komisja w motywach 258 i 259 zaskarżonej decyzji doszła na tej podstawie do wniosku, że jeśli można wykazać, iż metody przypisywania zysku przyjęte w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego skutkują tym, że podlegający opodatkowaniu zysk spółek ASI i AOE w Irlandii odbiega od wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej, należy uznać, że interpretacje te przysparzają selektywnej korzyści ze względu na to, iż prowadzą one do obniżenia kwoty należnego w Irlandii podatku od osób prawnych w porównaniu do przedsiębiorstw niezintegrowanych, których podstawę opodatkowania określa się według zysków, jakie generują one w warunkach rynkowych.

199 Na wstępie, jak wynika w szczególności z motywów 258 i 259 zaskarżonej decyzji przywołanych w pkt 198 powyżej, należy podkreślić, że Komisja powołała się na zasadę ceny rynkowej w celu przeprowadzenia – zwłaszcza w ramach jej rozumowania głównego – analizy tego, czy ze względu na zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego doszło do przysporzenia selektywnej korzyści.

200 Ponadto należy przypomnieć, jak wskazano w pkt 163 powyżej, że mające znaczenie dla analizy kryterium korzyści w niniejszej sprawie ramy odniesienia stanowiły powszechnie obowiązujące zasady opodatkowania zysków spółek w Irlandii, których samoistny cel polegał na opodatkowaniu zysków wszystkich spółek podlegających opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, i, co za tym idzie, że ramy te obejmowały przewidziane w art. 25 TCA 97 przepisy mające zastosowanie do spółek niebędących rezydentami.

201 Należy zatem zbadać, czy w świetle zasady ceny rynkowej Komisja mogła zbadać, w szczególności w ramach swojego rozumowania głównego, czy zatwierdzone w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przypisanie zysków irlandzkim oddziałom ASI i AOE przysporzyło tym spółkom selektywnej korzyści.

202 W przypadku środków o charakterze podatkowym samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym" (wyrok z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56). Taki środek przysparza zatem beneficjentowi korzyści gospodarczej, gdy zmniejsza koszty normalnie obciążające budżet danego przedsiębiorstwa i z tego względu, nie będąc subwencją w ścisłym tego słowa znaczeniu, ma ten sam charakter i identyczne skutki (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 22).

203 W konsekwencji w celu ustalenia, czy istnieje korzyść podatkowa, należy porównać sytuację beneficjenta wynikającą z zastosowania spornego środka z sytuacją tego podmiotu w braku rozpatrywanego środka (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Cellnex Telecom i Telecom Castilla–La Mancha/Komisja, C-91/17 P i C-92/17 P, niepublikowany, EU:C:2018:284, pkt 114) na gruncie zwykłych zasad opodatkowania.

204 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że w niniejszej sprawie chodzi o opodatkowanie spółek niebędących dla celów podatkowych rezydentami w Irlandii, które prowadzą działalność gospodarczą w tym państwie za pośrednictwem ich irlandzkich oddziałów. Chodzi zatem o określenie zysków, jakie należy przypisać tym oddziałom do celów podatku dochodowego od osób prawnych w ramach opodatkowania zwanego „normalnym", z uwzględnieniem zwykłych zasad opodatkowania mających zastosowanie w niniejszym przypadku i przypomnianych w pkt 200 powyżej, które obejmują mające zastosowanie do spółek niebędących rezydentami przepisy przewidziane w art. 25 TCA 97.

205 W związku z tym kwestią, która jest istotna w niniejszej sprawie, nie jest kwestia związana z cenami transakcji dokonywanych wewnątrz grupy przedsiębiorstw, taka jak ta, która została podniesiona w sprawie zakończonej wydaniem wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Niewątpliwie przy przypisywaniu zysków oddziałowi funkcjonującemu w ramach spółki można się skłonić do zastosowania przez analogię zasad mających zastosowanie do cen transakcji dokonywanych wewnątrz grupy przedsiębiorstw. Tak samo bowiem jak ceny transakcji wewnątrzgrupowych dokonywanych przez spółki zintegrowane w ramach tej samej grupy przedsiębiorstw nie są określane w warunkach rynkowych, tak i przypisanie zysków oddziałowi funkcjonującemu w ramach tej samej spółki nie następuje w warunkach rynkowych.

207 Jednakże aby można było dokonać takiego zastosowania w drodze analogii, z krajowego prawa podatkowego musi wynikać, że zyski wynikające z działalności oddziałów przedsiębiorstw niebędących rezydentami powinny być opodatkowane tak, jakby wynikały z działalności gospodarczej prowadzonej przez niezależne przedsiębiorstwa w warunkach rynkowych.

208 W tym względzie w drugiej kolejności należy przypomnieć, że – jak wskazano w pkt 161 powyżej – z punktu widzenia przesłanek stosowania systemu podatku dochodowego od osób prawnych w Irlandii na podstawie art. 25 TCA 97 spółki będące rezydentami z jednej strony oraz niebędące rezydentami spółki, które prowadzą działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału, z drugiej strony znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle realizowanego za pomocą tego systemu celu, jakim jest opodatkowanie podlegających opodatkowaniu zysków tych spółek, niezależnie od tego, czy są one rezydentami.

209 Ponadto, jak zostało wskazane w pkt 179 powyżej, analiza mająca znaczenie dla zastosowania art. 25 TCA 97 w celu określenia podlegających opodatkowaniu zysków niebędących rezydentami spółek prowadzących działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem ich oddziałów irlandzkich powinna dotyczyć rzeczywistej działalności tych oddziałów oraz działalności faktycznie wykonywanej przez same te oddziały.

210 Ponadto należy zaznaczyć, że Irlandia, do której Sąd wyraźnie zwrócił się w tej kwestii z pisemnym pytaniem oraz ustnie podczas rozprawy, potwierdziła, iż w celu zastosowania art. 25 TCA 97, o którym mowa w pkt 209 powyżej, wartość działalności faktycznie prowadzonej przez oddziały jest ustalana na podstawie wartości, jaką ma tego rodzaju działalność na rynku.

211 Wynika z tego, że irlandzkie prawo podatkowe zmierza do opodatkowania zysku wynikającego z działalności gospodarczej takiego oddziału w takiej postaci, jakby kształtował się on w warunkach rynkowych.

212 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że badając w ramach kompetencji przyznanej na mocy art. 107 ust. 1 TFUE środek podatkowy dotyczący podlegających opodatkowaniu zysków niebędącej rezydentem spółki prowadzącej działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem oddziału, Komisja może porównać obciążenie podatkowe takiej spółki niebędącej rezydentem, które wynika z zastosowania rzeczonego środka podatkowego, z obciążeniem podatkowym wynikającym z zastosowania zwykłych zasad opodatkowania prawa krajowego wobec przedsiębiorstwa znajdującego się w porównywalnej sytuacji faktycznej, prowadzącego działalność w warunkach rynkowych.

213 Jak słusznie wskazała w zaskarżonej decyzji Komisja, za przyjęciem tego stwierdzenia przemawia mutatis mutandis wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416). Sprawa, w której zapadł ten wyrok, dotyczyła belgijskiego prawa podatkowego, które przewidywało, że spółki zintegrowane i spółki niezależne powinny być traktowane tak samo. Trybunał uznał bowiem w pkt 95 tego wyroku konieczność porównania programu pomocowego stanowiącego odstępstwo z „ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji”.

214 Tak więc o ile w drodze środka podatkowego dotyczącego podlegającego opodatkowaniu zysku niebędącej rezydentem spółki prowadzącej działalność w Irlandii za pośrednictwem oddziału władze krajowe zaakceptowały pewien poziom zysków, które można przypisać temu oddziałowi, o tyle art. 107 ust. 1 TFUE pozwala Komisji kontrolować, czy ten poziom zysków odpowiada temu, który zostałby osiągnięty przy prowadzeniu działalności w warunkach rynkowych, a to w celu sprawdzenia, czy wynika z niego zmniejszenie obciążeń, jakie zwykle ponosi budżet danego przedsiębiorstwa, i dochodzi do przysporzenia mu w ten sposób korzyści w rozumieniu tego artykułu. Zasada ceny rynkowej, opisana przez Komisję w zaskarżonej decyzji, stanowi zatem narzędzie umożliwiające dokonanie tej weryfikacji w ramach wykonywania uprawnień przysługujących tej instytucji na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE.

215 Komisja zresztą słusznie wskazała w motywie 256 zaskarżonej decyzji, że zasada ceny rynkowej miała służyć jako punkt odniesienia celem sprawdzenia tego, czy podlegający opodatkowaniu zysk oddziału niebędącej rezydentem spółki jest określany w sposób zapewniający, aby niebędące rezydentami spółki prowadzące działalność w Irlandii za pośrednictwem oddziału nie były traktowane korzystniej w porównaniu z niezależnymi spółkami będącymi rezydentami, których podlegający opodatkowaniu zysk odzwierciedla określone na rynku ceny wynegocjowane zgodnie z zasadami ceny rynkowej.

216 W trzeciej kolejności należy ponadto uściślić, że w przypadku gdy Komisja stosuje to narzędzie w celu skontrolowania, czy podlegający opodatkowaniu na mocy danego środka podatkowego zysk niebędącej rezydentem spółki prowadzącej działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem oddziału odpowiada wiarygodnemu przybliżeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu uzyskanego

w warunkach rynkowych, może ona stwierdzić istnienie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE jedynie pod warunkiem, że różnica między dwoma czynnikami porównawczymi przekracza nieścisłości wiążące się nieodzownie z metodą zastosowaną w celu uzyskania wspomnianego przybliżenia.

217 W czwartej kolejności należy zauważyć, że choć prawdą jest, jak podnoszą Irlandia oraz spółki ASI i AOE, iż zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały przyjęte, odpowiednio, w 1991 r. i w 2007 r., to zasada ceny rynkowej nie została włączona do irlandzkiego prawa podatkowego ani bezpośrednio, w szczególności poprzez włączenie do niego wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych przyjętych przez komitet ds. podatkowych OECD w dniu 27 czerwca 1995 r. i zrewidowanych w dniu 22 lipca 2010 r. (zwanych dalej „wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych"), ani poprzez włączenie do tego systemu zatwierdzonego podejścia OECD do celu przypisywania zysków oddziałom spółek niebędących rezydentami.

218 Jednakże nawet w braku formalnego włączenia tej zasady do prawa irlandzkiego, jak stwierdzono w pkt 209 i 210 powyżej, Irlandia potwierdziła, że stosowanie przez irlandzkie organy podatkowe art. 25 TCA 97 wymaga, po pierwsze, określenia działalności rzeczywiście prowadzonej przez rozpatrywane oddziały irlandzkie, i po drugie, określenia wartości tej działalności na podstawie wartości rynkowej działalności tego rodzaju.

219 Ponadto należy stwierdzić, że z wyroku wydanego przez High Court (wysoki trybunał, Irlandia) w sprawie Belville Holdings v. Cronin [1985] I.R. 465, na który Komisja powołała się w odpowiedzi na piśmie na zadane przez Sąd i którego zakres był dyskutowany przez strony na rozprawie, wynika, że już w 1984 r. irlandzkie organy podatkowe uznały, iż w przypadku gdy zadeklarowana wartość transakcji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi nie odpowiada wartości, jaka wynikałaby tej wartości z transakcji dokonanej w warunkach komercyjnych, powinna ona zostać dostosowana tak, aby odpowiadała wartości rynkowej. Takie podejście zaś, potwierdzone co do zasady przez High Court (wysoki trybunał, Irlandia), pociągało za sobą stosowanie korekt równoważnych tym, jakie są proponowane na podstawie zasady ceny rynkowej, w szczególności w ramach wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

220 Ponadto, jak słusznie podniosła Komisja, w ramach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisanych przez Irlandię ze Stanami Zjednoczonymi Ameryki oraz ze Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zasada ceny rynkowej została do nich włączona w celu uniknięcia potencjalnych sytuacji podwójnego opodatkowania. Umowy te określają bowiem zyski, jakie każde z państw będących stroną tych umów może opodatkować, jeżeli spółka mająca siedzibę w jednym z tych państw prowadzi działalność gospodarczą w drugim państwie za pośrednictwem stałego zakładu. Należy zatem stwierdzić, że – przynajmniej w ramach dwustronnych umów z tymi państwami – Irlandia zgodziła się na stosowanie zasady ceny rynkowej w celu uniknięcia sytuacji podwójnego opodatkowania.

221 W piątej kolejności – Komisja nie może twierdzić natomiast, jak słusznie podnoszą Irlandia oraz spółki ASI i AOE, że istnieje coś takiego jak autonomiczny obowiązek stosowania zasady ceny rynkowej, który wynikałby z art. 107 TFUE i zobowiązywał państwa członkowskie do stosowania tej zasady w sposób horyzontalny i we wszystkich dziedzinach ich krajowego prawa podatkowego.

222 W braku regulowań unijnych w tej dziedzinie do kompetencji państw członkowskich należy określanie podstaw opodatkowania oraz rozkładanie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 97).

223 Choć niewątpliwie nie oznacza to, że żaden środek podatkowy, który wpływa między innymi na podstawę opodatkowania uwzględnianą przez organy podatkowe, nie jest objęty zakresem stosowania art. 107 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 103, 104), niemniej jednak wynika z tego, że na obecnym etapie rozwoju prawa Unii Komisja nie dysponuje kompetencją pozwalającą jej na samodzielne zdefiniowanie tzw. normalnego opodatkowania przedsiębiorstwa zintegrowanego w oderwaniu od krajowych przepisów podatkowych.

224 Niemniej jednak, o ile „normalne" opodatkowanie definiowane jest w krajowych przepisach podatkowych i o ile samo istnienie korzyści powinno zostać ustalone w odniesieniu do tych przepisów, o tyle jednak nie ulega wątpliwości, że jeśli te przepisy krajowe przewidują, iż oddziały niebędących rezydentami spółek w zakresie zysków wynikających z ich działalności gospodarczej w Irlandii i spółki będące rezydentami podlegają opodatkowaniu na tych samych warunkach, art. 107 ust. 1 TFUE pozwala Komisji na skontrolowanie, czy poziom zysków przypisanych tym oddziałom przyjęty przez organy krajowe w celu określenia podlegających opodatkowaniu zysków tych niebędących rezydentami spółek odpowiada poziomowi zysków, jakie zostałyby osiągnięte przy prowadzeniu działalności gospodarczej w warunkach rynkowych.

225 W tych okolicznościach należy oddalić argumenty Irlandii oraz spółek ASI i AOE podniesione w ramach zarzutu pierwszego w sprawie T-778/16 oraz w zarzutach pierwszym i drugim w sprawie T-892/16 w zakresie, w jakim kwestionują one to, że w niniejszym przypadku Komisja, biorąc pod uwagę stosowanie przez irlandzkie organy podatkowe art. 25 TCA 97, skontrolowała, w oparciu o zasadę ceny rynkowej w postaci, która została określona w zaskarżonej decyzji jako narzędzie, czy poziom zysków, które można przypisać tym oddziałom w odniesieniu do ich działalności gospodarczej w Irlandii w postaci zatwierdzonej w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego odpowiada poziomowi zysków, jakie zostałyby osiągnięte dzięki tej działalności gospodarczej w warunkach rynkowych.

ii) Kwestia tego, czy Komisja w ramach swojego rozumowania głównego właściwie zastosowała zasadę ceny rynkowej

226 W ramach zarzutu trzeciego w sprawie T-778/16 Irlandia podnosi, że sama Komisja zastosowała w swym głównym rozumowaniu zasadę ceny rynkowej w sposób niespójny, ponieważ nie uwzględniła rzeczywistej sytuacji gospodarczej, struktury i szczególnych cech grupy Apple.

227 W tym względzie należy przypomnieć to, co zostało wskazane w pkt 209 i 210 powyżej, a mianowicie że analiza mająca znaczenie dla zastosowania art. 25 TCA 97 w celu określenia podlegających opodatkowaniu zysków niebędących rezydentami spółek prowadzących działalność gospodarczą w Irlandii za pośrednictwem ich oddziałów powinna dotyczyć rzeczywistej działalności tych oddziałów irlandzkich oraz wartości działalności faktycznie prowadzonej przez same te oddziały.

228 W ramach swojego głównego rozumowania Komisja stwierdziła, że należące do spółek ASI i AOE licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple powinny były zostać przypisane oddziałom irlandzkim ze względu na brak fizycznego istnienia oraz zatrudnionych pracowników obu tych spółek, nie próbując wykazać, że takie właśnie przypisanie wynikało z działalności faktycznie prowadzonej przez te oddziały irlandzkie. Ponadto Komisja na podstawie tego wniosku stwierdziła, że wszystkie dochody z działalności operacyjnej spółek ASI i AOE powinny zostać uznane za wynikające z działalności oddziałów irlandzkich, nie próbując wykazać, że dochody te stanowiły wartość działalności rzeczywiście prowadzonej przez same te oddziały.

229 W tych okolicznościach argumenty podniesione przez Irlandię w ramach zarzutu trzeciego w sprawie T-778/16 należy uznać za zasadne w zakresie, w jakim za ich pomocą to państwo kwestionuje wnioski, do jakich doszła Komisja w ramach swojego głównego rozumowania w oparciu o zasadę ceny rynkowej.

230 Z powodów wskazanych w pkt 188 powyżej należy następnie zbadać argumenty podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE w odniesieniu do dokonanej przez Komisję w ramach jej głównego rozumowania oceny dotyczącej zatwierdzonego podejścia OECD.

3) Zatwierdzone podejście OECD (częściowo zarzuty drugi i czwarty w sprawie T-778/16 oraz zarzut piąty w sprawie T-892/16)

231 Irlandia oraz spółki ASI i AOE podnoszą w istocie, że zatwierdzone podejście OECD nie stanowi części irlandzkiego systemu podatkowego, w szczególności w odniesieniu do przewidzianego w art. 25 TCA 97 opodatkowania spółek niebędących rezydentami. Przepis ten nie opiera się bowiem na zatwierdzonym podejściu OECD. Ponadto Irlandia, ASI i AOE twierdzą, że nawet przy założeniu, iż przypisanie zysku podlegającego opodatkowaniu na podstawie art. 25 TCA 97 powinno było zostać dokonane zgodnie z zatwierdzonym podejściem OECD, Komisja zastosowała je w błędny sposób, ponieważ nie przeanalizowała zadań faktycznie wykonywanych w irlandzkich oddziałach ASI i AOE.

232 Należy zatem zbadać w pierwszej kolejności, czy w celu zbadania istnienia selektywnej korzyści Komisja mogła słusznie oprzeć się na zatwierdzonym podejściu OECD, i, w drugiej kolejności, w przypadku uzyskania odpowiedzi twierdzącej, czy Komisja prawidłowo zastosowała to podejście w ramach swojego rozumowania głównego.

i) Możliwość oparcia się przez Komisję na zatwierdzonym podejściu OECD

233 Jak wskazano w pkt 202 powyżej, w przypadku środków podatkowych samo już istnienie korzyści może być stwierdzone jedynie w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym” w celu sprawdzenia tego, czy owe środki prowadzą do zmniejszenia obciążenia podatkowego beneficjentów rozpatrywanych środków w porównaniu z obciążeniem podatkowym, jakie beneficjenci ci musieliby normalnie ponosić w braku tych środków.

234 Wynika z tego, że badając to, czy zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego doprowadziły do przysporzenia korzyści i czy miała ona charakter selektywny, Komisja winna była przyjąć za punkt odniesienia irlandzkiego prawo podatkowe.

235 Jak wynika z rozważań przedstawionych w pkt 196 powyżej, z jednej strony Komisja wyraźnie wskazała w motywie 255 zaskarżonej decyzji, że nie stosuje bezpośrednio art. 7 ust. 2 czy też art. 9 modelowej konwencji podatkowej OECD ani sporządzonych przez OECD wytycznych w sprawie przypisywania zysku lub ustalania cen transferowych, a z drugiej strony, jak wskazano w pkt 217 powyżej, zatwierdzone podejście OECD nie zostało włączone do irlandzkiego prawa podatkowego.

236 Jednakże, choć Komisja słusznie zauważyła, że, formalnie rzecz biorąc, nie może być związana wypracowanymi w ramach OECD zasadami, a konkretnie – zatwierdzonym podejściem OECD, to jednak w ramach swojego głównego rozumowania, w szczególności w motywach 265–270 zaskarżonej decyzji, oparła się na tym zatwierdzonym podejściu OECD, uznając, że przypisywanie zysków w ramach spółki wiązało się z przyjęciem założenia o podziale aktywów, funkcji i ryzyka między różne części tej spółki. Ponadto celem poparcia swoich rozważań sama Komisja odsyła bezpośrednio do zatwierdzonego podejścia OECD, na przykład w przypisie 186 zaskarżonej decyzji.

237 W tym względzie należy zauważyć, że to zatwierdzone podejście OECD opiera się na pracach grup ekspertów, odzwierciedla konsensus osiągnięty na szczeblu międzynarodowym w dziedzinie przypisywania zysków stałym zakładów oraz ma z tego powodu pewne praktyczne znaczenie dla interpretacji kwestii dotyczących przypisywania zysków, jak przyznała Komisja w motywie 79 zaskarżonej decyzji.

238 Ponadto należy przypomnieć, że jak przyznaje sama Irlandia w pkt 123 skargi i czego Komisja nie kwestionuje, stosowanie art. 25 TCA 97 wymaga uwzględnienia stanu faktycznego i sytuacji, w jakiej znajdują się oddziały w Irlandii, w szczególności pełnionych przez nie funkcji, wykorzystywanych aktywów i przyjmowanego ryzyka. Ponadto należy również przypomnieć, że Irlandia, zapytana wyraźnie o tę kwestię przez Sąd na piśmie i ustnie podczas rozprawy, potwierdziła, że w celu ustalenia zysków, jakie można przypisać oddziałom w rozumieniu art. 25 TCA 97, należy przeprowadzić obiektywną analizę okoliczności faktycznych, obejmującą, po pierwsze, określenie rodzajów „działalności" prowadzonych przez oddział, aktywa, które wykorzystuje on do swojej działalności, w szczególności w odniesieniu do aktywów niematerialnych, takich jak prawa WI, oraz związane z tym ryzyko, które biorą one na siebie, i po drugie, określenie wartości rynkowej tego rodzaju działalności.

239 Wbrew zaś temu, co twierdzi Irlandia w swoich argumentach dotyczących różnic istniejących pomiędzy art. 25 TCA 97 a zatwierdzonym podejściem OECD, należy stwierdzić, że w istocie stosowanie art. 25 TCA 97 w postaci opisanej przez Irlandię oraz przeprowadzana w ramach pierwszego etapu proponowanego w zatwierdzonym podejściu OECD analiza funkcjonalna i faktyczna pokrywają się.

240 W tych okolicznościach nie można zarzucać Komisji, że w istocie oparła się na zatwierdzonym podejściu OECD, gdy uznała, iż dla celów stosowania art. 25 TCA 97 przy przypisywaniu zysków irlandzkiemu oddziałowi spółki niebędącej rezydentem powinno się uwzględniać podział aktywów, funkcji i ryzyka pomiędzy oddziałem a pozostałymi częściami tej spółki.

ii) Kwestia tego, czy Komisja w ramach swojego głównego rozumowania prawidłowo zastosowała zatwierdzone podejście OECD

241 Irlandia oraz spółki ASI i AOE twierdzą w istocie, że główne rozumowanie Komisji nie jest zgodne z zatwierdzonym podejściem OECD ze względu na to, iż instytucja ta uznała, że zyski związane z licencjami na korzystanie z praw WI grupy Apple powinny były zostać przypisane irlandzkim oddziałom ASI i AOE, ponieważ osoby pełniące funkcje zarządcze w ASI i AOE nie pełniły aktywnych czy też kluczowych funkcji w zakresie zarządzania tymi licencjami.

242 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z zatwierdzonym podejściem OECD, w postaci opisanej w szczególności w motywach 88 i 89 zatwierdzonej decyzji, analiza przeprowadzana na pierwszym z etapów ma na celu określenie aktywów, funkcji i ryzyka, które należy przypisać stałemu zakładowi spółki w oparciu o faktycznie wykonywaną przezeń działalność. Niewątpliwie na tym pierwszym etapie nie można przeprowadzić analizy w sposób abstrakcyjny, w oderwaniu od działalności i funkcji wykonywanych w ramach spółki jako całości. Jednakże okoliczność polegająca na tym, że w zatwierdzonym podejściu OECD nacisk kładziony jest na analizę funkcji faktycznie pełnionych w ramach stałego zakładu, jest sprzeczna z podejściem przyjętym przez Komisję, które z jednej strony polega na określeniu funkcji pełnionych przez spółkę jako całość, bez przeprowadzenia bardziej szczegółowej analizy funkcji faktycznie pełnionych przez poszczególne oddziały, a z drugiej strony opiera się na założeniu, zgodnie z którym funkcje te, jeżeli nie mogły one zostać przypisane głównej siedzibie samej spółki, były pełnione przez stały zakład.

243 W ramach swojego głównego rozumowania Komisja uznała bowiem w istocie, że zyski ASI i AOE związane z prawami WI grupy Apple (które zgodnie z teorią Komisji stanowiły bardzo znaczącą część całokształtu zysków tych dwóch spółek) należało przypisać oddziałom irlandzkim tych spółek,

ponieważ ASI i AOE, poza tymi oddziałami, nie zatrudniały pracowników, którzy mogliby zarządzać tymi prawami WI, nie ustalając jednak, że to irlandzkie oddziały wykonywały te funkcje związane z zarządem.

244 Wynika z tego, jak słusznie podnoszą Irlandia, ASI i AOE, że podejście przyjęte przez Komisję w ramach jej rozumowania głównego nie jest zgodne z zatwierdzonym podejściem OECD.

245 W tych okolicznościach, jak słusznie podnoszą Irlandia oraz ASI i AOE w ramach zarzutów drugiego i czwartego w sprawie T-778/16 oraz zarzutu piątego w sprawie T-892/16, należy stwierdzić, że Komisja w ramach rozumowania błędnie zastosowała głównego analizę funkcjonalną i faktyczną działalności prowadzonej przez oddziały ASI i AOE, na której opiera się zastosowanie art. 25 TCA 97 przez irlandzkie organy podatkowe i która odpowiada co do zasady analizie przewidzianej w zatwierdzonym podejściu OECD.

4) Wnioski w przedmiocie określenia ram odniesienia i ocen dotyczących normalnego opodatkowania na podstawie prawa irlandzkiego

246 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że Komisja nie popełniła błędu, gdy jako ramy odniesienia w niniejszym przypadku określiła powszechnie obowiązujące zasady opodatkowania zysków spółek, do których należą w szczególności przepisy przewidziane w art. 25 TCA 97.

247 Ponadto Komisja nie popełniła błędu, gdy powołała się na zasadę ceny rynkowej jako narzędzie, którym posłużyła się w celu zbadania, czy przy stosowaniu art. 25 TCA 97 przez irlandzkie organy podatkowe poziom zysków przypisywanych oddziałom z tytułu działalności gospodarczej w Irlandii, taki jak ten, który został zaakceptowany w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, odpowiadał poziomowi zysków, jakie zostałyby uzyskane w wyniku prowadzenia tej działalności gospodarczej w warunkach rynkowych.

248 Nie można ponadto zarzucać Komisji, że w istocie oparła się na zatwierdzonym podejściu OECD, aby uznać, iż dla celów stosowania art. 25 TCA 97 przy przypisywaniu zysków irlandzkiemu oddziałowi spółki niebędącej rezydentem powinno się uwzględniać podział aktywów, funkcji i ryzyka pomiędzy oddziałem a innymi częściami tej spółki.

249 Należy natomiast zaznaczyć, że w ramach swego rozumowania głównego Komisja popełniła błędy w zakresie stosowania art. 25 TCA 97, jak to stwierdzono w pkt 187 powyżej, zasady ceny rynkowej, jak wskazano w pkt 229 powyżej, i zatwierdzonego podejścia OECD, jak stwierdzono w pkt 244 i 245 powyżej. W tych okolicznościach należy stwierdzić, że główne rozumowanie Komisji zostało oparte na błędnej ocenie normalnego opodatkowania na podstawie irlandzkiego prawa podatkowego mającego zastosowanie w niniejszej sprawie.

250 W celu wyczerpującego uzupełnienia wywodu należy jednak zbadać następnie zarzuty podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOE w odniesieniu do dokonanej przez Komisję oceny okoliczności faktycznych dotyczącej ich działalności prowadzonej w ramach grupy Apple.

3. Ocena Komisji dotycząca działalności w ramach grupy Apple (zarzut pierwszy w sprawie T-778/16 oraz zarzuty trzeci i czwarty w sprawie T-892/16)

251 Jak stwierdzono w pkt 177 powyżej, art. 25 TCA 97 dotyczy zysków wynikających z działalności prowadzonej przez oddziały irlandzkie jako takie. Ponadto należy przypomnieć, jak wskazano w pkt 238 powyżej, że stosowanie art. 25 TCA 97 wymaga uwzględnienia okoliczności faktycznych i sytuacji, w jakiej znajdują się oddziały w Irlandii, a w szczególności pełnionych przez nie funkcji, wykorzystywanych aktywów i przyjmowanego ryzyka.

252 Ponadto należy zauważyć, że sama Komisja podkreśliła w motywach 91 i 92 zaskarżonej decyzji, iż zatwierdzone podejście OECD w odniesieniu do kwestii przypisywania stałym zakładom wartości niematerialnych, takich jak prawa WI, opiera się na pojęciu istotnych funkcji decyzyjnych i zarządczych pełnionych w odniesieniu do danej wartości, w szczególności w zakresie wypracowywania wartości niematerialnych.

253 Należy zatem zbadać podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOE w ramach zarzutu pierwszego w sprawie T-778/16 oraz zarzutów trzeciego i czwartego w sprawie T-892/16 argumenty skierowane przeciwko dokonanej przez Komisję ocenie okoliczności faktycznych dotyczącej działalności w ramach grupy Apple.

254 Irlandia oraz spółki ASI i AOE podnoszą w istocie, że wskazane przez Komisję rodzaje działalności i funkcje wykonywane przez ich irlandzkie oddziały stanowiły jedynie niewielką część prowadzonej przez nie działalności gospodarczej i osiąganych zysków i że w każdym wypadku ta działalność ani funkcje nie obejmowały ani zarządzania, ani podejmowania strategicznych decyzji dotyczących wypracowywania i sprzedaży praw WI. Irlandia oraz ASI i AOE wskazują natomiast, że wszystkie strategiczne decyzje, w szczególności te odnoszące się do opracowywania i rozwijania produktów, były podejmowane zgodnie z ogólną strategią handlową określaną w Cupertino i wdrażaną w tych dwóch spółkach przez ich organy zarządcze – a w każdym razie poza irlandzkimi oddziałami. W związku z tym przypisanie irlandzkim oddziałom licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple nie jest uzasadnione.

a) Działalność irlandzkiego oddziału ASI

255 Jak wskazano w pkt 9 powyżej, irlandzki oddział ASI jest odpowiedzialny głównie za prowadzenie działalności w zakresie zakupów, sprzedaży i dystrybucji produktów oznaczonych znakiem towarowym Apple podmiotom powiązanym oraz będącym osobami trzecimi klientom w regionach obejmujących EMEIA i APAC.

256 W motywach 289 i 290 zaskarżonej decyzji Komisja odniosła się do kontroli jakości produktów, zarządzania infrastrukturą badawczą i rozwojową (B&R) i do ryzyka związanego z działalnością gospodarczą jako funkcji, które bezwzględnie należało przypisać oddziałom irlandzkim, zważywszy na fakt, że spółki ASI i AOE nie miały poza tymi oddziałami zatrudnionych pracowników, którzy mogliby pełnić takie funkcje.

257 W szczególności Komisja podkreśliła, że ze względu na to, iż irlandzki oddział ASI był uprawniony do dystrybucji produktów oznaczonych znakiem towarowym Apple, prowadzona przezeń działalność wymagała dostępu do wspomnianego znaku towarowego, który został w całości przyznany ASI w postaci licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple (motyw 296 zaskarżonej decyzji).

258 Komisja podniosła następnie, że irlandzki oddział ASI pełnił pewne funkcje istotne dla rozwijania i utrzymywania znaku towarowego Apple na rynkach lokalnych, a także dla zapewniania lojalności klientów wobec tego znaku towarowego na tych rynkach. Tytułem przykładu wskazała ona, że irlandzki oddział ASI ponosił bezpośrednio lokalne koszty marketingowe fakturowane przez dostawców tego rodzaju usług (motyw 297 zaskarżonej decyzji). Ponadto irlandzki oddział ASI był również odpowiedzialny za gromadzenie i analizę danych regionalnych w celu oszacowania przewidywanych prognoz popytu na produkty oznaczone znakiem towarowym Apple (motyw 298 zaskarżonej decyzji). Ponadto Komisja podkreśliła, że [*poufne*] pracowników w przeliczeniu na ekwiwalent pełnego czasu pracy (EPC) było zlokalizowanych w Irlandii jako personel ds. badań i rozwoju (B&R) (motyw 300 zaskarżonej decyzji).

259 Po pierwsze, co się tyczy przypisania „w drodze wykluczenia" dokonanego przez Komisję w motywach 289–295 zaskarżonej decyzji i polegającego na przypisaniu irlandzkim oddziałom ASI i AOE funkcji sprawowania kontroli jakości, zarządzania infrastrukturą do prowadzenia działalności badawczej i rozwojowej (B&R) oraz ryzykiem związanym z działalnością gospodarczą wyłącznie ze względu na to, że ASI i AOE nie miały pracowników zatrudnionych poza ich irlandzkimi oddziałami, przypomnieć należy zawarte w pkt 243 i 244 powyżej rozważania, zgodnie z którymi taka metoda nie jest zgodna ani z prawem irlandzkim, ani z zatwierdzonym podejściem OECD. W drodze tego rozumowania Komisji nie udało się bowiem wykazać, że funkcje te rzeczywiście były wykonywane przez te irlandzkie oddziały.

260 Swą ocenę Komisja opiera na załączniku B do umowy o podziale kosztów w zmienionej w 2009 r. wersji, która zawiera dwie tabele, przedstawione w zaskarżonej decyzji w grafikach nr 8 i 9 (motyw 122 zaskarżonej decyzji), dotyczące wszystkich istotnych funkcji związanych z będącymi przedmiotem tej umowy wartościami niematerialnymi i związanym z nim ryzykiem. Poszczególne funkcje i rodzaje ryzyka są powiązane znakiem „x" odpowiednio z Apple Inc. (określoną jako „Apple") oraz z ASI i AOE (określonymi łącznie jako „International Participant"), z wyjątkiem rejestracji i ochrony praw WI, które są powiązane wyłącznie z Apple Inc.

261 Tak więc w odniesieniu do będących przedmiotem umowy o podziale kosztów wartości niematerialnych, a mianowicie, w istocie, całokształtu praw WI grupy Apple, funkcje wymienione w załączniku B do tej umowy obejmują prowadzenie działalności badawczej i rozwojowej (B&R), kontrolę jakości, prognozowanie, planowanie finansowe i analizę w odniesieniu do działalności rozwojowej, zarządzanie infrastrukturą przeznaczoną do prowadzenia działalności badawczej i rozwojowej (B&R), zawieranie umów z podmiotami powiązanymi lub osobami trzecimi w odniesieniu do działalności rozwojowej, wybór i zatrudnianie pracowników, wykonawców i podwykonawców do prowadzenia działalności rozwojowej, rejestrację i ochronę praw WI oraz rozwijanie sprzedaży.

262 Jeśli chodzi o rodzaje ryzyka wymienione we wspomnianym załączniku B do umowy o podziale kosztów, to obejmują one, w odniesieniu do całokształtu praw WI grupy Apple, w szczególności ryzyko związane z opracowywaniem produktów, z jakością produktów, z rozwojem sytuacji rynkowej, z odpowiedzialnością za produkt, z aktywami (trwałymi czy też rzeczowymi), z ochroną i naruszeniami praw WI, a także z opracowywaniem i uznawaniem znaków towarowych oraz ryzyko związane ze zmianami systemów regulacyjnych.

263 Jak podniosły Apple Inc. w toku postępowania administracyjnego oraz spółki ASI i AOE przed Sądem, z rozpatrywanego załącznika wynika, że chodzi tu o funkcje, które strony umowy o podziale kosztów były upoważnione pełnić, oraz ryzyko, jakie mogły one w związku z tym podjąć. Komisja nie przedstawiła zaś żadnego dowodu mającego na celu wykazanie, że funkcje te były faktycznie pełnione przez ASI i AOE, a tym bardziej – przez ich irlandzkie oddziały.

264 Ponadto w odniesieniu do tych funkcji i rodzajów ryzyka Komisja podnosi, że „oczywiste" jest, iż spółki ASI i AOE nie mogły zarządzać takim ryzykiem bez zatrudniania pracowników poza oddziałami. Komisja nie przedstawia też żadnego dowodu, który świadczyłby o tym, że pracownicy tych oddziałów rzeczywiście pełnili te funkcje i zarządzali ryzykiem.

265 Ponadto Irlandia podniosła, zarówno wraz z Apple Inc. w ramach postępowania administracyjnego, jak i wraz z ASI i AOE przed Sądem, że oddział ASI nie zatrudniał żadnych pracowników aż do 2012 r., a przed tym rokiem wszyscy pracownicy byli zatrudnieni przez irlandzki oddział AOE. Informacja ta została wskazana w motywie 109 zaskarżonej decyzji i potwierdzona podczas rozprawy. Gdyby zaś należało przyjąć argument Komisji, zgodnie z którym ASI nie mogła pełnić żadnych funkcji poza jej oddziałem ze względu na brak zatrudnionych pracowników, oznaczałoby to, że w przypadku znacznej części przeanalizowanego przez Komisję okresu funkcje te nie mogłyby być pełnione również przez irlandzki oddział ASI, który również nie zatrudniał żadnych pracowników.

266 Podobnie Komisja opiera się na okoliczności, że zarząd ASI, spotykający się wyłącznie doraźnie, nie był w stanie wykonywać tych funkcji ani ponosić tego rodzaju ryzyka. Komisja nie starała się zaś wykazać, że organy zarządzające irlandzkimi oddziałami ASI i AOE rzeczywiście aktywnie sprawowały bieżący zarząd nad wszystkimi związanymi z prawami WI grupy Apple funkcjami i rodzajami ryzyka, które zostały wymienione w załączniku B do umowy o podziale kosztów.

267 Wreszcie, biorąc pod uwagę wymienione w załączniku B do umowy o podziale kosztów różne rodzaje działalności i ryzyka wskazane w pkt 261 i 262 powyżej, można dojść do wniosku, że w istocie chodzi tu o całokształt funkcji wykonywanych w ramach modelu biznesowego grupy Apple, skoncentrowanego na opracowywaniu zaawansowanych technologicznie produktów. W szczególności jeśli chodzi o rodzaje ryzyka wymienione w tym załączniku, mogą one zostać uznane za mające kluczowe znaczenie i nierozerwalnie związane z tym modelem biznesowym. Komisja twierdzi zaś w istocie, że irlandzki oddział ASI pełnił wszystkie te funkcje i ponosił całe to ryzyko związane z działalnością grupy Apple poza kontynentem amerykańskim, nie przedstawiając dowodów na to, że ten oddział pełni te konkretne funkcje i bierze na siebie te konkretne rodzaje ryzyka. Biorąc pod uwagę znaczenie działalności prowadzonej przez grupę Apple poza kontynentem amerykańskim, stanowiącej w przybliżeniu 60% wielkości obrotu osiąganego przez tę grupy, taki wniosek Komisji nie jest racjonalny.

268 Po drugie, w odniesieniu do działalności i funkcji, które Komisja wymieniła w motywach 296–300 zaskarżonej decyzji jako faktycznie wykonywane przez irlandzki oddział ASI, należy zauważyć, że w niniejszym przypadku żaden z tych rodzajów działalności i żadna z tych funkcji, niezależnie od tego, czy są one rozpatrywane oddzielnie, czy łącznie, nie uzasadnia przypisania licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple temu oddziałowi.

269 I tak, jeśli chodzi o kontrolę jakości, ASI i AOE podniosły, a Komisja temu nie zaprzeczyła, że tysiące osób na całym świecie zajmuje się przeprowadzaniem kontroli jakości, podczas gdy w Irlandii w tym charakterze zatrudniona pozostaje tylko jedna osoba. Ponadto podniosły one, że funkcje te mogą być nawet zlecane na zewnątrz w ramach umów zawieranych z producentami sprzętu będącymi osobami trzecimi.

270 W tym względzie należy stwierdzić, że okoliczność polegająca na tym, iż funkcja taka jak kontrola jakości ma kluczowe znaczenie dla reputacji znaku towarowego Apple, którego produkty były dystrybuowane przez irlandzki oddział ASI, nie pozwala stwierdzić, w braku innych dowodów, że musiała ona być wykonywana przez ten oddział.

271 Jeśli chodzi o zarządzanie narażeniem na ryzyko w ramach normalnej działalności oddziałów, Komisja podniosła jako jedyny argument, że jest „jasne” że ASI nie może kontrolować i monitorować ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej z powodu braku pracowników. W tym względzie wystarczy odesłać do rozważań przedstawionych w pkt 266 powyżej, zgodnie z którymi to do Komisji należało wykazanie za pomocą konkretnych dowodów, że oddziały ASI i AOE pełniły powierzone im funkcje i brały na siebie związane z nimi ryzyko. W związku z tym za pomocą swego rozumowania Komisja, daleka od wyciągnięcia oczywistego wniosku, nie może dowodzić, że ten rodzaj funkcji był rzeczywiście pełniony przez irlandzki oddział ASI.

272 Jeśli chodzi o zarządzanie infrastrukturą przeznaczoną do prowadzenia działalności badawczej i rozwojowej (B&R) ASI i AOE podniosły, a Komisja tego nie zakwestionowała, że żaden z zatrudnionych przez oddziały irlandzkie pracowników nie był odpowiedzialny za tego rodzaju infrastrukturę.

273 W odniesieniu do [*poufne*] pracowników w przeliczeniu na ekwiwalent pełnego czasu pracy (EPC), którzy figurowali jako prowadzący działalność badawczą i rozwojową (B&R) spółki ASI i AOE dostarczyły szczegółowych wyjaśnień dotyczących konkretnie wykonywanych przez tych pracowników zadań, a mianowicie zapewnienia przestrzegania norm bezpieczeństwa i ochrony środowiska

w regionie [*poufne*], testowania produktów w celu zapewnienia ich zgodności z normami technicznymi mającymi zastosowanie w regionie [*poufne*], wspierania mającego siedzibę w Cupertino zespołu w dostarczaniu oprogramowania [*poufne*], tłumaczenia oprogramowania na różne języki regionu [*poufne*] oraz wsparcia administracyjnego [*poufne*]. Tymczasem te rodzaje działalności mają wyraźnie pomocniczy charakter i, niezależnie od ich znaczenia, nie mogą zostać uznane funkcje za mające kluczowe znaczenie i przesądzające o przypisaniu licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple rozpatrywanym oddziałom irlandzkim.

274 Jeśli chodzi o ponoszone lokalnie koszty marketingowe fakturowane przez dostawców świadczących usługi marketingowe, okoliczność polegająca na tym, że oddział ASI miał ponosić te koszty, nie oznacza, iż oddział ten ponosi odpowiedzialność za tworzenie strategii marketingowej jako takiej. Jak bowiem podnoszą ASI i AOE, i czemu Komisja nie zaprzecza, irlandzki oddział ASI nie miał pracowników zatrudnionych do wykonywania zadań z zakresu marketingu.

275 Jeśli chodzi o zbieranie i analizowanie danych regionalnych, Irlandia oraz ASI i AOE nie kwestionują tego, że spółki te w mającym znaczenie dla niniejszej sprawy okresie uczestniczyły w tego rodzaju działalności. Jednakże, jak utrzymują Irlandia oraz ASI i AOE, i co nie zostało jednak zakwestionowane przez Komisję, wydaje się, że działalność ta polegała na samym tylko zbieraniu danych, które miały zostać zgromadzone w globalnej bazie danych. Ta działalność, polegająca na statystycznym przetwarzaniu danych, wydaje się mieć zaś charakter raczej pomocniczy, niż mieć istotne znaczenie dla całokształtu prowadzonej przez ASI działalności gospodarczej. W każdym wypadku odpowiedzialność za tę działalność związaną ze zbieraniem danych nie może uzasadniać przypisania licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple oddziałom irlandzkim.

276 Co się tyczy działalności dotyczącej usługi AppleCare, w motywie 299 zaskarżonej decyzji Komisja, opierając się na sporządzonym ad hoc sprawozdaniu przedstawionym przez Irlandię, wskazała, że chodzi o usługi posprzedażowe i usługi związane z naprawą produktów opatrzonych znakiem towarowym Apple w całym regionie EMEIA, za które odpowiedzialny był irlandzki oddział ASI. Komisja uznała, że skoro funkcja ta ma na celu zapewnienie zadowolenia klientów, ma ona bezpośredni związek ze znakiem towarowym Apple.

277 W tym względzie należy zauważyć, że ze sporządzonego ad hoc sprawozdania przedstawionego przez Irlandię, na którym oparła się sama Komisja, wynika, iż irlandzki oddział ASI wykonywał szereg funkcji zakwalifikowanych zgodnie z określonymi przez kierownictwo strategiczne w Stanach Zjednoczonych wytycznymi jako „wykonawcze”; do funkcji tych należało świadczenie usługi AppleCare. Ponoszona w ramach tej usługi odpowiedzialność oddziału ASI została opisana jako związane z programami gwarancji i naprawy produktów opatrzonych znakiem towarowym Apple, zarządzaniem siecią dostawców usług naprawczych oraz wsparciem telefonicznym dla klientów. Te wykonywane w szczególności przez oddział ASI zadania zostały opisane jako polegające na gromadzeniu danych dotyczących nieprawidłowości w działaniu produktów oraz na monitorowaniu tych nieprawidłowości oraz zwrotów, które to dane były przekazywane zlokalizowanym w Stanach Zjednoczonych zespołom analitycznym. Ponadto wskazano, że oddział ASI był odpowiedzialny za zarządzanie dostawcami usług naprawczych, zatwierdzonymi w sposób scentralizowany w ramach grupy Apple, oraz za dystrybucję części zamiennych w ramach tej sieci dostawców. Opis ten odpowiada temu przedstawionemu w sporządzonym ad hoc sprawozdaniu przedstawionym przez Apple Inc. Komisja nie zakwestionowała tego opisu zadań wykonywanych przez irlandzki oddział ASI w ramach usługi AppleCare.

278 Na rozprawie ASI i AOE potwierdziły, że AppleCare stanowi usługę świadczoną przez irlandzki oddział, który pokrył odnoszące się do tej usługi koszty związane z infrastrukturą i zatrudnionymi pracownikami. Pracownicy ci zajmowali się w szczególności udzielaniem odpowiedzi na pytania użytkowników produktów opatrzonych znakiem towarowym Apple za pośrednictwem centrów obsługi telefonicznej (call centers).

279 W świetle dokonanego przez Irlandię oraz ASI i AOE opisu usługi AppleCare, do którego Komisja odsyła w zaskarżonej decyzji, należy uznać, że chodzi o usługę wsparcia posprzedażowego dla użytkowników towarów opatrzonych znakiem towarowym Apple, w szczególności poprzez pokrycie kosztów naprawy lub wymiany wadliwych produktów. Tak więc charakter tej usługi wsparcia świadczonej przez oddział irlandzki jest raczej pomocniczy w stosunku do wykonania samej gwarancji, za którą odpowiedzialność ponosi ASI. Ponadto taka usługa posprzedażowa nie jest związana z projektowaniem, rozwojem, produkcją i sprzedażą produktów jako takich.

280 Gdyby nawet zaś jakość usług posprzedażowych miała istotny wpływ na postrzeganie znaku towarowego lub mogłaby stanowić źródło dokonywanych w produktach ulepszeń, wykonywanie tego rodzaju działalności przez irlandzki oddział ASI nie musi wiązać się z przypisaniem licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple. Świadczenie tych usług posprzedażowych jest bowiem często zlecane na zewnątrz, przy czym prawa WI danego przedsiębiorstwa nie muszą być bynajmniej przypisywane danemu usługodawcy zewnętrznemu.

281 Po trzecie, z analizy działalności prowadzonej przez irlandzki oddział ASI, w tym funkcji uwzględnionych przez Komisję jako uzasadniające przypisanie licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple temu oddziałowi, wynika, że stanowią one funkcje rutynowe, polegające na wykonywaniu poleceń udzielanych przez kierownictwo mające siedzibę w Stanach Zjednoczonych, i nie przyczyniają się znacząco do zwiększenia wartości dodanej działalności ASI w jej całokształcie. W tym względzie należy zauważyć, że w szczególności w sporządzonych ad hoc sprawozdaniach przedstawionych przez Apple Inc. i przez Irlandię przeprowadzona została szczegółowa analiza prowadzonej przez oddział ASI działalności. W obu sprawozdaniach stwierdzono, że działalność ta ma charakter rutynowy, i określono ją jako charakteryzującą się ograniczonym ryzykiem działalność polegającą na zaopatrywaniu, sprzedaży i dystrybucji. Chociaż Komisja kwestionuje tę ostatnią kwalifikację, nie podważyła ona dokonanego przez Irlandię i Apple Inc. opisu tych działań i funkcji jako takiego.

282 Po czwarte, Komisja podniosła, że te wykonywane przez irlandzki oddział ASI działania i pełnione przezeń funkcje wymagały dostępu do znaku towarowego Apple. Jednak nawet gdyby działalność irlandzkiego oddziału ASI miała wpływ na wizerunek i prestiż znaku towarowego Apple, a jej wykonywanie wymagało używania praw WI grupy Apple, ten dostęp i używanie tego znaku przez oddział mogłyby być zapewnione poprzez udzielane dla potrzeb tego oddziału specyficzne licencje, bez konieczności przypisywania im całokształtu rozpatrywanych licencji na korzystanie z praw WI. W związku z tym za pomocą swoich argumentów Komisja nie zdołała wykazać, że posiadane przez ASI licencje na korzystanie z WI grupy Apple powinny zostać przypisane jego oddziałowi.

283 Po przeprowadzeniu analizy wykonywanych przez irlandzki oddział ASI funkcji i działalności wskazanych przez Komisję jako uzasadniające przypisanie temu oddziałowi posiadanych przez ASI licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple należy stwierdzić, że chodzi tu o działalność mającą charakter pomocniczy i polegającą na realizacji polityki i strategii opracowanych i przyjętych poza tym oddziałem, w szczególności w zakresie prowadzenia badań nad produktami oznaczonymi znakiem towarowym Apple oraz ich rozwijania i sprzedaży.

284 W tych okolicznościach należy stwierdzić, podobnie jak czynią to Irlandia oraz ASI i AOE, że Komisja błędnie uznała, iż pełnione przez irlandzki oddział ASI funkcje i prowadzona przezeń działalność uzasadniały przypisanie temu oddziałowi licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple i wynikających z nich dochodów.

b) Działalność irlandzkiego oddziału AOE

285 Jak wskazano w pkt 10 powyżej, irlandzki oddział AOE jest odpowiedzialny za wytwarzanie i montaż komputerów stacjonarnych iMac, komputerów przenośnych MacBook oraz innych akcesoriów komputerowych. Działalność ta jest prowadzona w Irlandii. Oddział ten dostarcza swych produktów powiązanym partnerom w ramach grupy Apple.

286 Jeśli chodzi o irlandzki oddział AOE, w motywie 301 zaskarżonej decyzji Komisja wskazuje, że wypracował on wiedzę fachową w zakresie procesów i produktów specyficznych dla Apple'a oraz realizował funkcje zapewniania i kontroli jakości, które są niezbędne do utrzymania wartości tej marki.

287 Ponadto w motywach 301 i 302 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że objęte umową o podziale kosztów koszty związane z tym oddziałem zostały uwzględnione w ramach interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. i że w interpretacji indywidualnej z 2007 r. określono procent [*poufne*] jego obrotu jako wynagrodzenie za korzystanie z praw WI. Na tej podstawie Komisja uznała, że władze irlandzkie powinny były dojść do wniosku, iż irlandzki oddział AOE brał udział w rozwoju praw WI czy też zarządzaniu i sprawowaniem kontroli nad licencjami na korzystanie z tych praw grupy Apple.

288 Po pierwsze, rozważania przedstawione w pkt 259–272 powyżej znajdują również zastosowanie do irlandzkiego oddziału AOE w zakresie, w jakim Komisja podnosi bez rozróżnienia, jeśli chodzi o irlandzkie oddziały ASI i AOE, argumenty dotyczące funkcji związanych ze sprawowaniem kontroli jakości, zarządzaniem infrastrukturą przeznaczoną do prowadzenia działalności badawczej i rozwojowej (B&R) i ryzykiem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej.

289 Po drugie, w zakresie dotyczącym w szczególności wypracowanej wiedzy fachowej w zakresie procesów i produktów, strony nie kwestionują tego, że funkcje te były faktycznie wykonywane przez irlandzki oddział AOE. Jednakże Irlandia oraz ASI i AOE kwestionują wyciągnięte przez Komisję na tej podstawie wnioski.

290 W tym względzie należy zauważyć, że chodzi tu o wiedzę fachową w zakresie procesów i produktów, która została wypracowana przez irlandzki oddział AOE w ramach jego działalności produkcyjnej. Nawet gdyby te procesy i produkty mogłyby korzystać z ochrony niektórych praw własności intelektualnej, chodzi o dziedzinę o ograniczonym zakresie i charakterystyczną dla działalności prowadzonej przez oddział irlandzki. W związku z tym nie uzasadnia to przypisania temu oddziałowi całokształtu licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple.

291 Po trzecie, jak podnoszą Irlandia i ASI i AOE i jak przyznaje Komisja, zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego uwzględniały wkład irlandzkiego oddziału AOE w wypracowanie praw WI grupy Apple.

292 I tak z jednej strony, w przypadku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r., jak wskazała Komisja w motywie 302 zaskarżonej decyzji, udział irlandzkiego oddziału AOE w kosztach związanych z umową o podziale kosztów został zaliczony do kosztów prowadzenia działalności, na podstawie których obliczono podlegający opodatkowaniu zysk AOE. W związku z tym część podlegającego opodatkowaniu zysku AOE powinna była zostać obliczona z uwzględnieniem części praw WI grupy Apple. Komisja nie przedstawiła zaś żadnego dowodu na poparcie swego wyrażonego w motywie 302 zaskarżonej decyzji argumentu, zgodnie z którym, ze względu na to, że część kosztów związanych z prawami WI grupy Apple została uwzględniona w celu obliczenia podlegającego opodatkowaniu zysku AOE, władze irlandzkie powinny były przypisać wszystkie licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple oddziałowi irlandzkiemu AOE.

293 Z drugiej strony, w przypadku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r., istnienie praw WI związanego z działalnością produkcyjną irlandzkiego oddziału AOE i odpowiadające mu wynagrodzenie zostało wyraźnie przyjęte w drodze włączenia, w formule służącej do obliczenia podlegającego opodatkowaniu zysku AOE, zwrotu z tytułu praw WI wypracowanych przez ten oddział. W tym względzie Komisja nie przedstawiła żadnego dowodu na poparcie swego wyrażonego w motywie 303 zaskarżonej decyzji argumentu, zgodnie z którym ze względu na to związane z prawami WI wypracowanymi przez irlandzki oddział AOE wynagrodzenie oddział ten uczestniczył w rozwijaniu, zarządzaniu czy też sprawowaniu kontroli nad licencjami związanymi z całokształtem praw WI grupy Apple. Tymczasem okoliczność polegająca na tym, że wynagrodzenie za korzystanie z praw WI wypracowanych w ramach specyficznej działalności produkcyjnej irlandzkiego oddziału AOE zostało przypisane temu oddziałowi, nie oznacza, że również jemu należy przypisać licencje dotyczące całokształtu praw WI grupy Apple.

294 W związku z tym Komisja nie może opierać swego wniosku, że zyski związane z całokształtem praw WI grupy Apple powinny były zostać przypisane irlandzkiemu oddziałowi AOE, jedynie na jego udziale w wypracowywaniu wiedzy fachowej w zakresie procesów i produktów, za które jest on odpowiedzialny.

295 W tych okolicznościach należy stwierdzić, podobnie jak Irlandia oraz ASI i AOE, że Komisja błędnie uznała, iż pełnione przez irlandzki oddział AOE funkcje i wykonywana przezeń działalność uzasadniały przypisanie temu oddziałowi licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple i wynikających z nich dochodów.

c) Działalność prowadzona poza oddziałami ASI i AOE

296 Jak wskazano w pkt 37–40 powyżej, główne rozumowanie przeprowadzone przez Komisję w zaskarżonej decyzji opiera się na założeniu, że posiadane przez ASI i AOE licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple powinny były zostać przypisane ich irlandzkim oddziałom ze względu na to, iż poza tymi oddziałami ASI i AOE nie istniały fizycznie i nie zatrudniały pracowników mogących sprawować kluczowe funkcje i zarządzanie rozpatrywanymi licencjami, ponieważ w ramach tych spółek tylko ich oddziały istniały w namacalny sposób i zatrudniały pracowników.

297 Należy przeanalizować przedstawione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE argumenty zmierzające do zakwestionowania twierdzenia Komisji, zgodnie z którymi podejmowanie strategicznych decyzji w ramach grupy Apple zostało w istocie scentralizowane w Cupertino, a spółki te za pośrednictwem swoich organów zarządzających wykonywały te decyzje, zaś ich irlandzkie oddziały nie brały czynnego udziału w tym procesie decyzyjnym.

1) Podejmowanie strategicznych decyzji w ramach grupy Apple

298 Irlandia oraz ASI i AOE podnoszą, że „środkiem ciężkości" działalności grupy Apple było Cupertino, nie zaś Irlandia. Wszystkie strategiczne decyzje, w szczególności te odnoszące się do opracowywania i rozwijania produktów grupy Apple, były bowiem podejmowane zgodnie obejmującą całą grupę globalną strategią handlową opracowaną w Cupertino. Ta centralnie wypracowana strategia była wprowadzana w życie przez należące do grupy spółki, w szczególności ASI i AOE, które działały, tak jak każda inna spółka, za pośrednictwem swoich organów zarządzających, na podstawie przepisów mającego zastosowanie prawa spółek.

299 W tym względzie należy zauważyć w szczególności, że ASI i AOE przedstawiły, zarówno w ramach postępowania administracyjnego, jak i na poparcie swoich pism procesowych, dowody na scentralizowany charakter strategicznych decyzji podejmowanych w ramach grupy Apple przez dyrektorów w Cupertino, a następnie wykonywanych w kaskadowy sposób przez różne podmioty należące do tej grupy, takie jak ASI i AOE. Te scentralizowane procedury dotyczą w szczególności

ustalania cen, podejmowania decyzji dotyczących rachunkowości, finansowania i płynności w odniesieniu do wszystkich prowadzonych na skalę międzynarodową działań grupy Apple, które były wykonywane w scentralizowany sposób pod kierownictwem spółki dominującej, Apple Inc.

300 Ściślej rzecz ujmując, jeśli chodzi o decyzje odnoszące się do dziedziny badań i rozwoju (B&R), która stanowi w szczególności bazę dla praw WI grupy Apple, ASI i AOE dostarczyły dowodów świadczących o tym, że decyzje dotyczące produktów, które miały być rozwijane, a następnie sprzedawane między innymi przez te spółki, jak również te dotyczące stosowanej przez nie strategii w zakresie B&R, były podejmowane i wykonywane przez kierownictwo grupy z siedzibą w Cupertino. Z dowodów tych wynika również, że strategie wprowadzania nowych produktów, a w szczególności organizacja dystrybucji na rynkach europejskich miesiące przed przewidywaną datą wprowadzenia na rynek, zostały opracowane na poziomie grupy Apple, w szczególności przez jej grupę kierowniczą (Executive Team), pod kierownictwem dyrektora generalnego mającego siedzibę w Cupertino.

301 Ponadto z akt sprawy wynika, że umowy z producentami będącymi osobami trzecimi (Original Equipment Manufacturers lub OEMs) odpowiedzialnymi za wytwarzanie znacznej części produktów sprzedawanych przez ASI były negocjowane i podpisywane przez spółkę dominującą, Apple Inc., oraz przez ASI, przez ich właściwych dyrektorów, bezpośrednio lub przez pełnomocnika. ASI i AOE przedstawiły również dowody dotyczące negocjacji i podpisywania umów z klientami takimi jak operatorzy telekomunikacyjni, którzy zapewniają znaczną część sprzedaży detalicznej towarów ze znakiem towarowym Apple, a w szczególności telefonów komórkowych. Z dowodów tych wynika, że te negocjacje były prowadzone przez dyrektorów grupy Apple, zaś umowy były podpisywane w imieniu grupy Apple przez Apple Inc. i ASI, przez ich właściwych dyrektorów, bezpośrednio lub przez pełnomocnika.

302 Tak więc ponieważ okazało się, w szczególności w odniesieniu do rozwijania stanowiących podstawę praw WI grupy Apple produktów tej grupy, że strategiczne decyzje odnoszące się do całej grupy Apple były podejmowane w Cupertino, Komisja błędnie uznała, że to irlandzkie oddziały ASI i AOE zarządzały prawami WI grupy Apple, licencje na korzystanie z których znajdowały się w posiadaniu tych spółek.

2) Podejmowanie decyzji przez ASI i AOE

303 Co się tyczy zdolności ASI i AOE do podejmowania za pośrednictwem ich organów zarządzających decyzji wpływających na ich podstawowe funkcje należy zauważyć, że sama Komisja odnotowała, że w rozpatrywanym okresie dochodziło do regularnych posiedzeń działających wówczas zarządów, i w tabelach nr 4 i 5 zaskarżonej decyzji przedstawiła potwierdzające to fragmenty protokołów z tych posiedzeń.

304 Okoliczność, że te protokoły z posiedzeń zarządów nie zawierają szczegółowych informacji na temat decyzji dotyczących zarządzania licencjami na korzystanie z praw WI grupy Apple, umowy o podziale kosztów i ważnych decyzji handlowych, nie może zaś wykluczać istnienia tych decyzji jako takich.

305 Jeśli chodzi o fragmenty protokołów przedstawione przez Komisję w tabelach nr 4 i 5 zaskarżonej decyzji, to pomimo ich zwięzłego charakteru są one wystarczające, aby na ich podstawie zrozumieć sposób, w jaki kluczowe dla spółki w trakcie poszczególnych lat podatkowych decyzje, takie jak zatwierdzenie rocznych sprawozdań finansowych, były przyjmowane i dokumentowane w protokołach posiedzeń przyjmujących je zarządów.

306 Tak więc udokumentowane w tych protokołach uchwały zarządów regularnie (i wielokrotnie w ciągu roku) dotyczyły w szczególności wypłaty dywidend, zatwierdzenia sprawozdań dyrektorów, a także ich mianowania i zwalniania. Ponadto, w bardziej sporadycznie, uchwały te dotyczyły tworzenia spółek zależnych i pełnomocnictw zezwalających niektórym dyrektorom na dokonywanie różnego rodzaju

czynności, takich jak zarządzanie kontami bankowymi, stosunki z rządami i podmiotami prawa publicznego, audyty, ubezpieczanie, najem, kupno i sprzedaż aktywów, przyjmowanie dostaw towarów i umowy handlowe. Ponadto z protokołów tych wynika, że bardzo daleko idące uprawnienia w zakresie zarządzania były przyznawane indywidualnie działającym członkom personelu kierowniczego.

307 Ponadto, jeśli chodzi o umowę o podziale kosztów, z informacji przedstawionych przez spółki ASI i AOE wynika, że w rozpatrywanym okresie członkowie ich zarządów podpisywali w Cupertino różne jej wersje.

308 Dodatkowo, zgodnie z dostarczonymi przez ASI i AOE szczegółowymi informacjami, w przypadku obu tych spółek siedzibę w Irlandii miał tylko jeden dyrektor, na łączną liczbę, odpowiednio, 14 i 8 dyrektorów, którzy należeli do zarządów ASI i AOE w latach podatkowych w okresie, w którym obowiązywały zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego.

309 W związku z tym Komisja błędnie uznała, że ASI i AOE nie miały możliwości, działając za pośrednictwem swych organów zarządzających, w szczególności swych zarządów, pełnienia podstawowych przewidzianych w prawie spółek funkcji, w razie potrzeby w drodze delegowania przysługujących im uprawnień na indywidualnie działających i niezatrudnionych przez oddziały irlandzkie członków personelu kierowniczego.

d) Wnioski dotyczące działalności w ramach grupy Apple

310 Z powyższych rozważań wynika, że w niniejszej sprawie Komisja nie zdołała wykazać, iż, biorąc pod uwagę, po pierwsze, rodzaje działalności i funkcje rzeczywiście wykonywane przez irlandzkie oddziały ASI i AOE, i po drugie, strategiczne decyzje podejmowane i wprowadzane w życie poza tymi oddziałami, w celu określenia podlegających opodatkowaniu rocznych zysków spółek ASI i AOE w Irlandii licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple należało przypisać irlandzkim oddziałom tych spółek.

311 W tych okolicznościach należy uwzględnić argumenty podniesione przez Irlandię w ramach zarzutu pierwszego w sprawie T-778/16 oraz przez spółki ASI i AOE w ramach zarzutów trzeciego i czwartego w sprawie T-892/16, dotyczące dokonanej przez Komisję oceny okoliczności faktycznych odnoszącej się do rodzajów działalności prowadzonej przez irlandzkie oddziały ASI i AOE oraz działalności prowadzonej poza tymi oddziałami.

4. Wniosek w przedmiocie przeprowadzonej przez Komisję w ramach jej rozumowania głównego oceny dotyczącej istnienia selektywnej korzyści

312 W świetle przedstawionych w pkt 249 powyżej stwierdzeń w przedmiocie dokonanej przez Komisję błędnej oceny normalnego opodatkowania na podstawie irlandzkiego prawa podatkowego mającego zastosowanie w niniejszej sprawie, a także przedstawionych w pkt 310 powyżej stwierdzeń w przedmiocie dokonanej przez Komisję błędnej oceny poszczególnych rodzajów działalności w ramach grupy Apple, należy uwzględnić zarzuty oparte na tym, że w ramach swojego głównego rozumowania Komisja nie zdołała wykazać, że poprzez przyjęcie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego irlandzkie organy podatkowe przysporzyły ASI i AOE korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

313 Nie ma zatem potrzeby badania zarzutów mających na celu podważenie, w ramach rozumowania głównego, dokonanej przez Komisję oceny selektywności rozpatrywanych środków i braku ich uzasadnienia.

314 Tak więc należy następnej kolejności zbadać podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOE zarzuty, w których podważają one ocenę dokonaną przez Komisję w ramach rozumowania przedstawionego w zaskarżonej decyzji tytułem subsydiarnym i tytułem alternatywnym.

E. Zarzuty podważające ocenę dokonaną przez Komisję w ramach rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym (zarzut czwarty w sprawie T-778/16 i zarzut ósmy w sprawie T-892/16)

315 W ramach rozumowania przedstawionego w zaskarżonej decyzji tytułem subsydiarnym (motywy 325–360) Komisja stwierdziła, że nawet jeśli irlandzkie organy podatkowe słusznie zgodziły się na to, iż posiadanych przez ASI i AOE licencji na korzystanie z praw WI grupy Apple nie należało przypisywać ich irlandzkim oddziałom, to zastosowanie zatwierdzonych w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metod przypisywania zysków doprowadziłoby jednak do uzyskania rezultatu odbiegającego od wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej, a to ze względu na zaniżenie podlegającego opodatkowaniu rocznego zysku spółek ASI i AOE w Irlandii.

316 Dokładniej rzecz ujmując – w szczególności w motywach 328–330 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że zatwierdzone w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metody przypisywania zysków stanowiły metody jednostronne, które przypominały przewidzianą w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych metodę marży transakcyjnej netto (zwaną dalej „MMTN”).

317 Tymczasem zdaniem Komisji zatwierdzone w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metody przypisywania zysków były niewłaściwe, po pierwsze, ze względu na wybranie irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako punktu centralnego lub „weryfikowanej strony” jednostronnych metod przypisywania zysków (motywy 328–333 zaskarżonej decyzji), po drugie, ze względu na wybranie kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków (motywy 334 i 345 zaskarżonej decyzji), i po trzecie, ze względu akceptowane poziomy zwrotu (motywy 346–359 zaskarżonej decyzji). Dokonanie tych niewłaściwych wyborów poskutkowało zdaniem Komisji obniżeniem podatku od osób prawnych tych spółek w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których podlegający opodatkowaniu zysk odzwierciedlał określone na rynku wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej (motyw 360 zaskarżonej decyzji).

318 Należy zatem stwierdzić, że całokształt ocen dokonanych przez Komisję w ramach jej rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym ma na celu wykazanie istnienia korzyści, która została przysporzona ASI i AOE ze względu na to, że zatwierdzone w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metody przypisywania zysków nie doprowadziły do osiągnięcia zysków wolnorynkowych.

319 W tym względzie należy zauważyć, że samo nieprzestrzeganie zaleceń metodologicznych, w szczególności w ramach wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, nie stanowi podstawy wystarczającej do stwierdzenia, że obliczony zysk nie stanowi wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego i tym bardziej że obliczony zysk jest niższy od zysku, jaki należałoby osiągnąć, gdyby metoda ustalania cen transferowych została zastosowana prawidłowo. Zatem samo stwierdzenie błędu metodologicznego nie wystarcza do wykazania, że sporne środki podatkowe przysporzyły korzyści ich beneficjentom. Komisja powinna bowiem jeszcze wykazać, że wykryte błędy metodologiczne doprowadziły do zmniejszenia kwoty podlegającego opodatkowaniu zysku, a tym samym – obciążenia podatkowego nałożonego na jego beneficjentów, w porównaniu z obciążeniem, jakie byłoby na nich nałożone na podstawie zwykłych zasad opodatkowania prawa krajowego w braku istnienia danych środków podatkowych.

320 To w świetle powyższych rozważań należy zbadać argumenty podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE w odniesieniu do oceny Komisji przedstawionej pokrótce w pkt 315–317 powyżej.

321 Irlandia oraz spółki ASI i AOE podnoszą w pierwszej kolejności zarzuty wobec dokonanej przez Komisję oceny dotyczącej stosowania MMTN oraz faktu, że oparła się ona na instrumentach opracowanych w ramach OECD. Następnie Irlandia oraz ASI i AOE kwestionują trzy konkretnie podniesione przez Komisję błędy metodologiczne, a mianowicie błąd dotyczący wyboru irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako „weryfikowanej strony" metod przypisywania zysków, błąd dotyczący wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków oraz błąd dotyczący zaakceptowanych w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego poziomów zwrotu.

1. Dokonana w świetle MMTN ocena metod przypisywania zysków zatwierdzonych w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego

322 Strony nie zgadzają się w istocie co do kwestii, w jakim zakresie Komisja mogła powołać się, w celu uzasadnienia swojego przedstawionego tytułem subsydiarnym rozumowania, na zasadę ceny rynkowej w postaci określonej w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, do których odsyła zatwierdzone podejście OECD. Dokładniej rzecz ujmując – nie zgadzają się one co do kwestii, czy Komisja mogła wykorzystać MMTN w postaci takiej jak przewidziana w szczególności w tych wytycznych, aby sprawdzić, czy zatwierdzona w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metoda przypisywania zysków doprowadziłaby do uzyskania kwoty podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE niższej od zysków spółki znajdującej się w porównywalnej sytuacji.

323 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o stosowanie podejścia zatwierdzonego przez OECD, należy przypomnieć rozważania przedstawione w pkt 233–245 powyżej. Tak więc w istocie pomimo tego, że zatwierdzone stanowisko OECD nie zostało włączone do irlandzkiego prawa podatkowego, sposób, w jaki art. 25 TCA 97 jest stosowany przez irlandzkie organy podatkowe, pokrywa się zasadniczo z analizą zaproponowaną w zatwierdzonym podejściu OECD. Z jednej strony bowiem zastosowanie art. 25 TCA 97 w opisanej przez Irlandię w skardze postaci, tak jak zostało to potwierdzone na rozprawie, wymaga przede wszystkim przeprowadzenia analizy pełnionych przez oddziały funkcji, wykorzystywanych aktywów i ponoszonego przez nie ryzyka, co w istocie odpowiada pierwszemu etapowi analizy zaproponowanej w zatwierdzonym podejściu OECD. Z drugiej strony, co się tyczy drugiego etapu tej analizy, należy przypomnieć, że zatwierdzone podejście OECD odsyła do wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. W tym względzie ani Irlandia, ani ASI i AOE nie zakwestionowały twierdzenia Komisji, zawartego w szczególności w motywie 265 zaskarżonej decyzji, zgodnie z którym zatwierdzone w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metody przypisywania zysków przypominają jednostronne metody ustalania cen transferowych wskazane w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, takie jak MMTN.

324 W drugiej kolejności należy zauważyć, że w ramach postępowania administracyjnego Irlandia i Apple Inc. przedstawiły sporządzone ad hoc przez ich własnych doradców podatkowych sprawozdania, które opierały się właśnie na MMTN w celu wykazania, że podlegające opodatkowaniu zyski ASI i AOE w Irlandii, które zostały rzeczywiście zadeklarowane w tym kraju na podstawie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, mieściły się w przedziale wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej. Irlandia oraz spółki ASI i AOE nie mogą zaś zarzucać Komisji, że ta w ramach swojego przedstawionego tytułem subsydiarnym rozumowania oparła się na zatwierdzonym podejściu OECD i wykorzystała MMTN, skoro one same powołały się na nie w ramach postępowania administracyjnego.

325 W świetle powyższego należy oddalić zarzuty dotyczące wykorzystania przez Komisję MMTN w postaci takiej jak przewidziana w szczególności w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, aby sprawdzić, czy zatwierdzona w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metoda przypisywania zysków doprowadziłaby do obniżenia obciążenia podatkowego ASI i AOE.

326 W tych okolicznościach należy następnie przeanalizować podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE argumenty oparte na zastosowaniu MMTN przez Komisję w ramach jej rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym, aby zbadać, czy instytucja ta zdołała wykazać, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przysporzyły korzyści ASI i AOE.

327 W tym względzie strony te kwestionują stwierdzenia Komisji dotyczące trzech błędów popełnionych w zatwierdzonej w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metodzie przypisywania zysków, dotyczących, po pierwsze, wyboru oddziałów jako „weryfikowanej strony", po drugie, wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków, i po trzecie, akceptowanych poziomów zwrotu.

2. W przedmiocie wyboru irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako „weryfikowanej strony" przy stosowaniu metod przypisywania zysków

328 Należy przypomnieć, że w motywach 328–333 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, iż nawet przy założeniu, że licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple zostały prawidłowo przypisane siedzibom głównym ASI i AOE, to siedziby te, nie zatrudniające pracowników i nie istniejące fizycznie, nie mogły pełnić złożonych funkcji. Natomiast zdaniem Komisji to irlandzkie oddziały pełniły funkcje powiązane z prawami WI, które odgrywały kluczową rolę w budowaniu świadomości i rozpoznawalności marki w regionie EMEIA. Komisja wyciągnęła z tego wniosek, że wybór irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako „weryfikowanej strony" był błędny.

329 W tym względzie należy zaznaczyć, że MMTN stanowi jednostronną metodę ustalania cen transferowych. Polega ona na określeniu na odpowiedniej podstawie zysku netto osiągniętego przez danego podatnika, będącego „weryfikowaną stroną", z jednej lub szeregu transakcji między podmiotami powiązanymi, które są ze sobą ściśle związane lub ciągłe. W celu ustalenia tej odpowiedniej podstawy należy wybrać wskaźnik poziomu tego zysku, taki jak koszty, sprzedaż lub aktywa. Wskaźnik zysku netto osiągniętego przez podatnika z transakcji między podmiotami powiązanymi powinien zostać określony poprzez odniesienie do wskaźnika zysku netto, który ten sam podatnik lub niezależne przedsiębiorstwo osiąga w ramach porównywalnych transakcji na wolnym rynku. MMTN wymaga więc określenia jednej ze stron transakcji, dla której wskaźnik jest weryfikowany. Stanowi ona jej „weryfikowaną stronę".

330 Ponadto zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych z 2010 r., do których Komisja odsyła w szczególności w motywach 94 i 255 zaskarżonej decyzji jako stanowiących użyteczne wskazówki i na których również opierają się sporządzone ad hoc sprawozdania przedstawione przez Irlandię i Apple Inc., wybór weryfikowanej strony powinien być spójny z analizą funkcjonalną transakcji. Ponadto wskazano, że co do zasady weryfikowaną stroną jest ta ze stron transakcji, wobec której można zastosować metodę ceny transferowej w sposób najbardziej wiarygodny i w odniesieniu do której można zidentyfikować najbardziej wiarygodne porównywalne dane. Jest to najczęściej ta ze stron, w przypadku której analiza funkcjonalna jest mniej złożona.

331 Po pierwsze, należy podkreślić, że w zaskarżonej decyzji, a w szczególności w jej pkt 333, Komisja ograniczyła się do stwierdzenia, iż błąd w określeniu weryfikowanego podmiotu doprowadził do zmniejszenia podlegającego opodatkowaniu zysku ASI i AOE.

332 Jak zaś zostało wskazane w pkt 319 powyżej, samo nieprzestrzeganie zaleceń metodologicznych nie stanowi podstawy wystarczającej do stwierdzenia, że obliczony zysk nie stanowi wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego i tym bardziej że obliczony zysk jest niższy od zysku, jaki należałoby osiągnąć, gdyby metoda ustalania cen transferowych została zastosowana prawidłowo.

333 W związku z tym samo stwierdzenie przez Komisję błędu metodologicznego związanego z wyborem weryfikowanej strony w ramach metod przypisywania zysków irlandzkim oddziałom spółek ASI i AOE, potwierdzonych w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, nawet gdyby okazało się prawidłowe, nie wystarcza samo w sobie do wykazania, że owe interpretacje indywidualne przysporzyły korzyści spółkom ASI i AOE. Konieczne byłoby bowiem jeszcze, aby Komisja wykazała, że taki błąd doprowadził do zmniejszenia kwoty podlegającego opodatkowaniu zysku tych dwóch spółek, którego nie uzyskałyby w braku przyjęcia tych interpretacji. W niniejszej sprawie Komisja nie przedstawiła zaś dowodów na to, że wybór irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako weryfikowanych stron doprowadził do zmniejszenia kwoty podlegającego opodatkowaniu zysku tych spółek.

334 Po drugie, należy w każdym wypadku zaznaczyć, że w ramach MMTN należy najpierw wybrać weryfikowaną stronę, w szczególności w zależności od pełnionych przez nią funkcji, aby móc następnie obliczyć zwrot uzyskany w ramach związanej z tymi funkcjami transakcji. Okoliczność, że wybierana jest zazwyczaj strona, która pełni mniej złożone funkcje, nie przesądza o funkcjach faktycznie przez nią pełnionych i określeniu wynagrodzenia z tytułu tych funkcji.

335 Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych nie przesądzają bowiem tego, która ze strona transakcji powinna zostać wybrana, lecz zalecają wybór przedsiębiorstwa, w odniesieniu do którego można zidentyfikować wiarygodne dane na temat transakcji, które są w największym stopniu porównywalne. Następnie wyjaśniono, że oznacza to często dokonanie wyboru przedsiębiorstwa powiązanego, pełniącego najwęższy zakres funkcji pośród przedsiębiorstw, których dotyczyła transakcja, i które nie posiada wartościowych aktywów niematerialnych ani aktywów o niepowtarzalnym charakterze. Z powyższego wynika, że te wytyczne nie ustanawiają bynajmniej wymogu dokonaniu wyboru podmiotu pełniącego najwęższy zakres funkcji, a jedynie zalecają wybór podmiotu, dla którego dostępnych jest najwięcej wiarygodnych danych.

336 Skoro zatem funkcje weryfikowanej strony zostały prawidłowo określone, a wynagrodzenie z tytułu tych funkcji zostało prawidłowo obliczone, okoliczność, że ta czy inna strona została wybrana jako ta weryfikowana, jest pozbawiona znaczenia dla sprawy.

337 Po trzecie, należy przypomnieć, że Komisja oparła swoje przedstawione tytułem subsydiarnym rozumowanie na założeniu, że licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple zostały prawidłowo przypisane siedzibom centralnym ASI i AOE.

338 W tym względzie, jak słusznie podkreślają Irlandia oraz spółki ASI i AOE, należy zauważyć, że prawa WI stanowią aktywa o kluczowym znaczeniu dla przedsiębiorstwa takiego jak grupa Apple, którego model biznesowy opiera się głównie na innowacjach technologicznych. Te prawa WI można zatem w świetle wytycznych OECD w sprawie cen transferowych uznać w niniejszym przypadku za aktywa o niepowtarzalnym charakterze.

339 Jak zaś wynika z zatwierdzonego podejścia OECD, co do zasady w przypadku przedsiębiorstwa takiego jak grupa Apple sam fakt, że jedna ze stron jest właścicielem prawa WI, oznacza pełnienie w stosunku do aktywów niematerialnych funkcji decyzyjnych i zarządczych, takich jak aktywne podejmowanie decyzji w sprawie wdrażania programu rozwoju leżącego u podstaw danego prawa WI oraz czynne nim zarządzanie. Przypisanie praw WI jednej z części przedsiębiorstwa można zatem uznać za świadczące o pełnieniu przez tę część złożonych funkcji.

340 Wynika z tego, że Komisja nie może twierdzić w swoim przedstawionym tytułem subsydiarnym rozumowaniu, iż prawa WI grupy Apple zostały prawidłowo przypisane siedzibom ASI i AOE, jednocześnie twierdząc, że to irlandzkie oddziały tych dwóch spółek pełniły w odniesieniu do tych praw WI najbardziej złożone funkcje, jeśli nie przedstawia żadnego dowodu na to, że tak rzeczywiście było.

341 Jak natomiast stwierdzono w pkt 281 i 290 powyżej, Komisja nie zdołała w niniejszym przypadku wykazać, że te oddziały rzeczywiście pełniły te funkcje i podejmowały decyzje o decydującym znaczeniu dla praw WI grupy Apple, w szczególności w odniesieniu do ich projektowania, tworzenia i rozwoju.

342 Po czwarte, należy zauważyć, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego opierają się na opisach funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały ASI i AOE, które zostały zawarte we wnioskach skierowanych przez grupę Apple do irlandzkich organów podatkowych. Jak wynika z motywów 54–57 zaskarżonej decyzji, funkcje te polegają na zakupie, sprzedaży i dystrybucji towarów opatrzonych znakiem towarowym Apple podmiotom powiązanym oraz klientom będącym osobami trzecimi w regionach EMEIA w przypadku oddziału ASI oraz na produkcji i montażu specjalistycznej produktów komputerowych w Irlandii w przypadku oddziału AOE.

343 Należy stwierdzić, że funkcje te można uznać na pierwszy rzut oka za dające się łatwo zidentyfikować i niecharakteryzujące się szczególną złożonością. Nie stanowią one w każdym razie funkcji o niepowtarzalnym i szczególnym charakterze, dla których trudno jest zidentyfikować porównywalne dane. Przeciwnie, chodzi tu o bieżące funkcje o stosunkowo standardowym charakterze pełnione w stosunkach handlowych między przedsiębiorstwami.

344 Prawdą jest, że informacje, jakie grupa Apple przedstawiła irlandzkim organom podatkowym przed przyjęciem zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, były bardzo zwięzłe jeśli chodzi o funkcje, aktywa i ryzyka irlandzkich oddziałów spółek ASI i AOE. Zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały bowiem przyjęte po wysłaniu przez doradców podatkowych grupy Apple irlandzkim organom podatkowym kilku krótkich pism, w których zwięźle opisali oni działalność prowadzoną przez oddziały ASI i AOE i zaproponowali metodologię obliczania podlegających opodatkowaniu zysków tych dwóch spółek w Irlandii. Treść wymienionych pomiędzy irlandzkimi organami podatkowymi a doradcami podatkowymi a grupą Apple pism jest dość niejasna i świadczy o tym, że decydujące znaczenie dla określenia podlegającego opodatkowaniu zysku tych spółek miały dyskusje prowadzone między nimi podczas dwóch spotkań, przy czym obiektywna i szczegółowa analiza funkcji pełnionych przez te oddziały i ocena tych funkcji nie zostały udokumentowane.

345 I tak w odróżnieniu od sporządzonych ad hoc sprawozdań, które zostały przedstawione przez Irlandię i Apple Inc. ex post facto w ramach postępowania administracyjnego, irlandzkie organy podatkowe nie otrzymały przed przyjęciem zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego żadnych sprawozdań na temat przypisywania zysków ani też dodatkowych informacji w tym zakresie.

346 Ponadto, jak potwierdzono podczas rozprawy, dotyczące działalności irlandzkich oddziałów ASI i AOE informacje, których przekazanie poprzedzało interpretację indywidualną prawa podatkowego z 1991 r., nie zostały w istotny sposób uzupełnione przed przyjęciem interpretacji indywidualnej z 2007 r., następnie zaś nie były one aktualizowane.

347 Ten brak przedstawienia irlandzkim organom podatkowym dowodów dotyczących funkcji faktycznie pełnionych przez oddziały irlandzkie i ich oceny w celu określenia zysku, jaki można przypisać tym oddziałom, może zostać uznany za uchybienie metodologiczne przy stosowaniu art. 25 TCA 97, w którym na wstępie ustanowiony został wymóg przeprowadzania analizy pełnionych funkcji, wykorzystywanych aktywów i ponoszonego przez oddziały ryzyka.

348 Jakkolwiek jednak to uchybienie metodologiczne jest godne ubolewania, Komisja w ramach przeprowadzanej na podstawie art. 107 TFUE kontroli pomocy państwa nie może poprzestać na wskazaniu, że dokonanie wyboru irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako weryfikowanych stron w ramach stosowania metody przypisywania zysków było błędne, nie wykazując przy tym, że rzeczywiście pełnione przez te oddziały funkcje były szczególnie złożone, miały niepowtarzalny charakter lub były trudne do zindywidualizowania, efektem czego porównywalne dane potrzebne do

zastosowania jednostronnej metody przypisywania zysków nie byłyby możliwe do zidentyfikowania lub też nie byłyby wiarygodne i w takim razie dokonane na ich podstawie przypisanie musiałoby być błędne.

349 Ponadto i w każdym wypadku nawet przy założeniu, że wykazane zostałoby popełnienie takiego błędu w metodzie przypisywania zysków, tak jak wskazano w pkt 319 i 332 powyżej, Komisja powinna wykazać, że przypisanie spornych zysków doprowadziło do zmniejszenia obciążeń podatkowych tych spółek w porównaniu z obciążeniami, jakie ponosiłyby one w braku zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, w związku z czym rzeczywiście przysporzona została im korzyść.

350 Komisja w swoim przedstawionym tytułem subsydiarnym rozumowaniu nie przedstawiła zaś żadnego dowodu zmierzającego do wykazania, że takie uchybienie metodologiczne, oparte na braku przedstawienia irlandzkim organom podatkowym informacji, doprowadziło, ze względu na stosowanie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, do zmniejszenia podstawy opodatkowania spółek ASI i AOE.

351 W świetle powyższych rozważań należy uwzględnić zarzuty podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOE w odniesieniu do ustaleń Komisji w przedmiocie błędnego wyboru irlandzkich oddziałów tych spółek jako weryfikowanych stron w ramach stosowania metod przypisywania zysków, na których oparto zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego.

3. Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków

352 Na wstępie należy przypomnieć, że w ramach zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (zob. pkt 12–21 powyżej) podlegające opodatkowaniu zyski oddziałów irlandzkich zostały obliczone jako marża od kosztów operacyjnych.

353 W motywach 334–345 zaskarżonej decyzji Komisja podniosła, że przy założeniu, iż irlandzkie oddziały mogły zostać uznane, do celów jednostronnej metody przypisywania zysków, za weryfikowane strony, wybór kosztów operacyjnych tych oddziałów jako wskaźnika poziomu zysków był błędny. Zdaniem Komisji wskaźnik poziomu zysków w ramach jednostronnej metody przypisywania zysków powinien odzwierciedlać funkcje pełnione przez weryfikowaną stronę, co nie miało miejsca w niniejszym przypadku. Komisja podniosła bowiem, że to sprzedaż ASI, a nie koszty operacyjne jej oddziału irlandzkiego, mogły lepiej odzwierciedlać działalność i ryzyko ponoszone przez oddział irlandzki, a zatem – jego wkład w osiągane przez ASI obroty.

354 W konsekwencji Komisja doszła do wniosku (motyw 345 zaskarżonej decyzji), że ze względu na wykorzystanie kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków w ramach metody przypisywania zysków zatwierdzonej w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego podlegające opodatkowaniu zyski ASI i AOE w Irlandii nie odzwierciedlają wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Z tego względu jej zdaniem irlandzkie organy podatkowe przysporzyły spółkom ASI i AOE selektywnej korzyści w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których podlegający opodatkowaniu dochód odzwierciedla ceny określone na rynku, wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

a) Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków irlandzkiego oddziału ASI

355 W szczególności w odniesieniu do irlandzkiego oddziału ASI (motyw 336 zaskarżonej decyzji) Komisja uznała, że niewłaściwe było oparcie się na kosztach operacyjnych, które są „co do zasady" używane jako wskaźnik poziomu zysków osiąganych przez dystrybutorów niskiego ryzyka. Podniosła ona, że irlandzki oddział ASI nie był takim dystrybutorem, ponieważ ten ponosił ryzyko związane z wielkością obrotu, gwarancjami i wykonawcami będącymi osobami trzecimi.

356 Na wstępie należy zaznaczyć, że Komisja nie wskazała konkretnie źródła, na którym oparła się, aby poczynić takiego rodzaju stwierdzenie. Ponadto użycie słowa „co do zasady" świadczy o tym, że nie można wykluczyć, iż w pewnych sytuacjach to koszty operacyjne będą wykorzystywane jako wskaźnik poziomu zysków.

357 Bronione przez Komisję twierdzenie, oprócz tego, że jest nieprecyzyjne, jest również niezgodne z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych, na których instytucja ta, jak słusznie twierdzą Irlandia oraz spółki ASI i AOE, oparła się w swoim rozumowaniu przedstawionym tytułem subsydiarnym. Z pkt 2.87 tych wytycznych wynika bowiem, że wskaźnik poziomu zysków powinien się opierać na wskaźnikach wartości funkcji pełnionych przez weryfikowaną stronę z uwzględnieniem aktywów i ponoszonego ryzyka. W związku z tym, zgodnie z tymi wytycznymi, wybór wskaźnika poziomu zysków nie jest dokonywany dla jakiegoś rodzaju funkcji, ale jednak ma on odzwierciedlać wartość tych funkcji.

358 W każdym wypadku należy zbadać, czy Komisja zdołała wykazać, że wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków nie był w niniejszym przypadku odpowiedni i – w zakresie, w jakim należy brać pod uwagę ryzyka ponoszone przez oddziały – czy prawidłowo stwierdziła, że irlandzki oddział ASI ponosił ryzyko związane z wielkością obrotu, gwarancjami i wykonawcami będącymi osobami trzecimi.

1) Odpowiedni wskaźnik poziomu zysków

359 W motywach 340 i 341 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków nie był odpowiedni, ponieważ nie odzwierciedlał on w odpowiedni sposób ponoszonego ryzyka i działalności prowadzonej przez irlandzki oddział ASI, a bardziej odpowiednim wskaźnikiem była sprzedaż. Podniosła ona, że z tych samych względów zastosowany w sporządzonych ad hoc sprawozdaniach przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. wskaźnik Berry'ego nie nadawał się do ustalania wynagrodzenia wolnorynkowego za funkcje pełnione przez ten oddział.

360 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w istocie Komisja opiera swe ustalenia na tezie, zgodnie z którą należy uznać, iż irlandzki oddział ASI podjął ryzyko i pełnił funkcje związane z działalnością ASI, ponieważ ta nie mogłaby tego uczynić sama, nie zatrudniając pracowników i nie istniejąc fizycznie.

361 W tym względzie należy przypomnieć rozważania przedstawione w ramach analizy głównego rozumowania przedstawionego w pkt 259 powyżej, zgodnie z którymi przypisanie oddziałowi „w drodze wykluczenia" funkcji, a zatem zysków, nie jest zgodne z prawem irlandzkim ani z zatwierdzonym podejściem OECD, ponieważ taka analiza nie pozwala na wykazanie, że te irlandzkie oddziały faktycznie pełniły te funkcje.

362 Co za tym idzie, w celu wykazania, że wybór kosztów operacyjnych irlandzkiego oddziału ASI jako wskaźnika poziomu jego zysków był błędny, Komisja nie mogła przypisać funkcji pełnionych przez ASI i ponoszonego przez nią ryzyka jej irlandzkiemu oddziałowi bez jednoczesnego wykazania, że ten oddział rzeczywiście pełnił te funkcje i ponosił to ryzyko.

363 W drugiej kolejności należy zaznaczyć, że w motywie 342 zaskarżonej decyzji sama Komisja zawarła odesłanie do pkt 2.87 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Jak wskazano w pkt 357 powyżej, w wytycznych tych przewidziano, że zarówno sprzedaż, jak i koszty operacyjne mogą stanowić odpowiedni wskaźnik poziomu zysków.

364 Konkretnie rzecz biorąc, w pkt 2.87 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych wskazano, że wybór wskaźnika zysków powinien być odpowiedni do tego, aby na jego podstawie wykazać wartości funkcji pełnionych przez weryfikowaną stronę w badanej transakcji z uwzględnieniem wykorzystanych aktywów i ponoszonego ryzyka.

365 Tymczasem Komisja, wskazując w motywach 337 i 338 zaskarżonej decyzji, że wykorzystanie kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków nie odzwierciedla ryzyka związanego z wielkością obrotu, gwarancjami i produktami przetwarzanymi przez wykonawców będącymi osobami trzecimi oraz że to wartość sprzedaży jest bardziej odpowiednim wskaźnikiem poziomu zysków, nie ustosunkowuje się do kwestii tego, czy te koszty operacyjne w odpowiedni sposób odzwierciedlają wartość wnoszoną przez irlandzki oddział ASI z uwzględnieniem funkcji, aktywów i ryzyka. Komisja poprzestaje bowiem jedynie na wskazaniu, że to wielkość sprzedaży ASI stanowiła odpowiedni wskaźnik poziomu zysków, nie wykazując, dlaczego w niniejszym przypadku koszty operacyjne jej oddziału nie nadawały się do odzwierciedlenia wartości, jaką oddział ten wnosił w działalność spółki ze względu na funkcje, ryzyko i aktywa, za które rzeczywiście ponosił on odpowiedzialność w ramach tej spółki.

366 W trzeciej kolejności, w zakresie dotyczącym wskaźnika Berry'ego, należy przypomnieć, że został on wykorzystany w ramach sporządzonych ad hoc sprawozdań przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. jako wskaźnik poziomu zysków w celu wykazania ex post facto, że korzyści przysporzone spółkom ASI i AOE na podstawie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego mieściły się w zakresach cen rynkowych.

367 W motywie 340 zaskarżonej decyzji Komisja odrzuciła zaś użycie tego wskaźnika jako wskaźnika finansowego służącego do oszacowania w niniejszym przypadku wynagrodzenia wolnorynkowego. Komisja podniosła, że sytuacje, w których zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych można zastosować wskaźnik Berry'ego, nie odpowiadają sytuacji, w jakiej znajdował się irlandzki oddziału ASI.

368 W tym względzie należy zauważyć, że pkt 2.101 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, do których odsyła Komisja w pkt 342 zaskarżonej decyzji, wskazano, że do tego, aby wskaźnik Berry'ego był odpowiedni w celu zbadania wynagrodzenia z tytułu weryfikowanej transakcji, niezbędne jest, po pierwsze, by wartość funkcji pełnionych w ramach tej transakcji była proporcjonalna do kosztów operacyjnych, po drugie, by wartość produktów będących przedmiotem dystrybucji nie wpływała znacząco na wartość funkcji pełnionych w ramach weryfikowanej transakcji, tj. nie była ona proporcjonalna do wielkości obrotów, i po trzecie, by podatnik nie pełnił w ramach weryfikowanej transakcji jakiejkolwiek innej znaczącej funkcji (np. w zakresie produkcji), która powinna być wynagradzana z wykorzystaniem innej metody lub wskaźnika finansowego.

369 Przede wszystkim należy zaznaczyć, że w zaskarżonej decyzji Komisja nie podniosła, iż wartość kosztów operacyjnych uwzględnionych w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego nie była proporcjonalna do wartości funkcji pełnionych przez irlandzki oddział ASI, w postaci opisanej w motywach 54 i 55 zaskarżonej decyzji. Należy stwierdzić, iż Komisja nie przedstawiła argumentów i dowodów mających na celu wykazanie, że nie uwzględniono wszystkich kosztów, które powinny były zostać uznane za koszty operacyjne, i że to nieuwzględnienie doprowadziło do przysporzenia ASI i AOE selektywnej korzyści. Nie usiłowała ona również wykazać, że wartość przypisana kosztom, które zostały uwzględnione, była zbyt niska i że skutkuje to przysporzeniem selektywnej korzyści. Ograniczyła się ona bowiem do zakwestionowania samej zasady uwzględnienia kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków.

370 Następnie należy zauważyć, że brak jest związku między kosztami operacyjnymi ponoszonymi przez irlandzki oddział ASI a osiąganymi przez tę spółkę obrotami. Sama Komisja w motywie 337 zaskarżonej decyzji przyznała, że brak jest tej korelacji.

371 Wreszcie należy przypomnieć rozważania przedstawione w pkt 342 i 343 powyżej w odniesieniu do braku złożoności i identyfikowalności funkcji pełnionych przez irlandzki oddział ASI. Oddział ten pełnił bowiem zasadniczo funkcje dystrybucyjne. Nie był on odpowiedzialny za funkcje produkcyjne ani inne funkcje o złożonym charakterze, w szczególności te związane z rozwojem technologicznym lub prawami WI.

372 Zatem wbrew temu, co utrzymuje Komisja, określone w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych warunki stosowania wskaźnika Berry'ego są w przypadku irlandzkiego oddziału ASI spełnione.

373 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że Komisji nie udało się wykazać, że wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków dla irlandzkiego oddziału ASI nie był odpowiedni.

374 W każdym wypadku, zakładając, że – jak twierdzi Komisja w motywie 336 zaskarżonej decyzji – można by było utrzymywać, iż te koszty operacyjne mogą służyć jako wskaźnik poziomu zysków jedynie dla dystrybutorów „niskiego ryzyka", należy zbadać, czy irlandzkie organy podatkowe mogły uznać, iż irlandzki oddział ASI nie ponosił ryzyka, które zdaniem Komisji powinno było zostać przypisane tej spółce.

2) Ryzyko związane z wielkością obrotu

375 W motywie 337 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że ASI wzięła na siebie ryzyko związane z wielkością obrotu i że ze względu na to, iż jej siedziba nie zatrudniała pracowników do zarządzania tym ryzykiem, „należy założyć", że to irlandzki oddział ASI ponosi to ryzyko. Dodała ona, że wybór kosztów operacyjnych nie odzwierciedla tego ryzyka, co potwierdza fakt, iż w rozpatrywanym okresie koszty operacyjne pozostawały na względnie stabilnym poziomie, podczas gdy obrót rósł wykładniczo.

376 Przede wszystkim należy stwierdzić, że sformułowane przez Komisję twierdzenie zostało oparte na przypuszczeniu zawartym w samej treści zaskarżonej decyzji.

377 Następnie należy zaznaczyć, że Komisja nie była w stanie wyjaśnić w zaskarżonej decyzji, na czym polegało dokładnie ryzyko związane z wielkością obrotu.

378 Zapytana o tę okoliczność podczas rozprawy, Komisja wskazała, że chodzi raczej o ryzyko inwentarzowe, a mianowicie związane z tym, iż znajdujące się w inwentarzu ASI produkty, których dystrybucję zapewniał jej oddział irlandzki, pozostaną niesprzedane.

379 Na poparcie swojej tezy, zgodnie z którą to irlandzki oddział ASI ponosił ryzyko związane z ewentualnym spadkiem sprzedaży ASI, Komisja poprzestała na przypisaniu tego ryzyka w drodze wykluczenia, co – jak wskazano w pkt 361 i 362 powyżej – nie stanowi ważnej podstawy dla takiego przypisania.

380 Ponadto Komisja powołała się podczas rozprawy na przedstawioną w motywie 122 tej decyzji grafikę nr 9, która przedstawia tabelę znajdującą się w umowie o podziale kosztów i ryzyka między Apple Inc. z jednej strony a ASI i AOE z drugiej strony. Jak zaś stwierdzono w pkt 263–268 i 271 powyżej, tabela ta zawiera wykaz rodzajów ryzyka, które ASI mogła przykładowo przyjąć na siebie, ale nie dowodzi tego, że ASI faktycznie wzięła na siebie te rodzaje ryzyka. Co więcej, tabela ta dotyczy ASI, a nie jej oddziału irlandzkiego.

381 Natomiast Apple Inc., ASI i AOE przedstawiły w ramach postępowania administracyjnego i niniejszej skargi dowody świadczące o tym, że umowy ramowe z producentami towarów oznaczonych znakiem towarowym Apple (lub ich producentami będącymi osobami trzecimi – Original Equipment Manufacturers, OEMs) były zawierane w scentralizowany sposób dla całej grupy Apple przez Apple Inc. i ASI w Stanach Zjednoczonych.

382 Ponadto Apple Inc., ASI i AOE przedstawiły dowody dotyczące innych umów ramowych zawartych, również w sposób scentralizowany dla całej grupy Apple, z głównymi nabywcami towarów oznaczonych znakiem towarowym Apple, czyli operatorami telekomunikacyjnymi, w szczególności w regionie EMEIA.

383 Ponadto Apple Inc., ASI i AOE przedstawiły dowody dotyczące międzynarodowej polityki cenowej prowadzonej w odniesieniu do produktów oznaczonych znakiem towarowym Apple, której określanie jest w całej grupie Apple scentralizowane.

384 Należy stwierdzić, że przedstawione dowody świadczą o tym, iż irlandzki oddział ASI nie brał udziału w negocjacjach i podpisywaniu umów ramowych, niezależnie od tego, czy chodzi o umowy zawierane z dostawcami dystrybuowanych przezeń produktów, czyli OEMs, czy też z klientami, którym sprzedaje produkty oznaczone znakiem towarowym Apple, takimi jak operatorzy telekomunikacyjni. Oddział ten nie został bowiem nawet wymieniony w tych umowach.

385 Ponadto przedstawione dowody świadczą o tym, że irlandzki oddział ASI nie miał uprawnień decyzyjnych w odniesieniu do podaży (tj. określenia produktów, które mają być wytworzone), popytu (czyli określenia klientów, którym towary miały być sprzedawane) lub cen, po których towary te były sprzedawane, w szczególności w regionie EMEIA, ponieważ elementy te były określane na podstawie umów ramowych.

386 W związku z tym, jak słusznie twierdzą ASI i AOE, irlandzkiemu oddziałowi ASI nie można przypisać ryzyka związanego z produktami, które nie zostaną sprzedane, lub ze spadkiem popytu, ponieważ zarówno warunki podaży, jak i popytu były określane w sposób scentralizowany – poza wspomnianym oddziałem.

387 Przedstawione dowody potwierdzają rolę irlandzkiego oddziału ASI, jaka została opisana w sporządzonych ad hoc sprawozdaniach przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc., zgodnie z którymi oddział ten jako dystrybutor ponosił odpowiedzialność za zapewnienie przepływu produktów między producentami i klientami oraz za gromadzenie i przekazywanie na poziomie grupy informacji na temat prognoz podaży i popytu w regionie EMEIA oraz poziomu zapasów. Nie można bowiem uznać, że irlandzki oddział ASI ponosił ryzyko gospodarcze, które mogło wynikać ze spadku obrotów ASI w regionie EMEIA, z tego względu, że pełnił funkcje „monitoringowe" dla tego regionu.

388 Wreszcie, w odniesieniu do zawartego w motywie 337 zaskarżonej decyzji twierdzenia, zgodnie z którym sprzedaż ASI wzrosła w rozpatrywanym wykładniczo, podczas gdy koszty operacyjne oddziału irlandzkiego pozostały na stabilnym poziomie, należy stwierdzić, że okoliczność ta świadczy raczej o ograniczonym wpływie działalności prowadzonej przez ten oddział na całokształt działalności gospodarczej ASI.

389 Ponadto okoliczność ta sama w sobie nie wystarcza do zakwestionowania wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków. Komisja przeprowadziła bowiem swoje rozumowanie bez wskazania powodu, dla którego zwiększenie sprzedaży spółki ASI musiałoby prowadzić nieuchronnie do wzrostu zysków, które można by było przypisać jej irlandzkiemu oddziałowi.

390 W konsekwencji należy stwierdzić, że Komisji nie udało się wykazać, iż irlandzki oddział ASI był odpowiedzialny za ryzyko związane z wielkością obrotu.

3) Ryzyko związane z gwarancjami dotyczącymi produktów

391 W motywie 338 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że ze względu na to, iż ASI udzieliła gwarancji (warrantów) dla wszystkich produktów sprzedawanych w regionie EMEIA, a gwarancje te stanowiły znaczącą część jej pasywów, związane z tym ryzyko musiało zostać przyjęte nie przez ASI, która nie zatrudniała personelu, lecz, siłą rzeczy, przez jej irlandzki oddział.

392 W szczególności Komisja stwierdziła w motywie 338 zaskarżonej decyzji, że ryzyko to stanowi najważniejsze z pasywów ASI, które zostało przeniesione na powiązaną z grupą Apple spółkę Apple Distribution International (ADI). Komisja odesłała w tym względzie do motywu 135 zaskarżonej decyzji, w którym wyjaśniono, że to ADI przejęła od ASI działalność związaną z dystrybucją w regionie EMEIA i że w tym celu na podstawie protokołu ustaleń z dnia 23 kwietnia 2012 r. przejęła od ASI związane z tą działalnością pasywa, których najważniejszy element stanowiły rezerwy na pokrycie zobowiązań z tytułu gwarancji produktów.

393 Po pierwsze, te podkreślone przez Komisję okoliczności faktyczne świadczą o tym, że to ASI ponosiła odpowiedzialność za gwarancje produktów oznaczonych znakiem towarowym Apple w regionie EMEIA i że rezerwy na pokrycie zobowiązań z tytułu tych gwarancji stanowiły do 2012 r. część pasywów tej spółki. Informacje te nie pozwalają jednak same w sobie na ustalenie istnienia związku między ryzykiem, jakie stanowiły udzielane przez ASI gwarancje, zmaterializowane w postaci rezerw zapisanych w bilansie tej spółki po stronie pasywów, a jej oddziałem irlandzkim. Ponadto teoria Komisji nie ma zastosowania w odniesieniu do lat późniejszych niż rok 2012, gdy ryzyko to zostało przeniesione na ADI. Komisja zaś nie ograniczyła swojego rozumowania do okresu kończącego się w 2012 r.

394 Po drugie, ryzyka związanego z gwarancjami produktów nie można przypisać irlandzkiemu oddziałowi ASI, jeżeli nie ponosi on z ekonomicznego punktu widzenia odpowiedzialności za reklamacje, w których powoływana jest taka gwarancja. Komisja nie przedstawiła zaś dowodów świadczących o tym, że irlandzki oddział ASI ponosił taką odpowiedzialność.

395 Po trzecie, chociaż jest bezsporne, że to irlandzki oddział ASI zarządzał usługą posprzedażową AppleCare, jak wskazano w pkt 276–278 powyżej, funkcje pełnione przez ten oddział w ramach wspomnianej usługi mają jednak charakter pomocniczy w stosunku do samych gwarancji.

396 Aby podważyć argument Komisji, Irlandia, jak również spółki ASI i AOE opierają się bowiem w szczególności na przedstawionych przez nie sporządzonych ad hoc sprawozdaniach, na których oparła się sama Komisja, które opisują prowadzoną przez irlandzkie oddziały działalność związaną z gwarancjami produktów oznaczonych znakiem towarowym Apple. Zgodnie z tymi sprawozdaniami irlandzki oddział ASI podnosił w istocie w ramach usługi AppleCare odpowiedzialność za:

– gromadzenie danych na temat wadliwych produktów;

– zarządzanie siecią akredytowanych serwisantów będących osobami trzecimi;

– dystrybucję części zamiennych w ramach tej sieci;

– zarządzanie centrum obsługi telefonicznej.

397 Zważywszy na pomocniczy charakter tych funkcji, w braku innych dowodów nie można stwierdzić, że irlandzki oddział ASI ponosił konsekwencje ekonomiczne związane z gwarancjami produktów, co potwierdziły podczas rozprawy spółki ASI i AOE.

398 Ponadto okoliczność dotycząca znacznej liczby pracowników związanych z usługą AppleCare nie ma sama w sobie decydującego znaczenia, biorąc pod uwagę fakt, że usługa ta obejmuje w szczególności centrum obsługi telefonicznej usług posprzedażowych, którego prowadzenie jest ewidentnie funkcją wymagającą zatrudnienia licznych pracowników.

399 Ponadto Komisja nie przedstawiła innych dowodów świadczących o tym, że pracownicy irlandzkiego oddziału ASI mieli być aktywnie angażowani w podejmowanie decyzji, które w znaczący sposób wpływały na ryzyko związane z gwarancją sprzedawanych przez ASI produktów oznaczonych znakiem towarowym Apple i że oddział ten z tego względu miałby ponosić ostateczną odpowiedzialność gospodarczą z tytułu tej gwarancji.

400 W tych okolicznościach z faktu zarządzania usługą AppleCare przez irlandzki oddział ASI nie można wyciągnąć wniosku, że wziął on na siebie ryzyko związane z gwarancjami dla produktów oznaczonych znakiem towarowym Apple.

4) Ryzyka związane z działalnością wykonawcach będącymi osobami trzecimi

401 W motywie 339 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że ze względu na to, iż w celu zapewnienia swojej funkcji związanej z dystrybucją ASI systematycznie polega na wykonawcach będącymi osobami trzecimi spoza Irlandii, wybór całkowitej wartości sprzedaży jako wskaźnika poziomu osiąganych zysków jest jak najbardziej odpowiedni, biorąc pod uwagę ryzyko ponoszone przez oddział irlandzki w odniesieniu do produktów, które nie były przetwarzane w tym kraju.

402 Na wstępie należy zauważyć, że odpowiedź na pytanie, na czym polegało ryzyko, które było związane z faktem, o którym mowa w pkt 401 powyżej, i w jaki sposób było ono ponoszone przez irlandzki oddział ASI, nie wynika jasno z brzmienia motywu 339 zaskarżonej decyzji. Takiej oceny zaś, którą można różnie interpretować, nie można przyjąć jako ważnej podstawy przedstawionego tytułem subsydiarnym rozumowania Komisji.

403 W każdym razie zapytana o tę kwestię podczas rozprawy, Komisja wskazała, że chodzi o ten sam rodzaj ryzyka jak to, o którym mowa w motywie 337 zaskarżonej decyzji, a mianowicie ryzyko związane z możliwością spadku popytu i prawdopodobieństwem pozostania z niesprzedanymi produktami, w sytuacji gdy ASI zleciła swoje funkcje związane z dystrybucją wykonawcom zewnętrznym, pozostając jednocześnie właścicielem tych produktów.

404 W związku z tym, przy założeniu, że ryzyko, na które wskazała Komisja w motywie 339 zaskarżonej decyzji, może być rozumiane jako ryzyko tego samego rodzaju co ryzyko określone w motywie 337 zaskarżonej decyzji ryzyko związane z wielkością obrotów, te same względy, które zostały przedstawione w pkt 376–390 powyżej, znajdują również zastosowanie do tego rodzaju ryzyka, którego wzięcia na siebie przez irlandzki oddział ASI nie wykazano.

405 Ponadto przy założeniu, że takie ryzyko istnieje, sama okoliczność polegająca na zlecaniu na zewnątrz niektórych rodzajów działalności związanych z dystrybucją będącym podmiotami trzecimi wykonawcom spoza Irlandii nie może, w braku przedstawienia dodatkowych informacji w tym względzie, przemawiać za przyjęciem twierdzenia, zgodnie z którym takie ryzyko należy przypisać irlandzkiemu oddziałowi ASI.

406 Okoliczność polegająca na tym, że w następstwie zawarcia z dostawcami i klientami transakcji, które były negocjowane i organizowane w Stanach Zjednoczonych, dystrybucją rozpatrywanych produktów zarządzano spoza Irlandii poprzez wykonawców będących podmiotami trzecimi, przemawia bowiem raczej za przyjęciem twierdzenia, zgodnie z którym ryzyko, jakie mogłyby z tego wynikać, nie jest ponoszone przez irlandzki oddział ASI.

407 Z powyższych rozważań wynika, że Komisji nie udało się wykazać, iż ryzyko wskazane w motywach 336, 337 i 339 zaskarżonej decyzji było faktycznie ponoszone przez irlandzki oddział ASI.

b) Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków irlandzkiego oddziału AOE

408 W zakresie dotyczącym AOE w motywach 343 i 344 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że ze względu na brak fizycznej obecności AOE lub pracowników zdolnych do zarządzania ryzykiem poza jej oddziałem irlandzkim należy uznać, że to ten oddział ponosi wszelkie ryzyko, w szczególności te związane z zapasami. W tych okolicznościach Komisja uznała, że wskaźnik poziomu zysków uwzględniający koszty całkowite byłby bardziej odpowiedni niż koszty operacyjne.

409 Komisja opiera swoje argumenty na wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Należy jednak zaznaczyć, że – jak wskazano w pkt 357 powyżej – w wytycznych tych nie zaleca się wykorzystywania do określania poziomu zysków takiego czy innego elementu, jak np. kosztów całkowitych, i nie stoją one na przeszkodzie wykorzystaniu przy określaniu wskaźnika poziomu zysków kosztów operacyjnych.

410 Ponadto zgodnie z pkt 2.93 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, do którego odsyła Komisja w motywie 343 zaskarżonej decyzji, „stosując [MMTN] opartą na kosztach, często wykorzystuje się w pełni opłacone koszty". Wynika z tego, że nie jest co do zasady wykluczone, iż koszty operacyjne mogą stanowić odpowiedni wskaźnik poziomu zysków.

411 Ponadto w niniejszym przypadku nie można przyjąć argumentu Komisji, zgodnie z którym wskaźnik poziomu zysków obejmujący koszty całkowite jest bardziej odpowiedni niż koszty operacyjne w odniesieniu do zajmującej się produkcją spółki takiej jak AOE. Jak bowiem wskazano w pkt 12 powyżej, to AOE, a nie jej irlandzki oddział, jest właścicielem wykorzystywanych materiałów, produktów będących w trakcie produkcji i produktów gotowych. Ponieważ koszty całkowite obejmują koszty wszystkich tych elementów, wykorzystanie kosztów całkowitych jako wskaźnika poziomu zysków nie wydaje się, wbrew temu, co twierdzi Komisja, najodpowiedniejsze do tego, aby odzwierciedlić wartość funkcji rzeczywiście pełnionych przez irlandzki oddział AOE, w szczególności z uwagi na aktywa tej spółki.

412 W tych okolicznościach Komisja nie zdołała wykazać, że zalecany przez nią wskaźnik poziomu zysków oparty na kosztach całkowitych jest w niniejszym przypadku bardziej odpowiedni dla celów ustalenia zysku opartego na zasadzie ceny rynkowej dla irlandzkiego oddziału AOE.

c) Wnioski w przedmiocie wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków

413 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że Komisji w zaskarżonej decyzji nie udało się wykazać, iż wybór kosztów operacyjnych irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako wskaźnika poziomu zysków w zastosowaniu jednostronnej metody przypisywania zysków był niewłaściwy.

414 Ponadto w każdym wypadku Komisja nie przedstawiła również dowodów mających wykazać, że dokonanie takiego wyboru jako takiego musi prowadzić do wniosku, zgodnie z którym zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zmniejszyły obciążenie podatkowe spółek ASI i AOE w Irlandii.

415 W tym względzie Sąd stwierdza, że ani poprzedzająca przyjęcie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wymiana korespondencji, ani też Irlandia czy spółki ASI i AOE, zapytane o to w ramach niniejszego postępowania, nie były w stanie wyjaśnić w wystarczający sposób, jakie było uzasadnienie dla wykrytych w tych interpretacjach niespójności w zakresie kosztów operacyjnych przyjętych jako podstawa obliczenia podlegającego opodatkowaniu zysku oddziałów

w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r., które nie zostały już uwzględnione jako podstawa dla obliczenia podlegającego opodatkowaniu zysku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r.

416 Jednakże nawet w obliczu niespójności, które świadczą o brakach w metodologii obliczania podlegających opodatkowaniu zysków zastosowanej w ramach zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, należy przypomnieć przedstawione w pkt 348 powyżej rozważania, zgodnie z którymi Komisja nie może poprzestać na powołaniu się na dany błąd metodologiczny, lecz powinna wykazać, że rzeczywiście doszło do przysporzenia danej korzyści, ponieważ błąd ten rzeczywiście doprowadził do obniżenia obciążenia podatkowego danych spółek w porównaniu z obciążeniem, jakie ponosiłyby one przy zastosowaniu normalnych zasad opodatkowania. Tymczasem należy zaś jeszcze wyjaśnić, że Komisja w zaskarżonej decyzji nie twierdziła, iż to wyłączenie niektórych kategorii kosztów operacyjnych przyjętych jako podstawa obliczenia zysku przypisanego oddziałom ASI i AOE przysporzyło im korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

417 Należy zatem uwzględnić podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOE zarzuty dotyczące stwierdzeń poczynionych przez Komisję w ramach przedstawionego tytułem subsydiarnym rozumowania odnośnie do błędu metodologicznego dotyczącego wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków irlandzkich oddziałów ASI i AOE.

4. Zaakceptowane w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego poziomy zwrotu

418 W motywach 346–359 zaskarżonej decyzji Komisja zakwestionowała zaakceptowane w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego poziomy zwrotu dla irlandzkich oddziałów ASI i AOE, wskazując jednocześnie, że grupa Apple nie przedstawiła irlandzkim organom podatkowym żadnego sprawozdania w sprawie przypisywania zysków ani też żadnego innego wyjaśnienia na poparcie złożonych przez nią propozycji, które doprowadziły do przyjęcia interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

419 Z jednej strony, co się tyczy ASI, w motywie 346 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. zaakceptowano jako podlegający opodatkowaniu zysk marżę w wysokości 12,5% kosztów operacyjnych jej oddziału irlandzkiego, podczas gdy w interpretacji z 2007 r. zaakceptowano marżę w wysokości [*poufne*].

420 Z drugiej strony, jeśli chodzi o AOE, w motywie 347 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że zatwierdzony przez irlandzkie organy podatkowe podlegający opodatkowaniu zysk odpowiadał [*poufne*] kosztów operacyjnych, a wielkość ta zostałaby obniżona do [*poufne*], gdyby podlegający opodatkowaniu zysk przewyższał [*poufne*]. W interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r. podlegający opodatkowaniu zysk odpowiadał [*poufne*] kosztów operacyjnych oddziału, powiększonych o zwrot w wysokości [*poufne*] obrotu z tytułu opracowanych przez AOE praw WI. Ponadto Komisja podkreśliła, że należy uznać, iż podlegający opodatkowaniu zysk spółki AOE został określony w drodze negocjacji i przy wzięciu pod uwagę względów dotyczących zatrudnienia, o czym świadczy uwzględnienie konieczności „uniknięcia zabronienia rozszerzania irlandzkich operacji” w ramach dyskusji poprzedzających przyjęcie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r.

421 Z motywów 348 i 349 zaskarżonej decyzji wynika, że wyjaśnienia przedstawione w toku postępowania administracyjnego przez Irlandię i Apple Inc. w odniesieniu do obliczenia podlegającego opodatkowaniu zysku ASI i AOE nie przekonały Komisji. Uznała on, że zwroty zaakceptowane przez irlandzkie organy podatkowe w odniesieniu do irlandzkich oddziałów ASI i AOE miały za podstawę bardzo niskie marże zysków, choć brak było jakiejkolwiek logiki ekonomicznej przemawiającej za tym, aby dana spółka zaakceptowała tak niskie zyski.

422 W szczególności, jeśli chodzi o interpretację indywidualną prawa podatkowego z 2007 r., w motywach 350–359 zaskarżonej decyzji Komisja skoncentrowała się na przeprowadzonym ex post rozumowaniu zawartym w sprawozdaniach sporządzonych ad hoc przez własnych doradców podatkowych Irlandii i grupy Apple, dotyczących poziomów zwrotu uzgodnionych dla irlandzkich oddziałów ASI i AOE. Zdaniem Komisji sprawozdania te zostały oparte na analizie porównywalności, której znaczenie zakwestionowano ze względu na to, że produkty oferowane przez spółki wybrane do celów zbadania tej porównywalności nie są porównywalne z markowymi produktami wysokiej jakości oferowanymi przez grupę Apple. Ściślej rzecz ujmując, Komisja podniosła, że ryzyko związane z gwarancjami produktów wysokiej klasy ponoszone przez ASI nie jest porównywalne z ryzykiem ponoszonym przez wybrane w ramach badania spółki w odniesieniu do ich produktów. Ponadto podkreśliła ona fakt, że co najmniej trzy spośród 52 wybranych spółek były postawione w stan upadłości.

423 Ponadto w motywach 354 i 355 zaskarżonej decyzji Komisja, w trosce o kompletność wywodu, dokonała własnej oceny poziomu wynagrodzenia, jaki należało przypisać ASI i AOE, wykorzystując przy tym te same porównywalne spółki wymienione w sporządzonym ad hoc sprawozdaniu przedstawionym przez Irlandię, lecz przyjmując jako wskaźnik poziomu zysków, w przypadku ASI, wielkość obrotu (wynikającego ze sprzedaży), a w przypadku AOE – koszty całkowite. Na podstawie tej skorygowanej analizy Komisja doszła do wniosku, że poziomy wynagrodzenia zaakceptowane w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego były zbyt niskie.

424 Jeśli chodzi bowiem o ASI, w motywie 355 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że przy uwzględnieniu sprzedaży spółek wybranych do analizy porównywalności jako wskaźnik poziomu zysków w 2012 r. średnia stopa zwrotu wynosiła 3%, z rozstępem międzykwartylowym odpowiadającym zakresowi od 1,3 do 4,5%. Komisja wskazała zaś, że dochody z działalności operacyjnej przypisane irlandzkiemu oddziałowi ASI jako zysk podlegający opodatkowaniu na podstawie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r. w odniesieniu do 2012 r. zostały skwantyfikowane w przybliżeniu na [*poufne*], czyli około [*poufne*] obrotów osiągniętych przez ASI w 2012 r. Zwrot ten jest praktycznie 20 razy niższy niż ten uzyskany przez Komisję w jej skorygowanej analizie.

425 Co się tyczy AOE, w motywie 357 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że jej zysk podlegający opodatkowaniu w 2012 r. wyniósł około [*poufne*] całkowitych kosztów oddziału irlandzkiego. Ta określona w procentach wielkość mieści się w rozstępie międzykwartylowym przedstawionym w sprawozdaniach opracowanych ad hoc przez własnych doradców podatkowych Irlandii i grupy Apple, a jego wartość jest zbliżona do 25 percentyla, co zdaniem doradcy podatkowego stanowi wartość dolnego końca przedziału wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej. I tak Komisja wskazała, że zgodnie ze sporządzonym ad hoc sprawozdaniem przedstawionym przez Apple Inc. w odniesieniu do lat 2009–2011 dolny kwartyl narzutu na koszty całkowite wynosiłby [*poufne*], przy medianie w wysokości [*poufne*], a zgodnie ze sporządzonym ad hoc sprawozdaniem przedstawionym przez Irlandię w odniesieniu do lat 2007–2011 ten kwartyl dolny narzutu na koszty całkowite wynosiłby [*poufne*] (przy medianie w wysokości [*poufne*]).

426 Niemniej jednak w motywach 358 i 359 zaskarżonej decyzji Komisja wyjaśniła, że sprawozdania te nie mogą uzasadniać wyciągniętego ex post wniosku, zgodnie z którym wynagrodzenie z tytułu funkcji pełnionych przez irlandzki oddział AOE jest zgodne z zasadą ceny rynkowej. Przede wszystkim zakwestionowała ona porównywalność danych ze względu na to, że nie przedstawiono żadnej szczegółowej analizy porównywalności struktury kosztów i działalności wybranych spółek. Następnie wyjaśniła, że przyjęcie 25 percentyla jako dolnej granicy rozstępu stanowiłoby zbyt szerokie podejście, w szczególności ze względu na wskazane w sporządzonych ad hoc sprawozdaniach obawy dotyczące porównywalności. Wreszcie Komisja wskazała, że w tych sporządzonych ad hoc sprawozdaniach oparto się wyłącznie na porównaniu z przedsiębiorstwami produkcyjnymi, podczas gdy irlandzki

oddział AOE świadczy również wspólne usługi na rzecz innych spółek należących do grupy Apple w regionie EMEIA w obszarach takich jak finanse, systemy informacyjne oraz technologie i zasoby ludzkie.

427 Na podstawie tych stwierdzeń w motywie 360 zaskarżonej decyzji Komisja doszła do wniosku, że w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zatwierdzony został zwrot, którego irlandzkie oddziały nie zaakceptowałyby z perspektywy własnej rentowności, gdyby były samodzielnymi i niezależnymi przedsiębiorstwami prowadzącymi tę samą lub podobną działalność na tych samych lub podobnych warunkach.

428 Strony nie zgadzają się ani co do kwestii istnienia i wpływu błędów stwierdzonych przez Komisję w odniesieniu do poziomów zwrotów zaakceptowanych w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, ani co do kwestii zatwierdzania tych wynagrodzeń ex post, co zostało zaproponowane w sprawozdaniach przygotowanych ad hoc przez doradców podatkowych Irlandii i grupy Apple.

a) Wynagrodzenie irlandzkich oddziałów ASI i AOE zatwierdzone w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r.

429 Po pierwsze, Komisja zarzuca irlandzkim organom podatkowym, że te zaakceptowały w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego dla irlandzkich oddziałów ASI i AOE pewne poziomy wynagrodzenia, nie dokumentując ich na podstawie jakiegokolwiek sprawozdania.

430 Z jednej strony należy zauważyć, że Irlandia oraz ASI i AOE podnoszą, iż w czasie, gdy przyjęto te zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego, w prawie irlandzkim nie obowiązywał wymóg przedstawiania sprawozdania w sprawie przypisywania zysków, czego Komisja nie zakwestionowała.

431 Z drugiej strony należy zauważyć, że zarzut Komisji jest zbliżony do błędu metodologicznego (lub braku metodologii) w zakresie, w jakim odnosi się on do braków w zatwierdzonej w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metodzie obliczania podlegających opodatkowaniu zysków ze względu na brak przedstawienia sprawozdań w sprawie przypisywania zysków.

432 Rzeczywiście prawdą jest, że zawarte w motywie 64 zaskarżonej decyzji wyjaśnienia w przedmiocie uzasadnienia proponowanych poziomów wynagrodzenia, jakie grupa Apple przedstawiła irlandzkim organom podatkowym, były dość zwięzłe. Grupa Apple twierdziła bowiem, że te proponowane poziomy przewyższały marżę 15%, która jest zwykle osiągana przez „cost center", ale plasowały się poniżej marży 100%, który to narzut można zwykle uzyskać w branży farmaceutycznej, nieporównywalnej jednak z sektorem informatycznym. Należy również przypomnieć, że grupa Apple przyznała przed irlandzkimi organami podatkowymi, że jej propozycja nie opiera się na żadnej podstawie naukowej, ale w jej przekonaniu prowadzi do uzyskania wystarczająco wysokiej kwoty zysków podlegających opodatkowaniu.

433 W tym względzie Sąd stwierdza, że ani poprzedzająca przyjęcie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wymiana korespondencji, ani też Irlandia czy spółki ASI i AOE, zapytane o to w ramach niniejszego postępowania, nie były w stanie wyjaśnić w wystarczający sposób, jakie było dokładne uzasadnienie wskaźników i danych liczbowych przyjętych przy obliczaniu podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE. Żaden konkretny dowód z okresu powstania sporu nie wyjaśnia bowiem powodów, które miałyby uzasadniać wysokość wyrażonych w procentach kosztów operacyjnych przyjętych w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, a tym bardziej – ich zmianę w czasie.

434 Należy jednak stwierdzić, że poza powołaniem się na brak sprawozdań na temat przypisywania zysków Komisja nie doprowadziła do końca swojej analizy mającej na celu wykazanie, iż przyjąwszy za podstawę te obliczenia, podatki rzeczywiście zapłacone przez ASI i AOE z tytułu zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego były niższe od tych, które musiałyby zostać zapłacone w braku tych interpretacji, w zastosowaniu zwykłych zasad opodatkowania.

435 Zatem z tych samych powodów co powody przedstawione w pkt 332 powyżej samo stwierdzenie błędu co do metodologii obliczania zysków, jakie należy przypisać oddziałom, nie wystarczy do wykazania, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przysporzyły korzyści spółkom ASI i AOE.

436 Po drugie, Komisja zarzuciła irlandzkim organom podatkowym przyjęcie bez uzasadnienia progu podlegającego opodatkowaniu zysku AOE, a mianowicie [*poufne*], powyżej którego ten podlegający opodatkowaniu zysk nie odpowiadały już 65% kosztów operacyjnych oddziału irlandzkiego, lecz [*poufne*] tych kosztów. Zdaniem Komisji racjonalny podmiot gospodarczy nie zgodziłby się na niższe poziom zwrotu, rezygnując z części swoich zysków, gdyby jego koszty operacyjne wzrosły, co świadczyłoby o wzroście skali prowadzonej przezeń działalności, nawet jeśli zwrot na tym poziomie umożliwiłby pokrycie tych kosztów i osiągnięcie pewnego zysku.

437 Komisja podniosła, że próg ten stanowi ulgę podatkową, która została przyznana na podstawie kryteriów niezwiązanych z systemem podatkowym, takich jak względy dotyczące zatrudnienia, i że w związku z tym należy uznać, iż przysparza on selektywnej korzyści.

438 W tym względzie Apple Inc. podniosła w ramach swoich uwag przedstawionych po wydaniu decyzji o wszczęciu postępowania, że skala dodatkowych inwestycji w środki trwałe konieczne do rozwinięcia działalności jest w momencie jej rozpoczynania większa niż już w trakcie prowadzenia tej działalności. Ponadto w odpowiedziach na pytania pisemne Sądu spółki ASI i AOE potwierdziły, że próg [*poufne*] nigdy nie został osiągnięty i że w związku z tym druga z określonych w procentach wielkości, w obniżonym wymiarze, nigdy nie została wykorzystana do obliczania podlegających opodatkowaniu zysków AOE. Komisja nie zakwestionowała tych informacji.

439 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że wprawdzie rozstrzygnięto, iż w sytuacji gdy właściwe organy dysponują uprawnieniami dyskrecjonalnymi obejmującymi warunki stosowania przyznanego środka na podstawie kryteriów niezwiązanych z systemem podatkowym, takich jak utrzymanie zatrudnienia, wykonywanie tych uprawnień należy uznać za skutkujące ustanowieniem środka o selektywnym charakterze (wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 27), niemniej jednak w celu w celu określenia, czy te środki mogą stanowić pomoc państwa, należy wziąć pod uwagę przede wszystkim skutki tego środka w odniesieniu do przedsiębiorstw będących beneficjentami (zob. wyrok z dnia 13 września 2010 r., Grecja i in./Komisja (T-415/05, T-416/05 i T-423/05, EU:T:2010:386, pkt 212 i przytoczone tam orzecznictwo).

440 W każdym razie jedna tylko wzmianka – dokonana w ramach wymiany pism, do jakiej doszło między irlandzkimi organami podatkowymi a grupą Apple jeszcze przed przyjęciem interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. – o tym, że grupa ta była jednym z największych pracodawców w regionie, w którym miały siedzibę irlandzkie oddziały ASI i AOE, nie dowodzi tego, że podlegające opodatkowaniu zyski ASI i AOE zostały określone na danym poziomie ze względu na kwestie związane z zatrudnieniem. Z przedstawionego w motywie 64 zaskarżonej decyzji sprawozdania z omawianej wymiany pisma wynika bowiem, że tę aluzję do pracowników grupy Apple w omawianym regionie poczyniono w ramach informacji o kontekście i kierunku, w jakim zmierzała prowadzona przez tę grupę działalność tym regionie, i nie miała ona charakteru świadczenia wzajemnego za przyjęcie propozycji w przedmiocie przypisania zysków rozpatrywanym oddziałom irlandzkim.

441 Zatem wobec braku innych dowodów Komisja nie może twierdzić, że rozpatrywana interpretacja indywidualna prawa podatkowego została przyjęta w zamian za ewentualne stworzenie w tym regionie nowych miejsc pracy.

442 W drugiej kolejności należy zauważyć, że rozpatrywany próg nigdy nie został osiągnięty i że w związku z tym zyski irlandzkiego oddziału AOE nigdy nie zostały przypisane na podstawie przewidzianej w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. niższej stawki.

443 Obrót AOE uległ bowiem znacznemu zmniejszeniu pomiędzy okresem poprzedzającym przyjęcie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r., a rokiem 2006, ostatnim rokiem, w którym zastosowano tę interpretację, jak wskazano w motywie 97 zaskarżonej decyzji, a mianowicie z kwoty 751 mln USD w 1989 r., jak wskazano w motywie 64 zaskarżonej decyzji, do kwoty 359 mln USD w 2006 r.

444 W związku z tym nawet przy założeniu, że twierdzenia Komisji dotyczące braku ekonomicznego uzasadnienia przewidzianego w tej interpretacji progu są prawdziwe, nie może ona twierdzić, że doszło do przysporzenia korzyści z uwagi na włączenie progu do interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r., podczas gdy w rzeczywistości takiego mechanizmu nie wdrożono.

445 W trzeciej kolejności – nawet jeśli argument Komisji należy rozumieć w ten sposób, że zaakceptowany przez irlandzkie organy podatkowe poziomy zwrotu były zbyt niskie w porównaniu do funkcji wykonywanych przez te oddziały, jeśli uwzględnić aktywa i związane z tymi funkcjami ryzyko, argument ten nie może zostać uwzględniony z braku poparcia go innymi dowodami.

446 Rozumowanie przedstawione przez Komisję tytułem subsydiarnym opiera się bowiem na założeniu, zgodnie z którym irlandzkie organy podatkowe mogły prawidłowo przypisać licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple zajmującym siedzibom głównym, co zgodnie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych świadczy o wykonywaniu funkcji złożonych lub mających niepowtarzalny charakter. Jak zaś wynika z wniosków przedstawionych w pkt 348 powyżej, Komisja nie zdołała wykazać, że irlandzkie oddziały ASI i AOE wykonywały najbardziej złożone z funkcji.

447 Ponadto, w szczególności jeśli chodzi o ASI, Komisja koncentruje swoje rozumowanie na twierdzeniu, że oddział irlandzki brał na siebie bardzo poważna ryzyka związane z działalnością grupy Apple. Jak zaś wynika z wniosków przedstawionych w pkt 407 powyżej, Komisja nie zdołała wykazać, że irlandzki oddział ASI faktycznie ponosił takie ryzyko.

448 W związku z tym, w braku przedstawienia innych dowodów, Komisji nie udało się wykazać, że poziomy zwrotu ustalone w oparciu o interpretację indywidualną prawa podatkowego z1991 r. były zbyt niskie, aby stanowić wynagrodzenie za funkcje rzeczywiście wykonywane przez irlandzkie oddziały ASI i AOE, biorąc pod uwagę ich aktywa i ponoszone przez nie ryzyko.

b) Wynagrodzenie irlandzkich oddziałów ASI i AOE zatwierdzone w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r.

449 Oprócz zarzutu dotyczącego braku oparcia interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r. na sprawozdaniu w sprawie przypisywania zysków, który został oddalony z powodów przedstawionych w pkt 430–435 powyżej, Komisja podniosła zarzut dotyczący wynagradzania irlandzkich oddziałów ASI i AOE poprzez przypisywanie im zysków na podstawie tej interpretacji z 2007 r., podważając przedstawione przez Irlandię i Apple Inc. sprawozdania sporządzone ad hoc w celu uzasadnienia ex post okoliczności, że zyski te mieściły się w przedziale wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej. W szczególności Komisja zakwestionowała wiarygodność przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. sporządzonych ad hoc sprawozdań ze względu na to, że spółki wybrane do przeprowadzenia analizy porównywalności, która stanowiła podstawę tych sprawozdań, nie były porównywalne z ASI i AOE.

1) Wybór spółek wykorzystanych w analizach porównywalności

450 W zaskarżonej decyzji Komisja wskazała w szczególności dwa błędy dotyczące porównywalności spółek wybranych do przeprowadzenia analizy porównywalności z irlandzkim oddziałem ASI. Z jednej strony w motywie 350 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że nie było możliwości zidentyfikowania spółek wybranych jako porównywalne do celów sporządzonego ad hoc sprawozdania przedstawionego przez Apple Inc. Z drugiej strony w motywie 351 zaskarżonej decyzji Komisja podkreśliła, że w dokonanym w analizach porównywalności wyborze porównywalnych spółek nie uwzględniono faktu, że, w przeciwieństwie do tych spółek, grupa Apple sprzedawała markowe produkty wysokiej jakości i wprowadzała swoje produkty na rynek jako takie. W tym względzie Komisja wskazała, że podczas gdy ASI jest odpowiedzialna za gwarancje dotyczące sprzedawanych produktów, które w przypadku produktów marki wysokiej jakości stwarzają bardzo wysokie ryzyko, wybrane porównywalne spółki nie były narażone na tego rodzaju ryzyko.

451 Jeśli chodzi o porównywalność z irlandzkim oddziałem AOE Komisja wskazała (w motywie 359 zaskarżonej decyzji), że przedstawione przez Irlandię sporządzone ad hoc sprawozdanie uwzględniało wyłącznie spółki produkcyjne, podczas gdy AOE świadczyła również wspólne usługi na rzecz innych spółek należących do grupy Apple w regionie EMEIA, takie jak usługi finansowe, usługi dotyczące systemów informacyjnych oraz technologii, a także zasobów ludzkich.

452 Na wstępie należy zaznaczyć, że nawet przy założeniu, iż błędy wskazane przez Komisję w odniesieniu do przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. ex post facto i sporządzonych ad hoc sprawozdań zostały dowiedzione i że podważają one wnioski zawarte w tych sprawozdaniach, Komisja nie mogła na tej podstawie dojść do wniosku, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego doprowadziły do zmniejszenia obciążenia podatkowego ASI i AOE w Irlandii.

453 Sprawozdania te zostały bowiem przedstawione przez Irlandię i Apple Inc. w celu wykazania ex post facto, że zyski przypisywane irlandzkim oddziałom ASI i AOE na podstawie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego mieściły się w przedziale wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej. Przedstawienie przez Irlandię i Apple Inc. tych sporządzonych ad hoc sprawozdań pozostaje zaś bez wpływu, jak przypomniano w pkt 100 powyżej, na spoczywający na Komisji w niniejszej sprawie ciężar dowodu istnienia korzyści.

454 W każdym wypadku należy zbadać, czy uchybienia wskazane przez Komisję w przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. sporządzonych ad hoc sprawozdaniach mogą okazać się prawdziwe i czy mogą prowadzić do unieważnienia zawartych w tych sprawozdaniach wniosków.

455 Po pierwsze, jak słusznie podnoszą Irlandia oraz spółki ASI i AOE, należy wskazać, że analizy cen transferowych nie stanowią dziedziny nauk ścisłych i nie można przeprowadzać badań tego, co jest prawidłowym wynikiem na poziomie uznanym za mieszczący się w przedziale cen rynkowych. W tym względzie należy przypomnieć pkt 1.13 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, w którym wskazano, że celem ustalania cen transferowych jest „uzyskanie na podstawie wiarygodnych informacji rozsądnego przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową" i że „ustalanie cen transferowych nie stanowi dziedziny należącej do nauk ścisłych i wymaga dokonania oceny zarówno ze strony organów podatkowych, jak i podatników".

456 Po drugie, jeśli chodzi o przedsiębiorstwa wybrane do przeprowadzenia porównywalności na podstawie przedstawionego przez Apple Inc. sprawozdania sporządzonego ad hoc, spółki ASI i AOE utrzymują, że w toku postępowania administracyjnego spółka ta wielokrotnie zwracała się do Komisji o przedstawienie uwag w przedmiocie tego sporządzonego ad hoc sprawozdania; nie skierowano przy tym żadnego szczególnego żądania, które miałoby za przedmiot dane wykorzystane w tej analizie porównywalności. Komisja nie kwestionuje tych argumentów. Ponadto ASI i AOE przedstawiły w ramach niniejszej skargi dane, które zostały wykorzystane w ramach tego sporządzonego ad hoc sprawozdania, wskazując, że zostały one pobrane z tej samej bazy danych co wykorzystywana

w sporządzonym ad hoc sprawozdaniu przedstawionym przez Irlandię. Komisja nie podniosła też żadnych szczegółowych zastrzeżeń wobec przedstawionego przez Apple Inc. sporządzonego ad hoc sprawozdania.

457 Po trzecie, w zakresie, w jakim Komisja zakwestionowała – w odniesieniu do dwóch przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. sporządzonych ad hoc sprawozdań – wykorzystanie analizy porównywalności, które opierało się na wyszukiwaniu w bazie danych o porównywalnym charakterze, należy wskazać, co następuje.

458 Przede wszystkim nie można uwzględnić zarzutów Komisji w zakresie, w jakim należy je rozumieć jako kwestionujące wykorzystanie bazy porównywalnych danych jako takiej. Bez oparcia się na bazie danych nie byłoby bowiem możliwe przeprowadzenie, w ramach drugiego etapu jednostronnej metody przypisywania zysków, analizy porównywalności, która umożliwia oszacowanie rozpatrywanych zysków uznanych za zgodne z zasadą ceny rynkowej, która to analiza opiera się na założeniu, że w przypadku porównywalnych spółek istnieje możliwość takiego oszacowania.

459 Komisja nie przedstawiła zaś dowodów, które uzasadniałyby wyłączenie możliwości korzystania z opracowanych przez niezależne wyspecjalizowane spółki baz danych, takich jak ta, która została wykorzystana w przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. sporządzonych ad hoc sprawozdaniach. Jak bowiem słusznie podnoszą Irlandia oraz spółki ASI i AOE, owe bazy danych są sporządzane na podstawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej (NACE), a w braku dowodów na występowanie nieprawidłowości, które powodowałyby ich nieważność, stanowią one empiryczną podstawę, w oparciu o którą można przeprowadzać analizy porównywalności.

460 Następnie, jeśli chodzi o argumenty, za pomocą których Komisja zmierza do zakwestionowania porównywalności spółek wybranych do analizy porównywalności, w odniesieniu do irlandzkiego oddziału ASI należy zauważyć, że instytucja ta ograniczyła się do powołania się na te same argumenty, które podniosła w odniesieniu do wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków, a mianowicie do wskazania na okoliczność, że ASI była odpowiedzialna za gwarancje dotyczące sprzedawanych produktów i że ponosiła znaczne ryzyko związane z gwarancjami dla produktów wysokiej klasy, które były sprzedawane przez podmioty będące osobami trzecimi, podczas gdy inne wybrane do analizy spółki nie ponosiły tego rodzaju ryzyka i, co za tym idzie, nie były porównywalne. Z tych samych względów co wskazane w pkt 391–402 powyżej argumenty te należy więc oddalić.

461 Ponadto, podobnie jak Irlandia oraz ASI i AOE, należy zauważyć, że w zakresie, w jakim – jak stwierdzono w pkt 413 powyżej – w niniejszym przypadku nie było możliwości wykluczenia tych kosztów eksploatacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków, ta wysoka jakość związana z markowym charakterem produktów pozostaje bez istotnego wpływu na porównywalność. Jak bowiem słusznie podnoszą ASI i AOE, okoliczność polegająca na tym, że spółka prowadzi dystrybucję markowych produktów wysokiej jakości, nie musi wcale mieć wpływu na ponoszone przez nią koszty operacyjne – w porównaniu do tych kosztów, które musiałaby ponieść, gdyby zajmowała się dystrybucją produktów niższej jakości. Prawdziwość tego twierdzenia została wykazana w niniejszym przypadku za pomocą uznanej przez samą Komisję w motywie 337 zaskarżonej decyzji okoliczności polegającej na tym, że koszty operacyjne irlandzkiego oddziału ASI pozostawały na względnie stabilnym poziomie w stosunku do wykładniczego wzrostu wielkości sprzedaży ASI.

462 Co się tyczy zastrzeżeń co do porównywalności spółek produkcyjnych wybranych w ramach analizy porównywalności z irlandzkim oddziałem AOE ze względu na pomocniczy charakter funkcji, które oddział ten wykonywał jako uzupełnienie działalności produkcyjnej, należy zauważyć, że te funkcje pomocnicze nie są, jak słusznie podnoszą Irlandia oraz ASI i AOE, reprezentatywne dla całokształtu funkcji pełnionych przez ten oddział. W tym względzie skarżące opierają się w szczególności na

analizie działalności irlandzkiego oddziału AOE przeprowadzonej w przedstawionych przez nie sporządzonych ad hoc sprawozdaniach, której to analizy Komisja w tym konkretnym punkcie nie zakwestionowała

463 Wreszcie, co się tyczy powołanej przez Komisję okoliczności, że trzy z 52 spółek wybranych do analizy porównywalności zostały postawione w stan upadłości, to tego rodzaju zastrzeżenia pozostają bez wpływu na wiarygodność tej analizy w jej całokształcie. Ponadto spółki te zostały postawione w stan upadłości dopiero po upływie okresu, dla którego została przeprowadzona ta analiza. Ponadto, wbrew temu, co twierdzi Komisja, z uwagi na rozważania przedstawione w pkt 455 powyżej nie wydaje się, by trzy spółki spośród 52 wskazanych w rozpatrywanej analizie stanowiły część tak znaczącą, by mogło to zniekształcić wynik tej analizy porównywalności.

464 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że Komisja nie zdołała podważyć wiarygodności analiz porównywalności, na których opierają się przedstawione przez Irlandię i Apple Inc. sporządzone ad hoc sprawozdania, a tym samym – wiarygodności tych sprawozdań.

2) Analiza porównywalności dokonana przez Komisję

465 Należy podnieść, że w motywach 353–356 zaskarżonej decyzji Komisja przeprowadziła własną analizę porównywalności, którą można określić jako „skorygowaną analizę porównywalności”.

466 W ramach swojej analizy porównywalności Komisja starała się ustalić, czy wynagrodzenie irlandzkich oddziałów ASI i AOE w postaci zatwierdzonej w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego mieściło się w przedziale wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej.

467 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o irlandzki oddział ASI, Komisja wykorzystała dane spółek wybrane w przedstawionym przez Irlandię sporządzonym ad hoc sprawozdaniu przyjmując jako weryfikowaną stronę irlandzki oddział ASI, zaś sprzedaż – jako wskaźnik poziomu zysków. Dane te zostały ujęte w zawartej w motywie 354 zaskarżonej decyzji grafice nr 13. Komisja porównała zatem zyski przypisane irlandzkiemu oddziałowi ASI w stosunku do sprzedaży ASI z przeciętną stopą zwrotu ze sprzedaży osiąganego przez spółki wybrane w ramach przedstawionego przez Irlandię sporządzonego ad hoc sprawozdania odnoszącego się do lat 2007–2011.

468 Na wstępie należy zaznaczyć, że niewątpliwie prawdą jest, iż podejście Komisji polegające na porównaniu z jednej strony wyników przeprowadzonej przez nią analizy, a z drugiej strony podlegających opodatkowaniu zysków ASI w odniesieniu do zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, mogło co do zasady umożliwić jej wykazanie istnienia selektywnej korzyści.

469 Jednakże za pomocą wniosków ze skorygowanej analizy porównywalności przeprowadzonej przez Komisję nie można podważyć wniosków zawartych w przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. sporządzonych ad hoc sprawozdaniach, zgodnie z którymi określone w zastosowaniu zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego zyski irlandzkich oddziałów ASI i AOE mieściły się w przedziale wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej.

470 Przede wszystkim należy stwierdzić, że przeprowadzona przez Komisję skorygowana analiza porównywalności opiera się na sprzedaży jako wskaźniku poziomu zysków do celów stosowania MMTN. Jak zaś wynika z rozważań przedstawionych w pkt 402 i 412 powyżej, nie wykazano tego, żeby wykorzystanie w niniejszym przypadku kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków było niewłaściwe. Nie wykazano też, żeby wykorzystanie wielkości sprzedaży byłoby bardziej odpowiednie.

471 Następnie należy przypomnieć, że analiza przeprowadzona przez Komisję w ramach rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym opiera się na założeniu, zgodnie z którym funkcje wykonywane przez irlandzki oddział ASI miały w istocie złożony charakter i miały decydujące znaczenie dla sukcesu znaku towarowego Apple, i co za tym idzie, również dla prowadzonej przez ASI działalności handlowej. Ponadto zdaniem Komisji oddział ponosił znaczne – w porównaniu z działalnością prowadzoną przez ASI – ryzyko. Jak zaś stwierdzono w pkt 348 i 407 powyżej, Komisji nie udało się wykazać, że oddział ASI wykonywał skomplikowane funkcje i ponosił znaczne ryzyko.

472 Wreszcie w motywach 353–355 zaskarżonej decyzji Komisja starała się ocenić średnią stopę zwrotu ze sprzedaży prowadzonej przez porównywalne przedsiębiorstwa z przeciętną stopą zwrotu ze sprzedaży ASI na podstawie zysku przypisanego jej irlandzkiemu oddziałowi na podstawie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r. Takie podejście nie jest zaś zgodne z zatwierdzonym podejściem OECD ani z art. 25 TCA 97, ponieważ zwrot ze sprzedaży ASI nie może odzwierciedlać w przypadku jej oddziału irlandzkiego wartości funkcji, które oddział ten rzeczywiście pełnił, z następujących powodów.

473 Po pierwsze, jak wskazano w pkt 384 i 385 powyżej, wykonywane przez irlandzki oddział ASI funkcje związane z dystrybucją polegały na nabywaniu, sprzedaży i dystrybucji towarów ze znakiem towarowym Apple na podstawie wynegocjowanych poza tym oddziałem umów ramowych. W związku z tym wartości dodanej przez irlandzki oddział ASI nie można postrzegać w kategoriach zwrotu ze sprzedaży ASI.

474 Po drugie, funkcje faktycznie pełnione przez irlandzki oddział ASI nie miały, jak stwierdzono w pkt 341 powyżej, decydującego wpływu na prawa WI grupy Apple ani na znak towarowy Apple. Te dwa czynniki są zaś ze sobą nierozerwalnie powiązane i dotyczą znaku towarowego Apple, oznaczającego produkty wysokiej jakości, który to znak został uznany przez samą Komisję w motywie 351 zaskarżonej decyzji za wpływający w decydujący sposób na wartość sprzedaży ASI. Z tego względu zwrot ze sprzedaży ASI nie odzwierciedla w realistyczny sposób wkładu, jaki rzeczywiście wnosił jej irlandzki oddział w tę sprzedaż.

475 W tych okolicznościach na podstawie wniosków ze skorygowanej analizy porównywalności przeprowadzonej przez Komisję w odniesieniu do wynagrodzenia irlandzkiego oddziału ASI, w której to analizie posłużono się sprzedażą jako wskaźnikiem poziomu zysków, nie można podważyć wniosków zawartych w przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. sporządzonych ad hoc sprawozdaniach, w których wykorzystano jako wskaźnik poziomu zysków koszty operacyjne.

476 W drugiej kolejności, co się tyczy wynagrodzenia AOE, jak wskazała sama Komisja w motywie 357 zaskarżonej decyzji, wyniki analizy porównywalności przyjętej przez Komisję, przedstawione pokrótce w pkt 425 powyżej, świadczą o tym, że zyski przypisane irlandzkiemu oddziałowi AOE w Irlandii na podstawie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego mieściły się w przedziałach, które można uznać za zgodne z zasadą ceny rynkowej.

477 W związku z tym wyniki analizy przeprowadzonej przez Komisję potwierdzają w istocie wnioski wynikające z przedstawionych przez Irlandię i Apple Inc. sporządzonych ad hoc sprawozdań, zgodnie z którymi zyski przypisane irlandzkiemu oddziałowi AOE mieściły się w przedziale wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej. W tym względzie należy zaznaczyć, w świetle rozważań przedstawionych w pkt 455 powyżej w odniesieniu do analiz w zakresie cen transferowych, że nie może podważyć tych wyników za pomocą okoliczności, iż wyniki te znajdują się raczej w dolnej części przedziału wyników zgodnych z zasadą ceny rynkowej.

478 W świetle powyższych rozważań należy uwzględnić podniesione przez Irlandię oraz spółek ASI i AOE zarzuty dotyczące ustaleń Komisji w przedmiocie błędu metodologicznego dotyczącego zaakceptowanych w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego poziomów zwrotów (wynagrodzeń).

5. Wnioski w przedmiocie oceny dokonanej przez Komisję w ramach jej rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym

479 Ustalenia dokonane powyżej w odniesieniu do nieprawidłowości w metodzie obliczania podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE świadczą o niekompletności, a czasami – o niespójnym charakterze zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Niemniej jednak okoliczności te same w sobie nie są wystarczające do stwierdzenia istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE

480 Komisja nie zdołała bowiem wykazać, że błędy metodologiczne, których popełnienie podniosła w odniesieniu do zakwestionowanych metod przypisywania zysków zatwierdzonych w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, dotyczące wyboru irlandzkich oddziałów jako weryfikowanych stron (pkt 351 powyżej), wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków (pkt 417 powyżej) oraz zaakceptowanego w spornych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego poziomu zwrotu (pkt 478 powyżej), miały za skutek zmniejszenie podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE w Irlandii. W związku z tym nie zdołała ona wykazać, że interpretacje te przysporzyły korzyści tym spółkom.

481 W tych okolicznościach należy uwzględnić podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOE zarzuty oparte na okoliczności, że w ramach rozumowania przedstawionego przez Komisję tytułem subsydiarnym nie udało się jej wykazać istnienia w niniejszej sprawie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

F. Zarzuty podważające ocenę dokonaną przez Komisję w ramach rozumowania przedstawionego tytułem alternatywnym (zarzut piąty w sprawie T-778/16 i zarzut dziewiąty w sprawie T-892/16)

482 Komisja przeprowadziła swoje rozumowanie alternatywne w motywach 369–403 zaskarżonej decyzji, w których przedstawiła alternatywę między dwiema możliwościami.

483 W pierwszej kolejności w motywach 369–378 zaskarżonej decyzji Komisja podniosła, że zasada ceny rynkowej jest nierozłącznie związana ze stosowaniem art. 25 TCA 97 i że w zakresie, w jakim zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego ustanawiają odstępstwo od tej zasady, przysparzają one korzyści selektywnej w postaci obniżenia podstawy opodatkowania ASI i AOE.

484 W drugiej kolejności w motywach 379–403 zaskarżonej decyzji Komisja podniosła, że nawet przy założeniu, iż stosowanie art. 25 TCA 97 nie podlega zasadzie ceny rynkowej, należy jednak uznać, iż w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego ASI i AOE przysporzona została selektywna korzyść, ze względu na to, iż te interpretacje zostały przyjęte w konsekwencji korzystania przez irlandzkie organy podatkowe z przyznanych im uprawnień dyskrecjonalnych.

485 Irlandia, jak również ASI i AOE kwestionują w istocie oceny dokonane przez Komisję w ramach dwóch części rozumowania przedstawionego tytułem alternatywnym.

1. Część pierwsza rozumowania przedstawionego przez Komisję tytułem alternatywnym

486 W pierwszej części swojego przedstawionego tytułem alternatywnym rozumowania Komisja uznała, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego ustanawiają odstępstwo od art. 25 TCA 97 ze względu na nierozerwalnie związaną z tym przepisem zasadą ceny rynkowej (motyw 377 zaskarżonej decyzji). Komisja odesłała zatem swego przedstawionego tytułem subsydiarnym rozumowania, w ramach którego uznała, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie pozwalały na uzyskanie wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej, a zatem uznała, że te interpretacje przysporzyły selektywnej korzyści spółkom ASI i AOE (motyw 378 zaskarżonej decyzji).

487 W tym względzie wystarczy wskazać, że w zakresie, w jakim pierwsza część przedstawionego tytułem alternatywnym rozumowania Komisji opiera się na ustaleniach dokonanych przez nią w ramach rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym i że – jak stwierdzono w pkt 481 powyżej – Komisja nie może w niniejszym przypadku opierać się na takim rozumowaniu w celu stwierdzenia istnienia korzyści, należy stwierdzić, iż instytucja w celu stwierdzenia w niniejszym przypadku istnienia selektywnej korzyści nie może również oprzeć się na części pierwszej swojego rozumowania głównego.

488 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że w części pierwszej rozumowania przedstawionego tytułem alternatywnym Komisji nie udało się wykazać, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przysporzyły selektywnej korzyści spółkom ASI i AOE.

2. Część druga rozumowania przedstawionego przez Komisję tytułem alternatywnym

489 W ramach części drugiej rozumowania przedstawionego tytułem alternatywnym Komisja podnosi, że nawet przy założeniu, iż stosowanie art. 25 TCA 97 nie podlegało zasadzie ceny rynkowej, zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego przysporzyły jednak selektywnej korzyści spółkom AOE i ASI, ponieważ irlandzkie organy podatkowe przyjęły je w sposób dyskrecjonalny.

490 Z jednej strony Komisja podniosła w swym rozumowaniu głównym i rozumowaniu przedstawionym tytułem subsydiarnym, że w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zatwierdzono metody przypisywania zysku prowadzące do zmniejszenia podlegającego opodatkowaniu zysku spółek ASI i AOE w Irlandii oraz do przysporzenia korzyści gospodarczej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

491 Z drugiej strony podniosła ona, że w zakresie, w jakim w art. 25 TCA 97 nie zdefiniowano żadnego obiektywnego kryterium dotyczącego podziału zysków pomiędzy różne części tej samej spółki niebędącej rezydentem, uprawnienia dyskrecjonalne, jakie przysługują irlandzkim organom podatkowym w zakresie stosowania tego przepisu, nie są oparte na obiektywnych kryteriach związanych z systemem podatkowym, co pociąga za sobą, w odniesieniu do zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, domniemanie ich selektywności. Ponadto Komisja zbadała jedenaście interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które zostały jej przekazane przez Irlandię, i stwierdziła występowanie w nich pewnych niespójności, na podstawie których uznała, że praktyka stosowana przez irlandzkie organy podatkowe w odniesieniu do tych interpretacji była dyskrecjonalna, ponieważ nie zastosowano żadnego spójnego kryterium dla celów ustalenia zysków, jakie – w zastosowaniu art. 25 TCA 97 – należy przypisać irlandzkim oddziałom tych niebędących rezydentami spółek.

492 Komisja doszła na tej podstawie do wniosku, że zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały wydane w zastosowaniu uprawnień dyskrecjonalnych przysługujących irlandzkim organom podatkowym w braku obiektywnych kryteriów związanych z systemem podatkowym i że w związku z tym te interpretacje należy uznać za przysparzające spółkom ASI i AOE selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

493 W odniesieniu do rozważań Komisji, po pierwsze, należy zaznaczyć, że ze względu na to, iż instytucja ta w swym rozumowaniu głównym i rozumowaniu przedstawionym tytułem subsydiarnym nie zdołała wykazać istnienia korzyści, nie może ona, jedynie w drodze swego ww. rozumowania przedstawionego tytułem alternatywnym, wykazać istnienia w niniejszym przypadku selektywnej korzyści. Nawet bowiem przy założeniu, że wykazano istnienie przysługujących organom podatkowych uprawnień dyskrecjonalnych, nie musi to oznaczać, że zostały one wykonane w sposób zmniejszający obciążenie podatkowe beneficjenta interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w porównaniu z ciężarem, jakie musiałby on normalnie ponieść.

494 Tak więc rozumowanie przedstawione przez Komisję tytułem alternatywnym nie wystarcza do ustalenia istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

495 Po drugie i w każdym wypadku Komisja nie zdołała wykazać, że władze irlandzkie skorzystały w niniejszym przypadku z szerokich uprawnień dyskrecjonalnych.

496 Należy bowiem przypomnieć orzecznictwo, zgodnie z którym w celu wykazania selektywnego charakteru korzyści podatkowej nie jest konieczne, aby właściwym organom krajowym przysługiwały uprawnienia dyskrecjonalne do przyznania korzyści. Jednakże istnienie takich uprawnień może umożliwić tym organom wspieranie niektórych przedsiębiorstw lub produkcji określonych dóbr ze szkodą dla pozostałych, w szczególności w przypadku, gdy właściwe organy dysponują uprawnieniami dyskrecjonalnymi obejmującymi określanie beneficjentów i warunków stosowania przyznanego środka na podstawie kryteriów niezwiązanych z systemem podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania, C-128/16 P, EU:C:2018:591, pkt 55).

497 Należy stwierdzić, że w motywie 381 zaskarżonej decyzji Komisja ograniczyła się do stwierdzenia, iż Irlandia nie przedstawiła żadnej innej obiektywnej normy dotyczącej przypisywania zysku przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem do celu stosowania art. 25 TCA 97. W tym samym motywie 381 sformułowała ona bezpośrednio wniosek, iż „oznaczałoby to, że swoboda decyzyjna irlandzkiego organu podatkowego w zakresie stosowania tego przepisu nie opiera się na obiektywnych kryteriach związanych z systemem podatkowym, co daje podstawy do domniemania istnienia selektywnej korzyści".

498 Jak zaś stwierdzono w pkt 238 i 239 powyżej, stosowanie art. 25 TCA 97 wymaga przeprowadzenia obiektywnej analizy okoliczności faktycznych, obejmującej, po pierwsze, określenie rodzajów działalności prowadzonych przez oddział, aktywa, które wykorzystuje on do wykonywania pełnionych funkcji, i związane z tym ryzyko, które biorą one na siebie, oraz po drugie, określenie wartości rynkowej tego rodzaju działalności. Taka analiza odpowiada w istocie tej zaproponowanej w zatwierdzonym podejściu OECD.

499 Komisja nie może zatem twierdzić, że stosowanie art. 25 TCA 97 przez irlandzkie organy podatkowe nie obejmuje wykorzystania żadnego spójnego kryterium w celu określenia zysków, jakie należy przypisać irlandzkim oddziałom spółek niebędących rezydentami.

500 Niewątpliwie prawdą jest, że w niniejszej sprawie zastosowanie przez irlandzkie organy podatkowe art. 25 TCA 97 w ramach zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie zostało wystarczająco udokumentowane. Jak bowiem stwierdzono w pkt 347 i 433 powyżej, informacje i dowody na poparcie takiego zastosowania miały bardzo zwięzły charakter. Ten brak udokumentowanej analizy stanowi niewątpliwie godne ubolewania uchybienie metodologiczne, do którego doszło w ramach zatwierdzonego w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego sposobu obliczania podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE. Jednakże takie uchybienie samo w sobie nie może świadczyć o tym, że te zakwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego były konsekwencją wykorzystania przez irlandzkie organy podatkowe przysługujących im szerokich uprawnień dyskrecjonalnych.

501 Po trzecie, jedenaście przeanalizowanych przez Komisję w motywach 385–395 zaskarżonej decyzji interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących przypisywania zysków irlandzkim oddziałom spółek niebędących rezydentami nie może dowodzić istnienia przysługujących irlandzkim organom podatkowym szerokich uprawnień dyskrecjonalnych, które prowadzą do uprzywilejowania będących ich beneficjentami spółek względem innych spółek, znajdujących się w porównywalnej sytuacji.

502 Jak wynika bowiem z motywów 385–395 zaskarżonej decyzji, każda z tych jedenastu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczy spółek, które prowadzą zupełnie różnego rodzaju działalność. Sama Komisja w motywie 88 zaskarżonej decyzji wskazała zaś, że przypisywanie zysków pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi zależy od pełnionych funkcji, podejmowanego ryzyka oraz aktywów wykorzystywanych przez poszczególne przedsiębiorstwa. Należy zatem stwierdzić, że sama okoliczność, iż w tych jedenastu interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zatwierdzone zostały różne metody przypisywania zysków, opiera się właśnie na fakcie, że sytuacje, w jakich znajdują się podatnicy, są odmienne. W związku z tym okoliczność, że przy przyjmowaniu tych interpretacji uwzględniono te różnego rodzaju sytuacje, w żaden sposób nie dowodzi przysługiwania irlandzkim organom podatkowym jakichkolwiek uprawnień dyskrecjonalnych.

503 Z powyższych rozważań wynika, że Komisja nie może oprzeć swego stwierdzenia istnienia w niniejszym przypadku selektywnej korzyści na części drugiej swojego rozumowania przedstawionego tytułem alternatywnym.

504 Należy zatem uwzględnić podniesione przez Irlandię oraz spółki ASI i AOE zarzuty oparte na okoliczności, że w ramach jej przedstawionego tytułem alternatywnym rozumowania Komisji nie udało się wykazać istnienia w niniejszym przypadku korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, bez konieczności badania podniesionych przez ASI i AOE zarzutów dotyczących naruszenia istotnych wymogów proceduralnych i naruszenia prawa do bycia wysłuchanym, podniesionych przez ASI i AOE w odniesieniu do oceny Komisji dokonanej w ramach tego rozumowania.

G. Wnioski w przedmiocie dokonanej przez Komisję oceny istnienia selektywnej korzyści

505 Biorąc pod uwagę wnioski zawarte w pkt 312, 481 i 504 powyżej, zgodnie z którymi należy uwzględnić zarzuty podniesione przez Irlandię, a także przez spółki ASI i AOE w odniesieniu do ocen dokonanych przez Komisję w ramach jej rozumowania głównego, a także rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym i alternatywnym, należy stwierdzić, że Komisja nie wykazała w niniejszym przypadku, iż poprzez przyjęcie zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego irlandzkie organy podatkowe przysporzyły spółkom ASI selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

506 W tym względzie należy przypomnieć, że chociaż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przytoczonym w pkt 100 powyżej Komisja może uznać środek podatkowy za pomoc państwa, to jednak muszą zostać spełnione przesłanki takiej kwalifikacji.

507 Ponieważ w niniejszej sprawie Komisji nie udało się wykazać w wymagany prawem sposób istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, należy stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji w jej całości, bez konieczności badania pozostałych podniesionych przez Irlandię oraz ASI i AOE zarzutów.

IV. W przedmiocie kosztów

508 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją jej własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez Irlandię w sprawie T-778/16 oraz przez spółki ASI i AOE, zgodnie z ich żądaniami.

509 Zgodnie z art. 138 ust. 1 regulaminu postępowania Irlandia w sprawie T-892/16, Wielkie Księstwo Luksemburga, Rzeczpospolita Polska i Urząd Nadzoru EFTA pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów

SĄD (siódma izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

1) **Sprawy T-778/16 i T-892/16 zostają połączone w celu wydania niniejszego wyroku.**

2) **Stwierdza się nieważność decyzji Komisji (UE) 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex2014/CP) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple.**

3) **Komisja pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Irlandię w sprawie T-778/16 oraz Apple Sales International i Apple Operations Europe.**

4) **Irlandia w sprawie T-892/16, Wielkie Księstwo Luksemburga, Rzeczpospolita Polska i Urząd Nadzoru EFTA pokrywają własne koszty.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 lipca 2020 r.

Podpisy

Spis treści

I. Okoliczności powstania sporu 2

A. Historia grupy Apple 2

1. W przedmiocie grupy Apple 2

2. W przedmiocie spółek ASI i AOE 3

a) Odnośnie do struktury spółki 3

b) Odnośnie do umowy o podziale kosztów 3

c) Odnośnie do umowy o świadczenie usług marketingowych 4

3. W przedmiocie oddziałów irlandzkich 4

B. Kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego („tax rulings") 4

1. W przedmiocie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. 5

a) Podstawa opodatkowania ACL, będącej poprzednikiem AOE 5

b) Podstawa opodatkowania ACAL, będącej poprzednikiem ASI 5

2. W przedmiocie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r. 6

C. Postępowanie administracyjne przed Komisją 6

D. Zaskarżona decyzja 7

1. Istnienie selektywnej korzyści 7

a) Ramy odniesienia 8

b) Zasada ceny rynkowej 8

c) Selektywna korzyść wynikająca z nieprzypisania oddziałom irlandzkim zysków wynikających z licencji na korzystanie z praw WI posiadanych przez ASI i AOE (rozumowanie główne) 8

d) Selektywna korzyść wynikająca z nieodpowiedniego wyboru metod przypisywania zysków irlandzkim oddziałom ASI i AOE (rozumowanie przedstawione tytułem subsydiarnym) .. 9

e) Selektywna korzyść wynikająca z odstępstwa od ram odniesienia, nawet przy założeniu, że została ona ustanowiona wyłącznie w art. 25 TCA 97, w drodze zakwestionowanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które nie są zgodne z zasadą ceny rynkowej (rozumowanie przedstawione tytułem alternatywnym) 10

f) Wniosek w przedmiocie selektywnej korzyści 10

2. Niezgodność, bezprawność i odzyskanie pomocy 10

3. Sentencja decyzji 11

II. Postępowanie i żądania stron 12

A. W sprawie T-778/16 12

1. Skład orzekający i rozpoznanie w pierwszej kolejności 12

2. Interwencje 12

3. Wnioski o zachowanie poufności 12

4. Żądania stron 13

B. W sprawie T-892/16 13

1. Skład orzekający, rozpoznanie w pierwszej kolejności i połączenie 13

2. Interwencje 14

3. Wnioski o zachowanie poufności 14

4. Żądania stron 14

C. Połączenie spraw i ustny etap postępowania 15

III. Co do prawa 16

A. Połączenie spraw T-306/15 i T-484/16 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie 16

B. Podniesione zarzuty i struktura analizy niniejszych skarg 16

C. Zarzuty dotyczące przekroczenia przez Komisję jej uprawnień i dopuszczenia się przez nią ingerencji w uprawnienia przysługujące państwom członkowskim, w szczególności ze względu na naruszenie zasady autonomii podatkowej (zarzut ósmy w sprawie T-778/16 i zarzut czternasty w sprawie T-892/16) 17

D. Zarzuty dotyczące błędów popełnionych w ramach głównego rozumowania Komisji 20

1. Przeprowadzenie łącznego badania kryteriów korzyści i selektywności (częściowo zarzut drugi w sprawie T-778/16) 21

2. Określenie ram odniesienia i oceny dotyczące normalnego opodatkowania na mocy prawa irlandzkiego (częściowo zarzuty pierwszy i drugi w sprawie T-778/16 oraz zarzuty pierwszy, drugi i piąty w sprawie T-892/16) 22

a) Ramy odniesienia 22

b) Ocena Komisji dotycząca normalnego opodatkowania zysków na mocy irlandzkiego prawa podatkowego 26

1) Zastosowanie art. 25 TCA 97 (częściowo drugi zarzut w sprawie T-778/16 i częściowo zarzut pierwszy w sprawie T-892/16) 26

2) Zasada ceny rynkowej (częściowo zarzuty pierwszy i trzeci w sprawie T-778/16 oraz częściowo zarzuty pierwszy i drugi w sprawie T-892/16) 29

i) Możliwość oparcia się przez Komisję na zasadzie ceny rynkowej w celu sprawdzenia istnienia selektywnej korzyści 29

ii) Kwestia tego, czy Komisja w ramach swojego rozumowania głównego właściwie zastosowała zasadę ceny rynkowej 34

3) Zatwierdzone podejście OECD (częściowo zarzuty drugi i czwarty w sprawie T-778/16 oraz zarzut piąty w sprawie T-892/16) 35

i) Możliwość oparcia się przez Komisję na zatwierdzonym podejściu OECD 35

ii) Kwestia tego, czy Komisja w ramach swojego głównego rozumowania prawidłowo zastosowała zatwierdzone podejście OECD 36

4) Wnioski w przedmiocie określenia ram odniesienia i ocen dotyczących normalnego opodatkowania na podstawie prawa irlandzkiego 37

3. Ocena Komisji dotycząca działalności w ramach grupy Apple (zarzut pierwszy w sprawie T-778/16 oraz zarzuty trzeci i czwarty w sprawie T-892/16) 37

a) Działalność irlandzkiego oddziału ASI 38

b) Działalność irlandzkiego oddziału AOE 43

c) Działalność prowadzona poza oddziałami ASI i AOE 44

1) Podejmowanie strategicznych decyzji w ramach grupy Apple 44

2) Podejmowanie decyzji przez ASI i AOE 45

d) Wnioski dotyczące działalności w ramach grupy Apple 46

4. Wniosek w przedmiocie przeprowadzonej przez Komisję w ramach jej rozumowania głównego oceny dotyczącej istnienia selektywnej korzyści 46

E. Zarzuty podważające ocenę dokonaną przez Komisję w ramach rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym (zarzut czwarty w sprawie T-778/16 i zarzut ósmy w sprawie T-892/16) .. 47

1. Dokonana w świetle MMTN ocena metod przypisywania zysków zatwierdzonych w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego 48

2. W przedmiocie wyboru irlandzkich oddziałów ASI i AOE jako „weryfikowanej strony" przy stosowaniu metod przypisywania zysków 49

3. Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków 52

a) Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków irlandzkiego oddziału ASI 52

1) Odpowiedni wskaźnik poziomu zysków 53

2) Ryzyko związane z wielkością obrotu 55

3) Ryzyko związane z gwarancjami dotyczącymi produktów 57

4) Ryzyka związane z działalnością wykonawcach będącymi osobami trzecimi 58

b) Wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków irlandzkiego oddziału AOE 59

c) Wnioski w przedmiocie wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków . 59

4. Zaakceptowane w zakwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego poziomy zwrotu 60

a) Wynagrodzenie irlandzkich oddziałów ASI i AOE zatwierdzone w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. 62

b) Wynagrodzenie irlandzkich oddziałów ASI i AOE zatwierdzone w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r. 64

1) Wybór spółek wykorzystanych w analizach porównywalności 65

2) Analiza porównywalności dokonana przez Komisję 67

5. Wnioski w przedmiocie oceny dokonanej przez Komisję w ramach jej rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym 69

F. Zarzuty podważające ocenę dokonaną przez Komisję w ramach rozumowania przedstawionego tytułem alternatywnym (zarzut piąty w sprawie T-778/16 i zarzut dziewiąty w sprawie T-892/16) 69

1. Część pierwsza rozumowania przedstawionego przez Komisję tytułem alternatywnym 69

2. Część druga rozumowania przedstawionego przez Komisję tytułem alternatywnym 70

G. Wnioski w przedmiocie dokonanej przez Komisję oceny istnienia selektywnej korzyści 72

IV. W przedmiocie kosztów 72