Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (siedma rozšírená komora)

z 15. júla 2020*

„Štátna pomoc – Pomoc poskytnutá Írskom – Rozhodnutie, ktorým sa pomoc vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom a protiprávnu a nariaďuje sa jej vymáhanie – Záväzné daňové stanoviská (tax rulings) – Selektívne daňové výhody – Princíp nezávislého vzťahu“

Vo veciach T-778/16 a T-892/16,

Írsko, v zastúpení: K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman a B. Doherty, barristers,

žalobca vo veci T-778/16,

ktorého v konaní podporuje:

Luxemburské veľkovojvodstvo, v zastúpení: T. Uri, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci D. Waelbroeck a S. Naudin, avocats,

vedľajší účastník konania vo veci T-778/16,

Apple Sales International, so sídlom v Corku (Írsko),

Apple Operations Europe, so sídlom v Corku,

v zastúpení: A. von Bonin, E. van der Stok, avocats, D. Beard, QC, A. Bates, L. Osepciu a J. Bourke, barristers,

žalobkyne vo veci T-892/16,

ktoré v konaní podporuje:

Írsko, v zastúpení: K. Duggan, J. Quaney, M. Browne, A. Joyce, za právnej pomoci P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly, a B. Doherty,

vedľajší účastník konania vo veci T-892/16,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: P.-J. Loewenthal a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

* Jazyk konania: angličtina.

ktorú v konaní podporuje:

Poľská republika, v zastúpení: B. Majczyna, M. Rzotkiewicz a A. Kramarczyk-Szaładzińska, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania vo veci T-778/16,

a

Dozorný orgán EZVO, v zastúpení: C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski a C. Simpson, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania vo veci T-892/16,

ktorých predmetom sú návrhy podané na základe článku 263 ZFEÚ na zrušenie rozhodnutia Komisie (EÚ) 2017/1283 z 30. augusta 2016 o štátnej pomoci SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ktorú poskytlo Írsko spoločnosti Apple (Ú. v. EÚ L 187, 2017, s. 1),

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma rozšírená komora),

v zložení: predseda komory M. Van der Woude, sudcovia V. Tomljenović (spravodajkyňa), A. Marcoulli, J. Passer a A. Kornezov,

tajomník: S. Spyropoulos, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. a 18. septembra 2019,

vyhlásil tento

Rozsudok

I. Okolnosti predchádzajúce sporu

A. O histórii skupiny Apple

1. O skupine Apple

1 Skupinu Apple, založenú v roku 1976 a usadenú v Cupertine v Kalifornii (Spojené štáty), tvorí spoločnosť Apple Inc. a všetky spoločnosti, ktoré Apple Inc. ovláda (ďalej spolu len „skupina Apple“). Skupina Apple vyvíja, vyrába a uvádza na trh najmä mobilné a multimediálne komunikačné zariadenia, osobné počítače, ako aj prenosné digitálne hudobné prehrávače a predáva softvér, iné služby, sieťové riešenia, ako aj digitálny obsah a aplikácie tretích strán. Skupina Apple predáva svoje produkty a služby spotrebiteľom, podnikom a verejným orgánom po celom svete prostredníctvom svojich maloobchodných predajní, online obchodov a svojej služby priameho predaja, ako aj prostredníctvom externých prevádzkovateľov mobilných sietí, veľkoobchodníkov, maloobchodníkov a distribútorov. Globálne podnikanie skupiny Apple je postavené na kľúčových funkčných oblastiach, ktoré sú centrálne spravované a riadené zo Spojených štátov členmi predstavenstva usadenými v Cupertine.

2 Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2017/1283 z 30. augusta 2016 o štátnej pomoci SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ktorú poskytlo Írsko spoločnosti Apple (Ú. v. EÚ L 187, 2017, s. 1, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), sa týka dvoch záväzných daňových stanovísk prijatých írskymi daňovými orgánmi voči dvom spoločnostiam patriacim do skupiny Apple.

2. O spoločnostiach ASI a AOE

a) O podnikovej štruktúre

3 V skupine Apple je spoločnosť Apple Operations International 100 % dcérskou spoločnosťou spoločnosti Apple Inc. Spoločnosť Apple Operations International je 100 % vlastníkom dcérskej spoločnosti Apple Operations Europe (AOE), ktorá je zase 100 % vlastníkom dcérskej spoločnosti Apple Sales International (ASI). Spoločnosti ASI a AOE sú obe založené podľa írskeho práva, ale nie sú v Írsku daňovými rezidentmi.

4 Ako sa uvádza v odôvodneniach 113 až 115 napadnutého rozhodnutia, veľkú časť členov predstavenstiev spoločností AOE a ASI tvorili členovia predstavenstva zamestnaní spoločnosťou Apple Inc. a usadení v Cupertine. V odôvodnení 115 (tabuľky 4 a 5) uvedeného rozhodnutia sú prevzaté výňatky z rozhodnutí a zápisníc z valných zhromaždení a zasadaní predstavenstiev spoločností ASI a AOE. Rozhodnutia predstavenstiev sa bežne týkali najmä výplaty dividend, schválenia správy členov predstavenstva, vymenovania a odstúpenia členov predstavenstva. Príležitostne sa tieto rozhodnutia týkali založenia dcérskych spoločností a udelenia plnomocenstiev oprávňujúcich niektorých členov predstavenstva na vykonávanie činností v rôznych oblastiach, akými sú napríklad správa bankových účtov, vzťahy s vládami a verejnými orgánmi, audity, poistenie, nájom, nákup a predaj aktív, prijímanie dodávok tovaru a obchodné zmluvy.

b) O dohode o rozdelení nákladov

5 Spoločnosť Apple Inc. na jednej strane a spoločnosti ASI a AOE na druhej strane boli viazané dohodou o rozdelení nákladov (ďalej len „dohoda o rozdelení nákladov“). Rozdelené náklady sa týkali najmä výskumu a vývoja (R&D) technológií obsiahnutých v produktoch skupiny Apple. Dohoda o rozdelení nákladov bola pôvodne podpísaná v decembri 1980. Účastníkmi tejto dohody boli spoločnosti Apple Inc. (v tom čase Apple Computer Inc.) a AOE [v tom čase Apple Computer Ltd (ACL)]. V roku 1999 sa účastníkom tejto dohody stala spoločnosť ASI (v tom čase Apple Computer International). Počas obdobia relevantného pre preskúmanie napadnutého rozhodnutia boli urobené rôzne zmeny dohody o rozdelení nákladov, ktoré mali najmä zohľadniť zmeny príslušnej právnej úpravy.

6 Podľa tejto dohody na jednej strane účastníci súhlasili s rozdelením nákladov a rizík spojených s výskumom a vývojom nehmotného majetku v nadväznosti na vývoj produktov a služieb skupiny Apple. Na druhej strane sa účastníci dohodli na tom, že Apple Inc. zostane oficiálnym vlastníkom nehmotného majetku, ktorého sa týkajú delené náklady, vrátane práv vyplývajúcich z duševného vlastníctva (ďalej len „DV“) skupiny Apple. Navyše Apple Inc. udelila spoločnostiam ASI a AOE bezodplatnú licenciu, ktorá im okrem iného umožňuje vyrábať a predávať dotknuté produkty na území, ktoré im bolo pridelené, a to na území celého sveta s výnimkou amerického kontinentu. Účastníci dohody boli okrem toho povinní niesť riziká vyplývajúce z tejto dohody, pričom hlavným rizikom bola povinnosť platiť náklady na vývoj práv vyplývajúcich z duševného vlastníctva skupiny Apple.

c) O dohode o marketingových službách

7 V roku 2008 uzavrela spoločnosť ASI so spoločnosťou Apple Inc. zmluvu o marketingových službách, v ktorej sa Apple Inc. zaviazala poskytovať spoločnosti ASI marketingové služby, najmä vrátane tvorby, vývoja a realizácie marketingových stratégií, programov a reklamných kampaní. Spoločnosť ASI sa zaviazala platiť spoločnosti Apple Inc. ako odmenu za tieto služby poplatok zodpovedajúci percentu „primeraných nákladov“, ktoré vynaložila Apple Inc. na tieto služby, zvýšený o ziskovú prirážku.

3. O írskych pobočkách

8 Spoločnosti ASI a AOE zriadili v Írsku pobočky (označené v angličtine výrazom „branches“). Spoločnosť AOE mala pobočku aj v Singapure, ktorá ukončila činnosť v roku 2009.

9 Írska pobočka spoločnosti ASI zodpovedá najmä za realizáciu činností nákupu, predaja a distribúcie spojených s predajom produktov s ochrannou známkou Apple spriazneným osobám a externým zákazníkom v regióne zahŕňajúcom Európu, Stredný východ, Indiu a Afriku (EMEIA), ako aj v ázijsko-tichomorskom regióne (APAC). Kľúčové funkcie vykonávané v tejto pobočke zahŕňajú nákup hotových produktov s ochrannou známkou Apple od externých a spriaznených výrobcov, distribučné činnosti spojené s predajom produktov spriazneným osobám v regiónoch EMEIA a APAC, ako aj predaj produktov externým zákazníkom v regióne EMEIA, online predaj, logistické operácie a podpora po predaji. Európska komisia skonštatovala (odôvodnenie 55 napadnutého rozhodnutia), že mnohé činnosti spojené s distribúciou do regiónu EMEIA vykonávajú spriaznené osoby na základe zmlúv o poskytnutí služieb.

10 Írska pobočka spoločnosti AOE zodpovedá v Írsku za výrobu a montáž špecializovanej rady počítačových produktov, akými sú napríklad stolné počítače iMac, prenosné počítače MacBook a iné počítačové príslušenstvo, ktoré dodáva spriazneným osobám v regióne EMEIA. Kľúčové funkcie vykonávané v tejto pobočke zahŕňajú plánovanie a programovanie výroby, procesné inžinierstvo, výrobu a prevádzku, zabezpečenie a kontrolu kvality a realizáciu renovácií.

B. O napadnutých záväzných daňových stanoviskách

11 Írske daňové orgány prijali záväzné daňové rozhodnutia nazývané „daňové stanoviská“ voči niektorým daňovníkom, ktorí o to požiadali. V listoch z 29. januára 1991 a 23. mája 2007 (ďalej spolu len „napadnuté záväzné daňové stanoviská“) írske daňové orgány vyslovili svoj súhlas s návrhmi predloženými zástupcami skupiny Apple, ktoré sa týkali zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE v Írsku. Tieto stanoviská sú opísané v odôvodneniach 59 až 62 napadnutého rozhodnutia.

1. O záväznom daňovom stanovisku z roku 1991

a) O základe dane spoločnosti ACL, predchodcu spoločnosti AOE

12 V liste z 12. októbra 1990 zaslanom írskym daňovým orgánom daňoví poradcovia skupiny Apple opísali činnosti spoločnosti ACL v Írsku tak, že uviedli funkcie, ktoré vykonávala írska pobočka tejto spoločnosti usadená v meste Cork (Írsko). Okrem toho spresnili, že pobočka bola vlastníkom aktív súvisiacich s výrobnými činnosťami, ale že spoločnosť AOE si ponechávala vlastníctvo použitých materiálov, nedokončených aj hotových produktov.

13 V nadväznosti na list zástupcov skupiny Apple írskym daňovým orgánom zo 16. januára 1991 a ich odpoveď z 24. januára 1991 tieto orgány v liste z 29. januára 1991 potvrdili podmienky navrhnuté skupinou Apple tak, ako sú opísané nižšie. Podľa týchto podmienok, potvrdených írskymi daňovými orgánmi, sa teda zdaniteľný zisk spoločnosti ACL v Írsku, pripadajúci na príjmy jej írskej pobočky, vypočítal na základe týchto skutočností:

– 65 % prevádzkových nákladov tejto pobočky až do výšky ročnej sumy [*dôverné*] [1] a 20 % jej prevádzkových nákladov nad sumu [*dôverné*],

– ak by bol celkový zisk írskej pobočky spoločnosti ACL nižší ako hodnota vyplývajúca z tohto vzorca, na určenie čistého zisku pobočky by sa použila táto nižšia hodnota,

– prevádzkové náklady, ktoré sa mali zohľadniť pri tomto výpočte, zahŕňali všetky prevádzkové náklady s výnimkou materiálu určeného na ďalší predaj a časti nákladov na nehmotný majetok fakturovaných spoločnosťami pridruženými k skupine Apple,

– bolo možné požiadať o odpočítanie investičných výdavkov pod podmienkou, že neprekročili [*dôverné*] odpisov zaúčtovaných na príslušných účtoch.

b) O základe dane spoločnosti ACAL, predchodcu spoločnosti ASI

14 Listom z 2. januára 1991 daňoví poradcovia skupiny Apple informovali írske daňové orgány o existencii novej spoločnosti, a to spoločnosti Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), ktorej pobočka v Írsku podľa opisu zodpovedala za nákup produktov určených na vývoz od írskych výrobcov.

15 Zástupcovia skupiny Apple zaslali 16. januára 1991 írskym daňovým orgánom list, v ktorom zhrnuli podmienky dohody, ktorá bola uzavretá na stretnutí medzi zástupcami tejto skupiny a uvedenými orgánmi 3. januára 1991 a týkala sa zdaniteľného zisku spoločnosti ACAL. Podľa tohto listu sa výpočet zisku pobočky mal zakladať na ziskovej prirážke vo výške 12,5 % prevádzkových nákladov (s vylúčením materiálu určeného na ďalší predaj).

16 Listom z 29. januára 1991 írske daňové orgány potvrdili podmienky dohody tak, ako boli formulované v liste zo 16. januára 1991.

2. O záväznom daňovom stanovisku z roku 2007

17 V liste zo 16. mája 2007 zaslanom írskym daňovým orgánom daňoví poradcovia skupiny Apple zhrnuli svoj návrh na revíziu metódy určenia daňového základu írskych pobočiek spoločností ASI a AOE.

18 V prípade írskej pobočky spoločnosti ASI (ktorá bola nástupcom spoločnosti Apple Computer International, ktorá bola zase nástupcom spoločnosti ACAL) sa navrhlo, aby zdaniteľný zisk, ktorý sa jej pripočíta, zodpovedal [*dôverné*] jej prevádzkových nákladov s vylúčením takých nákladov, akými sú sumy fakturované pridruženými spoločnosťami v rámci skupiny Apple a nákladov na materiál.

19 V prípade írskej pobočky spoločnosti AOE mal zdaniteľný zisk zodpovedať súčtu jednak sumy zodpovedajúcej [*dôverné*] prevádzkových nákladov pobočky s vylúčením takých nákladov, akými sú sumy fakturované pridruženými spoločnosťami v rámci skupiny Apple a náklady na materiál, a jednak sumy zodpovedajúcej výnosu z duševného vlastníctva k technológiám výrobného procesu vyvinutým touto pobočkou, teda [*dôverné*] obratu uvedenej pobočky. Bolo povolené odpočítanie „bežným spôsobom vypočítaných a povolených“ investičných výdavkov na vybavenie a budovy.

1 Skryté dôverné informácie.

20 Bolo navrhnuté, aby podmienky budúcej dohody nadobudli účinnosť od 1. októbra 2007 pre obe pobočky, aby sa uplatňovali počas obdobia piatich rokov v prípade, ak sa nezmenia okolnosti, a aby boli následne každoročne obnovované. Bolo tiež uvedené, že dohoda sa môže uplatňovať na nové subjekty, ktoré môžu byť založené alebo vzniknúť transformáciou v rámci skupiny Apple, pokiaľ ich činnosti zodpovedajú činnostiam vykonávaným spoločnosťou AOE, teda výrobe v Írsku, a spoločnosťou ASI, teda činnostiam nesúvisiacim s výrobou, ako je predaj a služby vo všeobecnosti.

21 Listom z 23. mája 2007 írske daňové orgány potvrdili svoj súhlas so všetkými návrhmi obsiahnutými v liste zo 16. mája 2007. Táto dohoda sa uplatňovala až do účtovného obdobia roku 2014.

C. O správnom konaní vedenom Komisiou

22 Listom z 12. júna 2013 Komisia požiadala Írsko, aby jej poskytlo informácie o praxi záväzných daňových stanovísk na svojom území, predovšetkým o záväzných daňových stanoviskách, ktoré boli vydané niektorým spoločnostiam skupiny Apple vrátane spoločností ASI a AOE.

23 Rozhodnutím z 11. júna 2014 Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania upravené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) v súvislosti s napadnutými záväznými daňovými stanoviskami, ktoré prijali írske daňové orgány a ktoré sa týkali zdaniteľného zisku pripočítaného írskym pobočkám spoločností ASI a AOE, a to z dôvodu, že tieto stanoviská mohli predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Podľa Komisie napadnuté záväzné daňové stanoviská mohli zabezpečiť výhodu podnikom, ktorým boli vydané, ak by tieto podniky uzavreli dohodu o transferových cenách, ktorá by sa odchyľovala od podmienok, ktoré by boli stanovené medzi nezávislými subjektmi na trhu (princíp nezávislého vzťahu). Toto rozhodnutie bolo uverejnené v úradom vestníku 17. októbra 2014.

24 Listami z 5. septembra a zo 17. novembra 2014 predložili Írsko a Apple Inc. svoje pripomienky k rozhodnutiu o začatí konania.

25 Počas konania vo veci formálneho zisťovania došlo medzi Komisiou, írskymi daňovými orgánmi a spoločnosťou Apple Inc. k viacerým výmenám názorov a stretnutiam (odôvodnenia 11 až 38 napadnutého rozhodnutia). Okrem toho Apple Inc. a Írsko predložili dve *ad hoc* správy o pripočítaní ziskov írskym pobočkám spoločností ASI a AOE, ktoré vypracovali ich daňoví poradcovia.

D. O napadnutom rozhodnutí

26 Komisia 30. augusta 2016 prijala napadnuté rozhodnutie. Po opísaní právneho a skutkového rámca (časť 2) a správneho konania (časti 3 až 7) sa Komisia zamerala na analýzu existencie pomoci (časť 8).

27 Po prvé Komisia zdôraznila, že napadnuté záväzné daňové stanoviská boli vydané írskou daňovou správou, a teda boli pripísateľné štátu. V rozsahu, v akom mali tieto stanoviská za následok zníženie dane, ktorú mali platiť spoločnosti ASI a AOE, sa Írsko vzdalo daňových príjmov, čo viedlo k strate štátnych prostriedkov (odôvodnenie 221 napadnutého rozhodnutia).

28 Po druhé, keďže spoločnosti ASI a AOE boli súčasťou skupiny Apple, vykonávajúcej činnosť vo všetkých členských štátoch, napadnuté záväzné daňové stanoviská mohli z tohto dôvodu ovplyvniť obchod v rámci Európskej únie (odôvodnenie 222 napadnutého rozhodnutia).

29 Po tretie v rozsahu, v akom mali napadnuté záväzné daňové stanoviská za následok zníženie daňového základu spoločností ASI a AOE na účely určenia dane z príjmov právnických osôb v Írsku, zabezpečovali týmto dvom spoločnostiam výhodu (odôvodnenie 223 napadnutého rozhodnutia).

30 Keďže napadnuté záväzné daňové stanoviská boli vydané iba pre spoločnosti ASI a AOE, bolo podľa Komisie možné predpokladať, že majú selektívnu povahu. Pre úplnosť však Komisia tvrdila, že napadnuté záväzné daňové stanoviská sa odchyľovali od referenčného rámca, teda od systému všeobecných pravidiel zdaňovania právnických osôb v Írsku (odôvodnenie 224 napadnutého rozhodnutia).

31 Po štvrté, ak by sa ukázalo, že napadnuté záväzné daňové stanoviská mali za následok zníženie dane, ktorú mali platiť spoločnosti ASI a AOE, mohli by posilniť súťažné postavenie týchto dvoch spoločností, a teda narušiť hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením (odôvodnenie 222 napadnutého rozhodnutia).

1. O existencii selektívnej výhody

32 V časti 8.2 napadnutého rozhodnutia Komisia vykonala trojkrokovú analýzu vyplývajúcu z judikatúry, aby preukázala, že v prejednávanej veci bola poskytnutá selektívna výhoda. Najprv teda Komisia identifikovala referenčný rámec a odôvodnila uplatnenie princípu nezávislého vzťahu v prejednávanej veci. Komisia potom preskúmala existenciu selektívnej výhody vyplývajúcej z odchýlenia sa od referenčného rámca. Na základe hlavnej, subsidiárnej a alternatívnej úvahy sa Komisia v podstate domnievala, že napadnuté záväzné daňové stanoviská umožňovali spoločnostiam ASI a AOE znížiť daň, ktorú boli povinné platiť v Írsku počas obdobia ich účinnosti, teda v rokoch 1991 až 2014 (ďalej len „rozhodné obdobie“), čo predstavovalo výhodu vo vzťahu k iným spoločnostiam nachádzajúcim sa v porovnateľnej situácii. Napokon Komisia skonštatovala, že ani Írsko ani Apple Inc. neuviedli žiadne tvrdenia na odôvodnenie tejto selektívnej výhody.

a) O referenčnom rámci

33 V odôvodneniach 227 až 243 napadnutého rozhodnutia sa Komisia domnievala, že referenčný rámec bol tvorený systémom všeobecných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku, ktorého cieľom bolo zdaniť príjmy všetkých právnických osôb podliehajúcich zdaneniu v Írsku. Vzhľadom na tento cieľ sa Komisia domnievala, že integrované spoločnosti a nezávislé spoločnosti sa nachádzali v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii. Článok 25 Taxes Consolidation Act (konsolidovaný daňový zákon) z roku 1997 (ďalej len „TCA 97“), ktorý upravuje zdanenie príjmov nerezidentských spoločností z podnikania dosiahnutých priamo alebo nepriamo prostredníctvom pobočky vykonávajúcej činnosť v Írsku, sa preto musel považovať za neoddeliteľnú súčasť referenčného rámca a nie za samostatný referenčný rámec.

b) O princípe nezávislého vzťahu

34 V odôvodneniach 244 až 263 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že podľa článku 25 TCA 97 a vzhľadom na jeho účel sa toto ustanovenie malo uplatňovať v spojení s metódou rozdelenia ziskov. Komisia v tejto súvislosti zdôraznila, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ vyžaduje, aby sa metóda rozdelenia ziskov zakladala na princípe nezávislého vzťahu bez ohľadu na to, či dotknutý členský štát inkorporoval túto zásadu do svojho vnútroštátneho právneho systému. Komisia založila túto úvahu na dvoch predpokladoch. Na jednej strane pripomenula, že každé daňové opatrenie prijaté členským štátom musí rešpektovať pravidlá štátnej pomoci. Na druhej strane tvrdila, že z rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), vyplýva, že znížením daňového základu vyplývajúcim z daňového opatrenia, ktoré daňovníkovi umožňuje uplatňovať pri vnútroskupinových transakciách transferové ceny odlišné od cien, ktoré by sa uplatňovali v podmienkach slobodnej hospodárskej súťaže, sa tomuto daňovníkovi poskytuje selektívna výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

35 Komisia tak na základe rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), tvrdila, že princíp nezávislého vzťahu predstavuje referenčné kritérium na určenie, či integrovaná spoločnosť získala selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ v dôsledku daňového opatrenia, ktoré určovalo jej transferové ceny, a teda aj základ dane. Tento princíp má podľa Komisie zaručiť, aby sa na daňové účely zaobchádzalo s transakciami vo vnútri skupiny rovnako ako s transakciami medzi nezávislými neintegrovanými spoločnosťami, a tak zabrániť rozdielnemu zaobchádzaniu so spoločnosťami, ktoré sa nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ tohto systému, ktorým je zdaniť príjem všetkých právnických osôb patriacich do jeho daňovej pôsobnosti.

36 K zásadám vypracovaným v rámci Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) Komisia uviedla, že sú iba užitočnými usmerneniami pre daňové orgány s cieľom zabezpečiť, aby metódy rozdelenia ziskov a určovania transferových cien viedli k výsledkom, ktoré sú v súlade s podmienkami trhu.

c) O selektívnej výhode vyplývajúcej z toho, že írskym pobočkám neboli pripočítané príjmy z licencií na predmety duševného vlastníctva, ktorých držiteľom sú spoločnosti ASI a AOE (hlavná úvaha)

37 V odôvodneniach 265 až 321 napadnutého rozhodnutia Komisia vo svojej hlavnej úvahe tvrdila, že skutočnosť, že írske daňové orgány v napadnutých záväzných daňových stanoviskách akceptovali predpoklad, podľa ktorého mali byť licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľom sú spoločnosti ASI a AOE, priradené mimo Írska, viedla k tomu, že ročné zdaniteľné zisky týchto spoločností v Írsku sa odlišovali od spoľahlivého odhadu trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

38 Komisia sa v podstate domnievala, že licencie na predmety duševného vlastníctva, ktorých držiteľom sú spoločnosti ASI a AOE na účely nákupu, výroby, predaja a distribúcie produktov skupiny Apple mimo amerického kontinentu, značne prispeli k príjmom týchto dvoch spoločností.

39 Komisia tak vytýkala írskym orgánom, že nesprávne priradili aktíva, funkcie a riziká ústrediam spoločností ASI a AOE, hoci tieto ústredia fyzicky neexistovali a nemali žiadnych zamestnancov. Konkrétnejšie, pokiaľ ide o funkcie súvisiace s licenciami na predmety duševného vlastníctva, Komisia tvrdila, že tieto funkcie nebolo možné vykonávať iba prostredníctvom predstavenstiev spoločností ASI a AOE bez zamestnancov, čo je preukázané tým, že zápisnice zo zasadaní predstavenstiev predložené Komisii neobsahovali žiadne odkazy na diskusie a rozhodnutia v tejto súvislosti. Keďže teda podľa Komisie ústredia spoločností ASI a AOE nemohli riadiť ani spravovať licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, týmto ústrediam nemali byť v kontexte nezávislého vzťahu pripočítané príjmy z využívania týchto licencií. Tieto príjmy preto mali byť pripočítané pobočkám spoločností ASI a AOE, ktoré jediné boli schopné skutočne vykonávať funkcie súvisiace s duševným vlastníctvom skupiny Apple a ktoré boli kľúčové pre podnikateľskú činnosť spoločností ASI a AOE.

40 Írske daňové orgány teda tým, že nepripočítali pobočkám spoločností ASI a AOE príjmy z duševného vlastníctva skupiny Apple, čo predstavuje spôsob, ktorý je v rozpore s princípom nezávislého vzťahu, zabezpečili spoločnostiam ASI a AOE výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ vo forme zníženia ich ročných zdaniteľných ziskov. Podľa Komisie bola táto výhoda selektívna, pretože mala za následok zníženie daňového zaťaženia spoločností ASI a AOE v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk odrážal ceny dohodnuté na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

d) O selektívnej výhode vyplývajúcej z nevhodného výberu metód pripočítania ziskov írskym pobočkám spoločností ASI a AOE (subsidiárna úvaha)

41 V odôvodneniach 325 až 360 napadnutého rozhodnutia Komisia subsidiárne tvrdila, že aj keby írske daňové orgány dôvodne akceptovali predpoklad, podľa ktorého mali byť licencie na predmety duševného vlastníctva, ktorých držiteľom boli spoločnosti ASI a AOE, priradené mimo Írska, metódy rozdelenia ziskov schválené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách by mali napriek tomu za následok, že ročný zdaniteľný príjem spoločností ASI a AOE v Írsku sa odlišoval od spoľahlivého odhadu trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Podľa Komisie sa totiž tieto metódy zakladali na nevhodných metodologických rozhodnutiach, čo viedlo k zníženiu dane, ktorú mali zaplatiť spoločnosti ASI a AOE v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný príjem podľa týchto pravidiel bol určený na základe cien dohodnutých na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Napadnuté záväzné daňové stanoviská teda tým, že schválili tieto metódy, zabezpečili podľa Komisie spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

e) O selektívnej výhode vyplývajúcej z toho, že napadnuté záväzné daňové stanoviská, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, sa odchýlili od referenčného rámca aj za predpokladu, že tento rámec je tvorený iba článkom 25 TCA 97 (alternatívna úvaha)

42 V odôvodneniach 369 až 403 napadnutého rozhodnutia Komisia alternatívne tvrdila, že aj keby bol referenčný rámec tvorený iba článkom 25 TCA 97, napadnuté záväzné daňové stanoviská zabezpečovali spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu vo forme zníženia ich daňového základu v Írsku. Na jednej strane Komisia tvrdila, že uplatňovanie článku 25 TCA 97 v Írsku sa zakladá na princípe nezávislého vzťahu. V prejednávanej veci však Komisia preukázala, že napadnuté záväzné daňové stanoviská sa odchyľovali od spoľahlivého odhadu trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu, čo zabezpečilo spoločnostiam ASI a AOE hospodársku výhodu. Na druhej strane Komisia tvrdila, že aj keby sa uplatňovanie článku 25 TCA 97 nezakladalo na princípe nezávislého vzťahu, bolo v každom prípade potrebné dospieť k záveru, že írske daňové orgány prijali napadnuté záväzné daňové stanoviská arbitrárne a bez objektívnych kritérií súvisiacich s írskym daňovým systémom a že z tohto dôvodu zabezpečovali tieto stanoviská spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu.

f) Záver k selektívnej výhode

43 Komisia dospela k záveru, že napadnuté záväzné daňové stanoviská mali za následok zníženie zaťaženia, ktoré by obvykle museli znášať spoločnosti ASI a AOE v rámci svojej bežnej činnosti, a že preto bolo potrebné domnievať sa, že tieto stanoviská poskytli týmto dvom spoločnostiam prevádzkovú pomoc. Komisia však tvrdila, že z dôvodu, že spoločnosti ASI a AOE boli súčasťou nadnárodnej skupiny Apple a že túto skupinu bolo potrebné považovať za jednu hospodársku jednotku v zmysle judikatúry, získala táto skupina ako celok štátnu pomoc, ktorú poskytlo Írsko prostredníctvom napadnutých záväzných daňových stanovísk (časť 8.3 napadnutého rozhodnutia).

2. O nezlučiteľnosti, protiprávnosti a vymáhaní pomoci

44 Komisia uviedla, že tieto opatrenia pomoci boli nezlučiteľné s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 písm. c) ZFEÚ a že z dôvodu, že neboli vopred oznámené, predstavovali protiprávnu pomoc poskytnutú v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ (časti 8.5 a 9 napadnutého rozhodnutia).

45 Komisia na záver (časť 11 napadnutého rozhodnutia) uviedla, že Írsko je povinné vymáhať pomoc poskytnutú prostredníctvom napadnutých záväzných daňových stanovísk za obdobie od 12. júna 2003 do 27. septembra 2014. Spresnila, že vymáhanú sumu treba vypočítať na základe porovnania medzi skutočne zaplatenou daňou a daňou, ktorá by mala byť zaplatená, ak by neboli vydané stanoviská a uplatnila by sa všeobecná úprava zdanenia.

46 K tvrdeniam týkajúcim sa porušenia procesných práv Írska a spoločnosti Apple Inc. počas správneho konania Komisia uviedla, že keďže rozsah jej vyšetrovania týkajúceho sa existencie štátnej pomoci sa medzi rozhodnutím o začatí konania a prijatím napadnutého rozhodnutia nezmenil, boli ich práva plne rešpektované (časť 10 napadnutého rozhodnutia).

3. O výroku

47 Výrok napadnutého rozhodnutia znie:

„Článok 1

1. Záväzné stanoviská, ktoré Írsko vydalo 29. januára 1991 a 23. mája 2007 v prospech spoločnosti Apple Sales International a ktoré umožňujú tejto spoločnosti určovať si každoročne daňovú povinnosť v Írsku, predstavujú pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy. Írsko túto pomoc poskytlo neoprávnene v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy a pomoc je nezlučiteľná s vnútorným trhom.

2. Záväzné stanoviská, ktoré Írsko vydalo 29. januára 1991 a 23. mája 2007 v prospech spoločnosti Apple Operations Europe International a ktoré umožňujú tejto spoločnosti určovať si každoročne daňovú povinnosť v Írsku, predstavujú pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 zmluvy. Írsko túto pomoc poskytlo neoprávnene v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy a pomoc je nezlučiteľná s vnútorným trhom.

Článok 2

1. Írsko vyžiada od spoločnosti Apple Sales International vrátenie pomoci uvedenej v článku 1 ods. 1.

2. Írsko vymôže od spoločnosti Apple Operations Europe pomoc uvedenú v článku 1 ods. 2.

3. Zo súm, ktoré sa majú vrátiť, plynú úroky odo dňa, keď boli poskytnuté príjemcom, až do ich skutočného vrátenia.

4. Úrok sa vypočíta ako zložený úrok v súlade s kapitolou V nariadenia (ES) č. 794/2004.

Článok 3

1. Vymoženie pomoci uvedenej v článku 1 bude okamžité a účinné.

2. Írsko zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia do štyroch mesiacov od dátumu oznámenia.

Článok 4

1. Do dvoch mesiacov od oznámenia tohto rozhodnutia Írsko predloží Komisii informácie o metóde použitej na výpočet presnej výšky pomoci.

2. Írsko bude Komisiu informovať o priebehu vnútroštátnych opatrení prijatých na vykonávanie tohto rozhodnutia, a to až do vymoženia pomoci uvedenej v článku 1. Írsko na požiadanie Komisie bezodkladne poskytne informácie o opatreniach, ktoré sa už prijali a ktoré sa plánujú prijať na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím.

Článok 5

Toto rozhodnutie je určené Írsku.“

II. Konanie a návrhy účastníkov konania

A. O veci T-778/16

48 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 9. novembra 2016 podalo Írsko žalobu vo veci T-778/16.

1. Rozhodovacie zloženie a prednostné prejednanie

49 Rozhodnutím z 29. novembra 2016 predseda siedmej komory Všeobecného súdu vyhovel návrhu Írska, aby vec T-778/16 bola prejednaná prednostne podľa článku 67 ods. 2 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu.

50 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 9. novembra 2016 Írsko požiadalo, aby vec T-778/16 prejednala a rozhodla rozšírená komora. Dňa 18. januára 2017 Všeobecný súd vzal v súlade s článkom 28 ods. 5 rokovacieho poriadku na vedomie, že vec T-778/16 bola postúpená siedmej rozšírenej komore.

51 Vzhľadom na to, že dvaja členovia siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu sa nemohli zúčastniť prejednávania veci, predseda Všeobecného súdu rozhodnutiami z 21. februára 2017 a z 21. mája 2019 určil podpredsedu Všeobecného súdu a jedného ďalšieho sudcu na doplnenie komory.

2. Vedľajší účastníci konania

52 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 20. marca 2017 Luxemburské veľkovojvodstvo podalo návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-778/16 na podporu návrhov Írska.

53 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 30. marca 2017 Poľská republika podala návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-778/16 na podporu návrhov Komisie.

54 Uznesením z 19. júla 2017 predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu vyhovel návrhom Luxemburského veľkovojvodstva a Poľskej republiky na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

3. Žiadosti o dôverné zaobchádzanie

55 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 26. apríla 2017 Írsko podalo vo vzťahu k Luxemburskému veľkovojvodstvu a Poľskej republike žiadosť o dôverné zaobchádzanie s časťou jeho žaloby, ako aj s niektorými dokumentmi, ktoré boli jej prílohou, najmä s napadnutým rozhodnutím a časťou vyjadrenia k žalobe, ako aj niektorými dokumentmi, ktoré boli jeho prílohou.

56 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 31. mája 2017 Írsko podalo vo vzťahu k verejnosti žiadosť o dôverné zaobchádzanie s menami daňových poradcov skupiny Apple.

57 Podaniami doručenými do kancelárie Všeobecného súdu 26. a 29. novembra 2018 vzalo Írsko čiastočne späť svoje žiadosti o dôverné zaobchádzanie.

58 Luxemburskému veľkovojvodstvu a Poľskej republike boli doručené nedôverné verzie dotknutých dokumentov. Luxemburské veľkovojvodstvo nevznieslo žiadnu námietku proti žiadostiam o dôverné zaobchádzanie formulovaným voči nemu, zatiaľ čo Poľská republika napadla žiadosti o dôverné zaobchádzanie formulované voči nej.

59 Uznesením zo 14. decembra 2018, Írsko/Komisia (T-778/16, neuverejnené, EU:T:2018:1019), predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu čiastočne vyhovel žiadostiam o dôverné zaobchádzanie formulovaným vo vzťahu k Poľskej republike a v zostávajúcej časti žiadosti zamietol. Poľskej republike boli doručené nedôverné verzie dotknutých dokumentov v súlade s podmienkami uvedeného uznesenia.

4. Návrhy účastníkov konania

60 Írsko navrhuje, aby Všeobecný súd:

– zrušil napadnuté rozhodnutie,

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania vo veci T-778/16.

61 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

– zamietol žalobu vo veci T-778/16 ako nedôvodnú,

– uložil Írsku povinnosť nahradiť trovy konania vo veci T-778/16.

62 Luxemburské veľkovojvodstvo navrhuje, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie v súlade s návrhmi Írska.

63 Poľská republika v podstate navrhuje, aby Všeobecný súd zamietol žalobu podanú vo veci T-778/16 v súlade s návrhmi Komisie.

B. O veci T-892/16

64 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 19. decembra 2016 podali spoločnosti ASI a AOE žalobu vo veci T-892/16.

1. Rozhodovacie zloženie, prednostné prejednanie a spojenie vecí

65 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 8. februára 2017 požiadali spoločnosti ASI a AOE, aby vec T-892/16 bola prejednaná prednostne v zmysle článku 67 ods. 2 rokovacieho poriadku a aby táto vec bola spojená s vecou T-778/16 na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj na účely konečného rozhodnutia.

66 Rozhodnutím zo 6. apríla 2017 predseda siedmej komory Všeobecného súdu vyhovel žiadosti, aby vec T-892/16 bola prejednaná prednostne podľa článku 67 ods. 2 rokovacieho poriadku.

67 Na návrh siedmej komory Všeobecného súdu Všeobecný súd 17. mája 2017 rozhodol podľa článku 28 rokovacieho poriadku o postúpení veci rozšírenému rozhodovaciemu zloženiu.

68 Vzhľadom na to, že dvaja členovia siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu sa nemohli zúčastniť prejednávania veci, predseda Všeobecného súdu rozhodnutiami z 8. júna 2017 a z 21. mája 2019 určil podpredsedu Všeobecného súdu a jedného ďalšieho sudcu na doplnenie komory.

2. Vedľajší účastníci konania

69 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 30. marca 2017 podala spoločnosť IBEC Company Limited by Guarantee návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-892/16 na podporu návrhov spoločností ASI a AOE. Podľa článku 19 ods. 2 rokovacieho poriadku predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu postúpil rozhodovanie o tomto návrhu, ktoré patrilo do jeho právomoci, siedmej rozšírenej komore Všeobecného súdu. Uznesením z 15. decembra 2017, Apple Sales International a Apple Operations Europe/Komisia (T-892/16, neuverejnené, EU:T:2017:926), Všeobecný súd zamietol návrh spoločnosti IBEC Company Limited by Guarantee na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

70 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 31. marca 2017 podal Dozorný orgán EZVO návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-892/16 na podporu návrhov Komisie. Uznesením z 19. júla 2017 predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu vyhovel návrhu Dozorného orgánu EZVO na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

71 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 31. marca 2017 podalo Írsko návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-892/16 na podporu návrhov spoločností ASI a AOE. Rozhodnutím z 28. júna 2017 predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu vyhovel návrhu Írska na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

72 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 13. apríla 2017 podali Spojené štáty americké návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-892/16 na podporu návrhov spoločností ASI a AOE. Podľa článku 19 ods. 2 rokovacieho poriadku predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu postúpil rozhodovanie o tomto návrhu, ktoré patrilo do jeho právomoci, siedmej rozšírenej komore Všeobecného súdu. Uznesením z 15. decembra 2017, Apple Sales International a Apple Operations Europe/Komisia (T-892/16, neuverejnené, EU:T:2017:925), Všeobecný súd zamietol návrh Spojených štátov amerických na vstup vedľajšieho účastníka do konania. Spojené štáty americké podali odvolanie proti tomuto uzneseniu. Uznesením zo 17. mája 2018, Spojené štáty americké/Apple Sales International a i. [C-12/18 P(I), neuverejnené, EU:C:2018:330], bolo toto odvolanie zamietnuté.

3. Žiadosti o dôverné zaobchádzanie

73 Spoločnosti ASI a AOE počas konania podali vo vzťahu k Dozornému orgánu EZVO žiadosť o dôverné zaobchádzanie s niektorými procesnými dokumentmi. Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 1. októbra 2018 vzali túto žiadosť späť.

4. Návrhy účastníkov konania

74 Spoločnosti ASI a AOE navrhujú, aby Všeobecný súd:

– zrušil napadnuté rozhodnutie,

– subsidiárne, čiastočne zrušil napadnuté rozhodnutie,

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

75 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

– zamietol žalobu,

– uložil spoločnostiam ASI a AOE povinnosť nahradiť trovy konania.

76 Írsko navrhuje, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie v súlade s návrhmi spoločností ASI a AOE.

77 Dozorný orgán EZVO navrhuje, aby Všeobecný súd:

– zamietol žalobu vo veci T-892/16 ako nedôvodnú,

– uložil spoločnostiam ASI a AOE povinnosť nahradiť trovy konania vo veci T-892/16.

C. O spojení vecí a o ústnej časti konania

78 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 8. februára 2017 navrhli spoločnosti ASI a AOE spojenie vecí T-778/16 a T-892/16.

79 Predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu rozhodnutím z 21. júna 2017 rozhodol, že v tomto štádiu konania nespojí veci T-778/16 a T-892/16.

80 Rozhodnutím predsedu siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu z 9. júla 2019 boli veci T-778/16 a T-892/16 spojené na účely ústnej časti konania v súlade s článkom 68 rokovacieho poriadku.

81 Na základe návrhu sudkyne spravodajkyne Všeobecný súd rozhodol o začatí ústnej časti konania a v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania upravených v článku 89 rokovacieho poriadku požiadal účastníkov konania, aby odpovedali na písomné otázky. Účastníci konania odpovedali na toto opatrenie na zabezpečenie priebehu konania v stanovenej lehote.

82 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 23. augusta 2019 Komisia požiadala, aby sa vo vzťahu k Luxemburskému veľkovojvodstvu a Poľskej republike zaobchádzalo dôverne s určitými informáciami obsiahnutými v jej odpovedi na opatrenia na zabezpečenie priebehu konania.

83 Luxemburskému veľkovojvodstvu a Poľskej republike boli doručené nedôverné verzie uvedenej odpovede.

84 Prednesy účastníkov konania a ich odpovede na ústne otázky položené Všeobecným súdom boli vypočuté na pojednávaní 17. a 18. septembra 2019. Spoločnosti ASI a AOE, ako aj Komisia, uviedli na pojednávaní pripomienky k správe pre pojednávanie, čo Všeobecný súd zaznamenal do zápisnice z pojednávania.

85 Okrem toho boli účastníci konania na pojednávaní vypočutí k prípadnému spojeniu vecí T-778/16 a T-892/16 na účely konečného rozhodnutia, čo Všeobecný súd zaznamenal do zápisnice z pojednávania.

III. Právny stav

A. O spojení vecí T-778/16 a T-892/16 na účely konečného rozhodnutia

86 Podľa článku 19 ods. 2 rokovacieho poriadku predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu postúpil rozhodovanie o spojení vecí T-778/16 a T-892/16 na účely konečného rozhodnutia, ktoré patrí do jeho právomoci, siedmej rozšírenej komore Všeobecného súdu.

87 Po vypočutí účastníkov konania na pojednávaní k prípadnému spojeniu vecí je opodstatnené spojiť veci T-778/16 a T-892/16 na účely konečného rozhodnutia z dôvodu ich vzájomnej súvislosti.

B. O uvádzaných žalobných dôvodoch a o štruktúre preskúmania prejednávanej žaloby

88 Vo svojich žalobách Írsko vo veci T-778/16 a spoločnosti ASI a AOE vo veci T-892/16 navrhujú zrušenie napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom sa v ňom konštatovalo, že napadnuté záväzné daňové stanoviská predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a nariadilo vymáhanie súm, ktoré Írsko nevybralo od týchto spoločností na dani z príjmov právnických osôb.

89 Na podporu svojej žaloby Írsko uvádza deväť a spoločnosti ASI a AOE štrnásť žalobných dôvodov, ktoré sa z veľkej časti prekrývajú.

90 V prvom rade majú tieto žalobné dôvody v podstate spochybniť hlavnú úvahu Komisie najmä z dôvodu pochybení pri posúdení existencie selektívnej výhody (prvý až tretí žalobný dôvod vo veci T-778/16 a prvý až šiesty žalobný dôvod vo veci T-892/16) a posúdení pojmu štátny zásah (čiastočne druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16).

91 V rámci spochybnenia hlavnej úvahy Komisie sa konkrétnejšie Komisii po prvé vytýka, že spojila preskúmanie pojmov výhoda a selektívnosť (čiastočne druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16). Po druhé sa Komisii vytýka, že nesprávne identifikovala referenčný rámec, najmä na základe nesprávneho posúdenia írskeho práva (čiastočne prvý a druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a prvý žalobný dôvod vo veci T-892/16), nesprávneho uplatnenia princípu nezávislého vzťahu (čiastočne prvý a tretí žalobný dôvod vo veci T-778/16 a čiastočne prvý a druhý žalobný dôvod vo veci T-892/16), a nenáležitého uplatnenia zásad OECD (čiastočne druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a piaty žalobný dôvod vo veci T-892/16). Po tretie Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE napádajú posúdenia Komisie týkajúce sa činností v rámci skupiny Apple (čiastočne prvý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a tretí až piaty žalobný dôvod vo veci T-892/16). Po štvrté žalobcovia napádajú posúdenia týkajúce sa selektívnej povahy napadnutých záväzných daňových stanovísk (čiastočne druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a šiesty žalobný dôvod vo veci T-892/16).

92 V druhom rade Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE napádajú posúdenia, ktoré vykonala Komisia vo svojej subsidiárnej úvahe (štvrtý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a ôsmy žalobný dôvod vo veci T-892/16).

93 V treťom rade Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE napádajú posúdenia, ktoré vykonala Komisia vo svojej alternatívnej úvahe (piaty žalobný dôvod vo veci T-778/16 a deviaty žalobný dôvod vo veci T-892/16).

94 V štvrtom rade spoločnosti ASI a AOE napádajú vymáhanie pomoci nariadené v napadnutom rozhodnutí z dôvodu nemožnosti vypočítať sumu, ktorá sa má vymáhať na základe subsidiárnej a alternatívnej úvahy Komisie (desiaty žalobný dôvod vo veci T-892/16).

95 V piatom rade Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE, tvrdia, že pri preskúmaní Komisie v správnom konaní boli porušené podstatné formálne náležitosti, a najmä právo byť vypočutý (šiesty žalobný dôvod vo veci T-778/16 a siedmy a dvanásty žalobný dôvod vo veci T-892/16).

96 V šiestom rade Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE napádajú vymáhanie, ktoré bolo podľa nich v napadnutom rozhodnutí nariadené najmä v rozpore so zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery (siedmy žalobný dôvod vo veci T-778/16 a jedenásty žalobný dôvod vo veci T-892/16).

97 V siedmom rade Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE vytýkajú Komisii, že zasiahla do právomocí členských štátov, pričom sa odvolávajú najmä na zásadu daňovej autonómie (ôsmy žalobný dôvod vo veci T-778/16 a štrnásty žalobný dôvod vo veci T-892/16).

98 V ôsmom rade Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE napádajú nedostatočnosť odôvodnenia napadnutého rozhodnutia (deviaty žalobný dôvod vo veci T-778/16 a trinásty žalobný dôvod vo veci T-892/16).

99 Najprv treba posúdiť žalobné dôvody spochybňujúce právomoc Komisie na prijatie napadnutého rozhodnutia a následne ostatné žalobné dôvody v poradí, v akom boli zhrnuté v bodoch 90 až 96 a 98 vyššie.

100 Na úvod treba na účely preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, ktoré nasleduje, pripomenúť, že Komisii v rámci preskúmania štátnej pomoci prináležalo pri posúdení, či napadnuté záväzné daňové stanoviská predstavovali takúto pomoc, aby preukázala, že boli splnené podmienky existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Hoci Komisia totiž môže kvalifikovať daňové opatrenie ako štátnu pomoc (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81), môže tak urobiť iba vtedy, pokiaľ sú splnené podmienky takejto kvalifikácie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 84).

101 Komisii tak v zásade prináležal, aby v napadnutom rozhodnutí poskytla dôkaz o existencii takejto pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisia, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a z 25. júna 2015, SACE a Sace BT/Komisia, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). Bolo teda úlohou Komisie, aby preukázala najmä existenciu selektívnej výhody vyplývajúcej z prijatia napadnutých záväzných daňových stanovísk.

102 S prihliadnutím na predchádzajúce úvahy teda treba posúdiť žalobné dôvody uvádzané Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE, ktoré majú spochybniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

C. O žalobných dôvodoch založených na tom, že Komisia prekročila svoje právomoci a zasiahla do právomocí členských štátov najmä v rozpore so zásadou daňovej autonómie (ôsmy žalobný dôvod vo veci T-778/16 a štrnásty žalobný dôvod vo veci T-892/16)

103 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE v podstate tvrdia, že napadnuté rozhodnutie predstavuje porušenie základných ústavných zásad právneho poriadku Únie, ktorými sa riadi rozdelenie právomocí medzi Úniou a členskými štátmi, ako sú zásady upravené najmä v článku 4 a 5 ZEÚ a zásada daňovej autonómie členských štátov, ktorá z nich vyplýva. Za súčasného stavu práva Únie totiž oblasť priamych daní patrí do právomoci členských štátov.

104 Komisia spochybňuje tieto tvrdenia. V podstate pripomína, že hoci majú členské štáty daňovú suverenitu, každé daňové opatrenie prijaté členským štátom musí rešpektovať pravidlá Únie v oblasti štátnej pomoci. Členské štáty tak nemôžu prostredníctvom daňových opatrení zavádzať diskrimináciu medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v analogickej situácii, inak ide o štátnu pomoc

skresľujúcu trh. Napadnuté záväzné daňové stanoviská však umožňovali spoločnostiam ASI a AOE, aby znížili svoj zdaniteľný zisk v porovnaní so zdaniteľným ziskom iných spoločností podliehajúcich dani, na ktoré sa vzťahuje írsky všeobecný systém zdanenia právnických osôb, a tak viedli k protiprávnej a nezlučiteľnej štátnej pomoci.

105 Hoci podľa ustálenej judikatúry patria priame dane za súčasného stavu vývoja práva Únie do právomoci členských štátov, tie však pri výkone tejto právomoci musia dodržiavať právo Únie (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovanú judikatúru). Aj keď sa teda zásahy členských štátov do oblasti priamych daní týkajú otázok, ktoré neboli predmetom harmonizácie v Únii, nie sú vylúčené z pôsobnosti právnej úpravy týkajúcej sa preskúmania štátnej pomoci.

106 Z toho vyplýva, že Komisia môže kvalifikovať daňové opatrenie ako štátnu pomoc, pokiaľ sú splnené podmienky takejto kvalifikácie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, body 81 a 84). Členské štáty totiž musia vykonávať svoju právomoc v daňovej oblasti v súlade s právom Únie (rozsudok z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V dôsledku toho sa teda musia zdržať prijatia každého opatrenia, ktoré by mohlo predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom.

107 Pokiaľ však ide o podmienku, podľa ktorej musí dotknuté opatrenie poskytovať hospodársku výhodu, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sa za štátnu pomoc považujú zásahy, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť podniky alebo ktoré treba považovať za hospodársku výhodu, ktorú by prijímajúci podnik nezískal za normálnych trhových podmienok (pozri rozsudok z 2. septembra 2010, Komisia/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovanú judikatúru; rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

108 Konkrétnejšie povedané, opatrenie, ktorým verejné orgány priznajú určitým podnikom výhodné daňové zaobchádzanie, ktoré, aj keď nezahŕňa prevod štátnych prostriedkov, stavia jeho príjemcov do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; pozri tiež rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovanú judikatúru).

109 Z uvedeného vyplýva, že keďže Komisia má právomoc dbať na dodržiavanie článku 107 ZFEÚ, nemožno jej vytýkať, že prekročila svoje právomoci, keď preskúmala, či prijatím napadnutých záväzných daňových stanovísk priznali írske daňové orgány spoločnostiam ASI a AOE výhodné daňové zaobchádzanie, ktoré im umožnilo znížiť ich zdaniteľný zisk v porovnaní so zdaniteľným ziskom iných spoločností podliehajúcich dani nachádzajúcich sa v porovnateľnej situácii.

110 V prípade daňových opatrení možno samotnú existenciu výhody preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu (rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takéto opatrenie teda priznáva svojmu príjemcovi hospodársku výhodu, pokiaľ znižuje náklady, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku, a hoci nie je subvenciou v doslovnom zmysle slova, má z tohto dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky (rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

111 Na účely určenia, či ide o daňovú výhodu, treba preto porovnať situáciu príjemcu, ktorá vyplýva z uplatnenia dotknutého opatrenia, so situáciou príjemcu v prípade, ak by toto opatrenie nebolo prijaté (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha/Komisia, C-91/17 P a C-92/17 P, neuverejnený, EU:C:2018:284, bod 114) a uplatnili by sa bežné pravidlá zdanenia.

112 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE vytýkajú Komisii, že prekročila svoje právomoci tým, že vychádzala z jednostranného a nesprávneho výkladu írskeho daňového práva, najmä článku 25 TCA 97. Komisia navyše údajne stanovila procesné pravidlá na posúdenie vnútroštátneho daňového systému, ktoré v írskom práve neexistujú. Komisia okrem toho prekročila svoje právomoci tým, že odôvodnila prijatie napadnutého rozhodnutia konštatovaním, že spoločnosti ASI a AOE sú na účely daňovej rezidencie osobami bez štátnej príslušnosti.

113 V tejto súvislosti treba po prvé uviesť, že podľa článku 25 TCA 97 sú v prípade nerezidentských spoločností, ktoré vykonávajú svoju podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky v Írsku, predmetom dane, pokiaľ ide o ich príjmy z podnikania, iba zisky dosiahnuté z podnikateľskej činnosti, ktoré možno priamo alebo nepriamo pripočítať tejto írskej pobočke. Treba tiež uviesť, že podľa článku 25 TCA 97 je nevyhnutné určiť príjmy z podnikania skutočne dosiahnuté priamo alebo nepriamo prostredníctvom írskej pobočky a že toto ustanovenie nekonkretizuje žiadnu metódu umožňujúcu určiť, ktoré zisky možno pripočítať írskym pobočkám nerezidentských spoločností.

114 Z písomných podaní Írska, ako aj z prednesov účastníkov konania na pojednávaní však vyplýva, že na účely uplatnenia článku 25 TCA 97 treba zohľadniť skutkový rámec a situáciu pobočky v Írsku, najmä funkcie, ktoré vykonáva, aktíva, ktoré používa, a riziká, ktoré nesie táto pobočka.

115 Ako vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 111 vyššie, aby za týchto okolností Komisia určila, či v prejednávanej veci existuje výhoda, musela byť schopná posúdiť daňové zaobchádzanie so spoločnosťami ASI a AOE vyplývajúce z uplatnenia napadnutých záväzných daňových stanovísk spolu s daňovým zaobchádzaním, ktoré by týmto dvom spoločnostiam bolo priznané podľa bežných pravidiel zdanenia, ktoré sa uplatňujú v Írsku, ak by dotknuté stanoviská neboli vydané.

116 Komisii preto nemožno vytýkať, že pristúpila k jednostrannému uplatneniu hmotnoprávnych daňových pravidiel a k faktickej daňovej harmonizácii, keď posúdila, či zdaniteľné zisky spoločností ASI a AOE, vypočítané podľa napadnutých záväzných daňových stanovísk, zodpovedali ziskom dosiahnutým prostredníctvom ich írskych pobočiek, ktoré podliehajú dani podľa článku 25 TCA 97, a to s prihliadnutím na funkcie, ktoré vykonávajú, aktíva, ktoré používajú, a riziká, ktoré nesú uvedené pobočky.

117 Po druhé, pokiaľ ide o tvrdenia, podľa ktorých Komisia stanovila procesné pravidlá na posúdenie vnútroštátneho daňového systému a tak upravila írske daňové právo, Írsko spochybňuje výhrady, ktoré Komisia vzniesla proti napadnutým záväzným daňovým stanoviskám z dôvodu, že sa nezakladali na správach o rozdelení ziskov (odôvodnenia 262 a 363 napadnutého rozhodnutia), že neboli pravidelne revidované (odôvodnenie 368 napadnutého rozhodnutia) a že pred ich vydaním írske daňové orgány nevykonali vyšetrovanie u iných spoločností skupiny Apple bez ohľadu na miesto, kde tieto spoločnosti vykonávali činnosť (odôvodnenie 274 napadnutého rozhodnutia).

118 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že Komisia dospela k záveru o existencii selektívnej výhody hlavne z dôvodu, že licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple neboli priradené írskym pobočkám spoločností ASI a AOE (odôvodnenia 265 až 321 napadnutého rozhodnutia), subsidiárne z dôvodu nevhodného výberu metód na pripočítanie ziskov uvedeným írskym pobočkám (odôvodnenia 325 až 360 napadnutého rozhodnutia) a alternatívne z dôvodu, že napadnuté záväzné daňové stanoviská sa arbitrárne odchyľovali od článku 25 TCA 97 (odôvodnenia 369 až 403 napadnutého rozhodnutia).

119 Nemožno sa preto domnievať, že Komisia vychádzala z výhrad procesnej povahy zhrnutých v bode 117 vyššie, aby dospela k záveru, že v prejednávanej veci existuje selektívna výhoda. Za týchto okolností treba výhrady uvádzané Írskom zamietnuť ako neúčinné.

120 Po tretie, pokiaľ ide o konštatovanie, že spoločnosti ASI a AOE sú na účely daňovej rezidencie osobami bez štátnej príslušnosti, treba uviesť, že je pravda, že Komisia najmä v odôvodneniach 52, 276, 277 a 281 napadnutého rozhodnutia skutočne zdôraznila, že vo svojej úvahe vedúcej k záveru, že spoločnosti ASI a AOE existovali mimo Írska iba na papieri, považovala tieto spoločnosti za osoby bez štátnej príslušnosti na účely daňovej rezidencie.

121 Skutočnosť, že Komisia v napadnutom rozhodnutí zdôraznila, že spoločnosti ASI a AOE boli na účely daňovej rezidencie osobami bez štátnej príslušnosti, však neznamená, že svoj záver o existencii selektívnej výhody založila na tomto konštatovaní.

122 Za týchto okolností treba z rovnakých dôvodov, ako sú uvedené v bode 119 vyššie, zamietnuť ako neúčinné výhrady uvádzané Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE, týkajúce sa toho, že Komisia prekročila svoje právomoci tým, že považovala spoločnosti ASI a AOE za osoby, ktoré sú na účely daňovej rezidencie bez štátnej príslušnosti.

123 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba zamietnuť ôsmy žalobný dôvod vo veci T-778/16 a štrnásty žalobný dôvod vo veci T-892/16, ktoré sú založené na tom, že Komisia prekročila svoje právomoci a zasiahla do právomocí členských štátov.

124 Keďže Komisia mala v rámci preskúmania štátnej pomoci právomoc posúdiť, či napadnuté záväzné daňové stanoviská predstavovali takúto pomoc, treba ďalej preskúmať žalobné dôvody uvádzané Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE, ktoré majú spochybniť dôvodnosť každej myšlienkovej línie, ktorú Komisia vysvetlila v napadnutom rozhodnutí, aby v prejednávanej veci preukázala existenciu selektívnej výhody.

D. O žalobných dôvodoch založených na pochybeniach v hlavnej úvahe Komisie

125 Pripomínam, že vo svojej hlavnej úvahe Komisia v podstate tvrdila, že keďže ústredia spoločností ASI a AOE nemohli ani riadiť ani spravovať licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, nemali im byť v kontexte nezávislého vzťahu pripočítané príjmy z využívania týchto licencií. Tieto príjmy mali byť preto pripočítané pobočkám spoločností ASI a AOE, ktoré jediné boli schopné skutočne vykonávať funkcie súvisiace s duševným vlastníctvom skupiny Apple a ktoré boli kľúčové pre podnikateľskú činnosť spoločností ASI a AOE.

126 Navyše v odpovedi na písomné otázky Všeobecného súdu Komisia spresnila, že výrazom „zisky plynúce z použitia licencií na duševné vlastníctvo spoločnosti Apple“, ktorý sa nachádza okrem iného v odôvodnení 304 napadnutého rozhodnutia, bolo potrebné rozumieť príjmy vyplývajúce z priradenia ekonomického vlastníctva licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple írskym pobočkám. Tieto príjmy vyplývajúce z používania licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple zodpovedajú podľa Komisie príjmom dosiahnutým zo všetkých predajov spoločností ASI a AOE.

127 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE spochybňujú hlavnú úvahu Komisie, pričom jej v podstate vytýkajú, že nesprávne dospela k záveru o existencii selektívnej výhody.

128 Írsko má v prvom rade výhrady voči metóde, ktorú Komisia použila vo svojej analýze v rámci svojej hlavnej úvahy z dôvodu, že neposúdila kritériá výhody a selektívnosti oddelene.

129 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE ďalej spochybňujú závery analýzy, ku ktorým Komisia dospela vo svojej hlavnej úvahe. Na jednej strane uvádzajú, že došlo k pochybeniam pri posúdení referenčného rámca a bežného zdanenia podľa írskeho daňového práva spôsobeným nesprávnym uplatnením článku 25 TCA 97 Komisiou, jej uplatnením princípu nezávislého vzťahu a jej analýzou vykonanou s prihliadnutím na Správu o pripočítaní ziskov stálym prevádzkarňam z roku 2010, ktorú schválil

výbor OECD 22. júla 2010 (ďalej len „prístup schválený OECD“). Na druhej strane Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE spochybňujú skutkové posúdenia Komisie týkajúce sa činnosti v rámci skupiny Apple.

130 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE napokon spochybňujú závery Komisie o selektívnej povahe napadnutých záväzných daňových stanovísk jednak z dôvodu, že takúto selektívnosť nemožno v prejednávanej veci predpokladať, a jednak z dôvodu, že vo vzťahu k spoločnostiam ASI a AOE nedošlo k žiadnemu odchylnému alebo selektívnemu zaobchádzaniu v porovnaní s inými podnikmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii. Írsko tvrdí, že aj keby bolo takéto zaobchádzanie preukázané, v každom prípade by bolo odôvodnené povahou a štruktúrou írskeho daňového systému.

131 Komisia spochybňuje tvrdenia, ktoré uvádza Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE.

132 Následne treba posúdiť žalobné dôvody, ktoré majú spochybniť hlavnú úvahu Komisie, v poradí, v akom sú jednotlivé výhrady zhrnuté v bodoch 128 až 130 vyššie.

1. O spoločnom preskúmaní kritérií výhody a selektívnosti (čiastočne druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16)

133 Írsko tvrdí, že Komisia nezohľadnila zásady ustálené v judikatúre tým, že spojila kritériá výhody a selektívnosti, a vytýka jej, že nepreskúmala tieto dva pojmy oddelene.

134 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že selektívnosť a výhoda predstavujú dve rôzne kritériá. V prípade kritéria výhody totiž Komisia musí preukázať, že opatrenie zlepšuje finančnú situáciu príjemcu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, EU:C:1974:71, bod 33). V prípade kritéria selektívnosti musí Komisia preukázať, že z výhody nemajú prospech iné podniky nachádzajúce sa v právnej a skutkovej situácii, ktorá je vzhľadom na cieľ referenčného rámca porovnateľná so situáciou príjemcu (rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

135 Nemožno však vylúčiť spoločné preskúmanie týchto kritérií, pokiaľ z preskúmania Komisie vyplýva jednak to, že dotknuté opatrenie priznáva hospodársku výhodu svojmu príjemcovi, a jednak to, že z tejto výhody nemajú prospech podniky nachádzajúce sa v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii.

136 Navyše, ako správne tvrdí Komisia, konkrétne v prípade daňových opatrení sa preskúmanie výhody a preskúmanie selektívnosti prekrývajú, keďže tieto dve kritériá vyžadujú preukázať, že sporné daňové opatrenie vedie k zníženiu dane, ktorú by za bežných okolností musel platiť príjemca opatrenia podľa všeobecnej daňovej úpravy, ktorá sa uplatňuje na ostatných daňovníkov nachádzajúcich sa v rovnakej situácii. Z judikatúry Súdneho dvora okrem toho vyplýva, že tieto dve kritériá možno preskúmať spoločne ako „tretiu podmienku“ upravenú v článku 107 ods. 1 ZFEÚ vyžadujúcu existenciu „selektívnej výhody“ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. júna 2016, Belgicko/Komisia, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 32).

137 Z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že Komisia vo svojej analýze existencie selektívnej výhody (časť 8.2 napadnutého rozhodnutia) preskúmala, v akom rozsahu mali napadnuté záväzné daňové stanoviská za následok zníženie sumy, ktorú mali spoločnosti ASI a AOE platiť na dani z príjmov právnických osôb v Írsku, aby preukázala, že im tieto stanoviská poskytli hospodársku výhodu. Komisia navyše definovala referenčný rámec tak, že ho tvoria štandardné pravidlá zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku (časť 8.2.1.1 napadnutého rozhodnutia). Okrem toho Komisia vo svojej hlavnej, subsidiárnej a alternatívnej úvahe (časti 8.2.2.2 až 8.2.3.2 napadnutého rozhodnutia) preskúmala, či sa napadnuté záväzné daňové stanoviská tým, že znížili ročný zdaniteľný zisk týchto podnikov, odchýlili od tohto referenčného rámca, aby preukázala ich selektívnu povahu.

138 Keďže Komisia skutočne preskúmala tak kritérium výhody, ako aj kritérium selektívnosti, nie je dôležité, že toto preskúmanie sa vzťahovalo na obe tieto kritériá naraz. Nemožno sa preto domnievať, že Komisia sa dopustila nesprávneho právneho posúdenia iba preto, že tieto kritériá preskúmala spoločne.

139 Výhradu uvádzanú Írskom, ktorá sa zakladá na takomto spoločnom preskúmaní kritéria výhody a kritéria selektívnosti, treba preto zamietnuť ako nedôvodnú.

2. O identifikácii referenčného rámca a posúdeniach týkajúcich sa bežného zdanenia podľa írskeho práva (čiastočne prvý a druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a prvý, druhý a piaty žalobný dôvod vo veci T-892/16)

a) O referenčnom rámci

140 V odôvodneniach 227 až 243 napadnutého rozhodnutia Komisia vysvetlila, že referenčný rámec relevantný pre jej analýzu existencie selektívnej výhody bol tvorený všeobecnými pravidlami zdaňovania príjmov právnických osôb upravenými v systéme dane z príjmov právnických osôb v Írsku, ktorého hlavným cieľom bolo zdaniť príjmy všetkých právnických osôb podliehajúcich dani v tomto členskom štáte.

141 Komisia sa domnievala, že tento referenčný rámec sa vzťahoval tak na neintegrované, ako aj integrované spoločnosti, keďže na účely dane z príjmov právnických osôb v Írsku sa medzi týmito spoločnosťami nerozlišovalo.

142 Komisia sa okrem toho domnievala, že hoci v prípade rezidentských a nerezidentských spoločností sú zdaňované rôzne zdroje príjmov, vzhľadom na hlavný cieľ tohto systému, ktorým je zdanenie príjmov všetkých právnických osôb podliehajúcich dani v Írsku, sa oba typy spoločností nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Tento systém teda zahŕňal aj článok 25 TCA 97, ktorý samotný preto nebolo možné považovať za osobitný referenčný rámec.

143 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE napádajú túto definíciu referenčného rámca a v podstate tvrdia, že referenčný rámec relevantný v prejednávanej veci je tvorený článkom 25 TCA 97, samostatným daňovým ustanovením, ktoré sa osobitne uplatňuje na nerezidentské spoločnosti, ktoré sa nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou rezidentských spoločností. Navyše podľa Írska, ako aj spoločností ASI a AOE v prejednávanej veci nie je sporná integrovaná alebo neintegrovaná povaha podnikov, ale skôr otázka zdanenia nerezidentských spoločností.

144 Treba uviesť, že určenie referenčného rámca je pri analýze daňových opatrení podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ dôležité tak na účely preskúmania kritéria výhody, ako aj kritéria selektívnosti.

145 Ako totiž bolo uvedené v bode 110 vyššie, v prípade daňových opatrení možno samotnú existenciu výhody preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu. Takzvané „bežné“ zdanenie stanovuje práve referenčný rámec.

146 Kvalifikácia vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ navyše v prvom rade predpokladá predchádzajúcu identifikáciu a preskúmanie všeobecného alebo „bežného“ daňového systému, ktorý sa uplatňuje v dotknutom členskom štáte (rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

147 Súdny dvor okrem toho potvrdil svoju judikatúru, podľa ktorej na preukázanie selektívnosti opatrenia, ktoré sa odchyľuje od všeobecného daňového systému, postačuje preukázať, že z tohto opatrenia majú prospech len niektoré hospodárske subjekty, a iné nie, hoci sa všetky tieto subjekty nachádzajú

vzhľadom na cieľ sledovaný všeobecným daňovým systémom v objektívne porovnateľnej situácii (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 76).

148 Hoci teda na účely preukázania selektívnosti daňového opatrenia nie je vždy nevyhnutné, aby toto opatrenie predstavovalo výnimku zo všeobecného daňového systému, okolnosť, že je takouto výnimkou, je na tieto účely absolútne relevantná, ak z nej vyplýva, že sa rozlišuje medzi dvomi kategóriami hospodárskych subjektov, ktoré sú *a priori* predmetom odlišného zaobchádzania, a to medzi subjektmi, na ktoré sa vzťahuje výnimka, a subjektmi, na ktoré sa naďalej vzťahuje všeobecný daňový systém, a to napriek tomu, že tieto dve kategórie sú vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom v porovnateľnej situácii (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 77).

149 Súdny dvor navyše rozhodol, že použitá legislatívna technika nemôže byť na účely určenia referenčného rámca rozhodujúca (rozsudok z 28. júna 2018, Lowell Financial Services/Komisia, C-219/16 P, neuverejnený, EU:C:2018:508, body 94 a 95).

150 Z judikatúry vyplýva, že referenčný rámec je tvorený pravidlami zdanenia, ktorým podlieha príjemca opatrenia považovaného za štátnu pomoc. Okrem toho z nej vyplýva, že vecné vymedzenie referenčného rámca možno vykonať iba v spojení s opatrením považovaným za štátnu pomoc. Pri určení referenčného rámca sa teda musí zohľadniť predmet dotknutých opatrení a právny rámec, ktorého sú súčasťou.

151 Komisia okrem toho spresnila svoj výklad pojmu referenčný rámec v oznámení Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 ZFEÚ (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1). Hoci toto oznámenie nemôže zaväzovať Všeobecný súd, môže napriek tomu slúžiť ako užitočný zdroj inšpirácie (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok z 26. júla 2017, Česká republika/Komisia, C-696/15 P, EU:C:2017:595, bod 53).

152 V bode 133 oznámenia spomenutého v bode 151 vyššie sa uvádza, že referenčný systém sa skladá z uceleného súboru pravidiel, ktoré vo všeobecnosti platia – na základe objektívnych kritérií – pre všetky podniky patriace do jeho rozsahu pôsobnosti definovaného jeho cieľom. Uvedené pravidlá zvyčajne definujú nielen rozsah pôsobnosti systému, ale aj podmienky, za ktorých sa systém uplatňuje, práva a povinnosti podnikov, na ktoré sa vzťahuje, a technické aspekty fungovania systému.

153 S prihliadnutím na predchádzajúce úvahy teda treba overiť, či Komisia správne identifikovala referenčný rámec relevantný pre preskúmanie selektívnosti napadnutých záväzných daňových stanovísk.

154 V prejednávanej veci možno po prečítaní napadnutých záväzných daňových stanovísk tak, ako sú opísané v bodoch 11 až 21 vyššie, konštatovať, že boli vydané preto, aby umožnili spoločnostiam ASI a AOE určiť ich zdaniteľný zisk v Írsku na účely dane z príjmov právnických osôb v tomto členskom štáte.

155 Z toho vyplýva, že napadnuté záväzné daňové stanoviská sú súčasťou írskeho všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb, ktorého cieľom je zdaniť zdaniteľný zisk spoločností vykonávajúcich činnosť v Írsku bez ohľadu na to, či sú rezidentmi, nerezidentmi, integrovanými alebo nezávislými spoločnosťami.

156 Treba totiž uviesť, že podľa opisu v odôvodnení 71 napadnutého rozhodnutia, ktorý účastníci konania nespochybnili, sa podľa írskeho všeobecného daňového systému daň z príjmov právnických osôb vyberá zo zisku právnických osôb (článok 21 ods. 1 TCA 97). Navyše treba uviesť, že Írsko uplatňuje rôzne sadzby dane na príjmy z podnikania, iné príjmy než príjmy z podnikania a na kapitálové zisky. Článok 21 TCA 97 tak upravuje všeobecnú sadzbu dane z príjmov právnických osôb na 12,5 %. Táto

sadzba sa uplatňuje na príjmy z podnikania právnických osôb zdaňovaných podľa TCA 97, zatiaľ čo iné príjmy než príjmy z podnikania sú zdaňované sadzbou 25 % a kapitálové zisky sadzbou 33 %. Kapitálové zisky z prevodu niektorých majetkových účastí sú však oslobodené od dane.

157 Okrem toho, ako sa uvádza v odôvodnení 72 napadnutého rozhodnutia, podľa článku 26 TCA 97 podliehajú rezidentské spoločnosti dani z príjmov právnických osôb vypočítanej z ich celosvetových príjmov a kapitálových ziskov s vylúčením väčšiny podielov na zisku vyplatených inými spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi v Írsku.

158 Napokon podľa článku 25 TCA 97, ktorého znenie sa nachádza v odôvodnení 73 napadnutého rozhodnutia, nerezidentská spoločnosť nepodlieha dani z príjmov právnických osôb, pokiaľ nevykonáva podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky alebo agentúry v Írsku. V takom prípade sú zdaňované všetky príjmy tejto spoločnosti z podnikania plynúce priamo alebo nepriamo z pobočky alebo agentúry a z majetku alebo práv používaných pobočkou alebo agentúrou, v držbe pobočky alebo agentúry alebo v držbe v prospech pobočky alebo agentúry, ako aj kapitálové zisky, ktoré možno pripočítať pobočke alebo agentúre.

159 Podľa článku 25 ods. 1 TCA 97 teda nerezidentské spoločnosti nepodliehajú v Írsku dani, pokiaľ tam nevykonávajú podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky alebo agentúry, a ak takúto činnosť vykonávajú, musia platiť daň z príjmov právnických osôb zo všetkých svojich zdaniteľných príjmov. Článok 25 ods. 2 písm. a) TCA 97 definuje tieto zdaniteľné príjmy ako všetky príjmy z podnikania dosiahnuté priamo alebo nepriamo prostredníctvom pobočky alebo agentúry a všetky príjmy plynúce z majetku alebo práv požívaných pobočkou alebo agentúrou, v držbe pobočky alebo agentúry alebo v držbe v prospech pobočky alebo agentúry.

160 Hoci by teda prvú časť prvej vety článku 25 ods. 1 TCA 97 bolo možné chápať tak, že zavádza výnimku z bežného systému zdanenia v prospech nerezidentských spoločností, podľa druhej časti tejto vety sa tento bežný systém uplatňuje na nerezidentské spoločnosti, ktoré vykonávajú v Írsku podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky, ktoré musia platiť daň z príjmov právnických osôb zo všetkých svojich zdaniteľných príjmov. Podľa tohto ustanovenia sa teda podmienky uplatňovania dane z príjmov právnických osôb vzťahujú aj na tieto spoločnosti.

161 Z tohto pohľadu sa rezidentské spoločnosti a nerezidentské spoločnosti, ktoré v Írsku vykonávajú podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky, nachádzajú v porovnateľnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom, ktorým je zdaniť zdaniteľné príjmy. Skutočnosť, že zdaniteľné príjmy nerezidentských spoločností, ktoré v Írsku vykonávajú podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky, sú v článku 25 ods. 2 písm. a) TCA 97 definované špecifickým spôsobom, nemôže z tohto článku spraviť referenčný rámec, ale svedčí skôr o legislatívnej technike, ktorá bola použitá na účely uplatnenia dane z príjmov právnických osôb na túto kategóriu spoločností. Ako totiž vyplýva z judikatúry citovanej v bodoch 148 a 149 vyššie, skutočnosť, že sa následkom takej legislatívnej techniky s jednou kategóriou spoločností zaobchádza odlišne ako s ostatnými spoločnosťami, neznamená, že tieto dve kategórie spoločností sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom.

162 Osobitný systém odlišný od systému všeobecných pravidiel preto nemôžu tvoriť iba ustanovenia upravujúce zdaniteľný zisk spoločnosti, ktorá nie je rezidentom v Írsku, obsiahnuté v článku 25 TCA 97. Tento článok sám osebe totiž nepostačuje na ucelené uplatňovanie dane z príjmov právnických osôb na uvedené nerezidentské spoločnosti.

163 Za týchto okolností sa treba domnievať, že Komisia sa nedopustila pochybenia, keď dospela k záveru, že referenčný rámec v prejednávanej veci bol tvorený systémom všeobecných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku, ktorého hlavným cieľom je zdaniť príjmy všetkých právnických osôb podliehajúcich dani v tomto členskom štáte, a že tento rámec zahŕňal aj ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na nerezidentské spoločnosti, obsiahnuté v článku 25 TCA 97.

164 Treba teda zamietnuť výhrady uvádzané Írskom a spoločnosťami ASI a AOE, ktoré sa týkajú takého referenčného rámca, aký je definovaný v napadnutom rozhodnutí.

165 S prihliadnutím na taký referenčný rámec, aký je definovaný v napadnutom rozhodnutí, teda systém všeobecných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb, ktorý okrem iného zahŕňa ustanovenia obsiahnuté v článku 25 TCA 97, treba posúdiť výhrady, ktoré proti výkladu týchto ustanovení Komisiou uvádza Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE.

b) O posúdeniach Komisie týkajúcich sa bežného zdaňovania príjmov podľa írskeho daňového práva

166 Komisia v napadnutom rozhodnutí (najmä v odôvodneniach 319 až 321 tohto rozhodnutia) vo svojej hlavnej úvahe tvrdila, že skutočnosť, že írskym pobočkám spoločností ASI a AOE neboli pripočítané príjmy vyplývajúce z licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľom boli spoločnosti ASI a AOE, viedla k určeniu ročných zdaniteľných príjmov spoločností ASI a AOE v Írsku, ktoré sa odlišovali od spoľahlivého odhadu trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu, čo znížilo sumu, ktorú by inak spoločnosti ASI a AOE mali zaplatiť na dani z príjmov právnických osôb v Írsku.

167 Táto analýza Komisie sa opiera o úvahu, vysvetlenú v odôvodneniach 244 až 263 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorej uplatnenie článku 25 TCA 97 na účely pripočítania ziskov pobočke vyžadovalo uplatnenie metódy rozdelenia ziskov, ktorá sa podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ mala zakladať na princípe nezávislého vzťahu. Navyše v odôvodnení 272 napadnutého rozhodnutia Komisia odkázala na prístup schválený OECD, keď uviedla, že zisky, ktoré sa majú pripočítať pobočke, sú zisky, ktoré by táto pobočka mohla v súlade s princípom nezávislého vzťahu dosiahnuť, keby ako samostatný a nezávislý podnik vykonávala rovnaké alebo obdobné činnosti za rovnakých alebo obdobných podmienok, a to s prihliadnutím na funkcie, ktoré vykonáva, aktíva, ktoré používa, a riziká, ktoré nesie spoločnosť prostredníctvom svojej pobočky.

168 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE spochybňujú všetky časti úvahy opísanej v bodoch 166 a 167 vyššie.

169 Po prvé Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE tak spochybňujú uplatnenie článku 25 TCA 97, ktoré vykonala Komisia vo svojej hlavnej úvahe a na základe ktorého vytýkala írskym daňovým orgánom, že nevyžadovali, aby v podstate všetky ich zisky boli pripočítané ich írskym pobočkám.

170 Po druhé Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE spochybňujú existenciu princípu nezávislého vzťahu vyplývajúceho z článku 107 ZFEÚ tak, ako sa na neho odvoláva Komisia vo svojej úvahe, a tvrdia, že tento princíp sa preto neuplatňuje v Írsku.

171 Po tretie Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE, tvrdia, že prístup schválený OECD, sa neuplatňuje v írskom daňovom práve. V každom prípade, aj keby sa prístup schválený OECD mohol uplatňovať v prejednávanej veci, Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE tvrdia, že Komisia na základe uvedeného prístupu nesprávne dospela k záveru, že príjmy z licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľmi boli uvedené spoločnosti, mali byť pripočítané ich írskym pobočkám.

172 Treba teda preskúmať najskôr výhrady uvádzané Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE, ktoré sa týkajú uplatnenia článku 25 TCA 97, ďalej otázku, či sa Komisia vo svojej analýze mohla oprávnene odvolať na princíp nezávislého vzťahu vyplývajúci z článku 107 ZFEÚ, a napokon uplatnenie prístupu schváleného OECD v prejednávanej veci.

1) O uplatnení článku 25 TCA 97 (čiastočne druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a čiastočne prvý žalobný dôvod vo veci T-892/16)

173 Medzi účastníkmi konania v prejednávanej veci nie je sporné, že:

– spoločnosti ASI a AOE sú spoločnosťami založenými podľa írskeho práva, ale nepovažujú sa za daňových rezidentov v Írsku, čo Komisia uznala v odôvodnení 50 napadnutého rozhodnutia,

– článok 25 TCA 97 obsahuje ustanovenia, ktoré sa osobitne uplatňujú na nerezidentské spoločnosti, podľa ktorých v prípade, keď nerezidentská spoločnosť vykonáva podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky v Írsku, sú predmetom dane tejto spoločnosti okrem iného všetky jej príjmy z podnikania plynúce priamo alebo nepriamo z pobočky,

– nerezidentské spoločnosti ASI a AOE vykonávali v Írsku podnikateľskú činnosť prostredníctvom svojich pobočiek.

174 Treba teda posúdiť, či sa Komisia dôvodne domnievala, že podľa článku 25 TCA 97 mali írske daňové orgány pri určovaní príjmov spoločností ASI a AOE v Írsku priradiť licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple írskym pobočkám týchto dvoch spoločností.

175 Podľa írskeho daňového práva, a najmä podľa článku 25 TCA 97, v prípadoch nerezidentských spoločností vykonávajúcich podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky v Írsku sa zdaňujú iba na jednej strane zisky z podnikateľskej činnosti, ktoré možno priamo alebo nepriamo pripočítať tejto írskej pobočke, a na druhej strane všetky príjmy vyplývajúce z majetku alebo práv používaných pobočkou, v držbe pobočky alebo v držbe pre pobočku.

176 Je pravda, ako to správne uvádza Komisia a uznávajú Írsko a spoločnosti ASI a AOE, že článok 25 TCA 97 neupravuje konkrétnu metódu umožňujúcu stanoviť, ktoré zisky možno priamo alebo nepriamo pripočítať írskym pobočkám nerezidentských spoločností, a neodkazuje na princíp nezávislého vzťahu na účely takého pripočítania.

177 Treba však uviesť, že článok 25 TCA 97 sa týka iba ziskov vyplývajúcich z činností, ktoré vykonali samotné írske pobočky, s vylúčením ziskov vyplývajúcich z činností, ktoré vykonali iné časti danej nerezidentskej spoločnosti.

178 Podľa názoru Írska, ako aj spoločností ASI a AOE tento mechanizmus zdanenia v zásade vylučuje prístup spočívajúci v preskúmaní všetkých príjmov nerezidentskej spoločnosti a v ich automatickom pripočítaní írskym pobočkám v rozsahu, v akom ich nemožno pripočítať iným častiam tejto spoločnosti (teda „vylučovací“ prístup).

179 V tejto súvislosti sa Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE opierajú o stanovisko odborníka na írske právo, ktorého relevanciu ako takú Komisia nespochybňuje. Podľa tohto stanoviska sa analýza relevantná pre uplatnenie článku 25 TCA 97 pri určení zdaniteľných ziskov nerezidentských spoločností vykonávajúcich v Írsku podnikateľskú činnosť prostredníctvom ich írskych pobočiek musí týkať skutočných činností týchto írskych pobočiek a hodnoty činností skutočne vykonávaných samotnými pobočkami. Toto stanovisko vychádza najmä z rozsudku High Court (Vyšší súd, Írsko) vo veci S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10, poznámka 4507 (ďalej len „rozsudok Dataproducts“). Rozsudok Dataproducts bol uvádzaný ako precedens tak na podporu tvrdení Írska a spoločnosti Apple Inc. počas správneho konania, ako aj na podporu tvrdení Írska a spoločností ASI a AOE v tomto spore.

180 Z rozsudku Dataproducts vyplýva, že príjmy dosiahnuté z majetku pod kontrolou nerezidentskej spoločnosti nemožno ako také považovať za príjmy, ktoré možno pripočítať írskej pobočke tejto spoločnosti, ani vtedy, keď bol tento majetok daný k dispozícii tejto pobočke.

181 Z tohto rozsudku totiž vyplýva, že majetok spoločnosti, ktorá nie je rezidentom v Írsku, kontrolovaný manažérmi tejto spoločnosti, ktorí rovnako nie sú rezidentmi v Írsku, nemožno priradiť pobočke tejto spoločnosti v Írsku ani vtedy, keď jej bol tento majetok daný k dispozícii. Keďže zamestnanci a riaditelia írskej pobočky nemali kontrolu nad daným majetkom, príjem pochádzajúci z tohto majetku nebolo možné pripočítať tejto pobočke na účely dane v Írsku. Tento záver sa nezmení dokonca ani vtedy, keď má iba írska pobočka zamestnancov a fyzický majetok, zatiaľ čo nerezidentská spoločnosť nemá iný fyzický majetok, iných zamestnancov ani nevykonáva inú podnikateľskú činnosť než uvedená írska pobočka. Nerezidentská spoločnosť bez zamestnancov bola považovaná za kontrolujúcu tento majetok prostredníctvom svojich riadiacich orgánov.

182 Z rozsudku Dataproducts teda vyplýva, že na účely určenia ziskov pobočky je relevantnou otázka, či írska pobočka vykonáva kontrolu nad uvedeným majetkom.

183 Ako bolo uvedené v bodoch 37 až 40 vyššie, v prejednávanej veci Komisia vo svojej hlavnej úvahe v podstate tvrdila, že zisky z podnikateľskej činnosti vyplývajúce z duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorého držiteľom licencií boli spoločnosti ASI a AOE, mali byť pripočítané ich írskym pobočkám, pretože spoločnosti ASI a AOE mimo svojich pobočiek fyzicky neexistovali ani nemali žiadnych zamestnancov, a teda nad nimi nemohli vykonávať kontrolu.

184 S prihliadnutím na rozsudok Dataproducts však na účely určenia ziskov, ktoré možno pripočítať írskej pobočke nerezidentskej spoločnosti v zmysle článku 25 TCA 97, majetok v držbe tejto spoločnosti nemožno priradiť írskej pobočke, ak nie je preukázané, že tento majetok je skutočne pod kontrolou uvedenej pobočky. Z tohto rozsudku navyše vyplýva, že skutočnosť, že nerezidentská spoločnosť nemá ani zamestnancov, ani fyzicky neexistuje mimo írskej pobočky, nie je sama osebe rozhodujúcou okolnosťou, ktorá bráni dospieť k záveru, že nad majetkom vykonáva kontrolu.

185 Ak teda licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľom boli spoločnosti ASI a AOE, neboli pod kontrolou írskych pobočiek, potom týmto pobočkám nemožno podľa článku 25 TCA 97 pripočítať všetky príjmy dosiahnuté spoločnosťami a vyplývajúce z týchto licencií. Naopak iba zisky plynúce z činností írskych pobočiek vrátane činností vykonávaných na základe licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľmi sú spoločnosti ASI a AOE, treba považovať za zisky z činností pobočiek.

186 Z uvedeného vyplýva, že Komisia tým, že sa domnievala, že licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple mali byť priradené írskym pobočkám z dôvodu, že podľa jej názoru spoločnosti ASI a AOE nemali ani zamestnancov, ani fyzicky neexistovali, aby ich mohli spravovať, pripočítala zisky na základe „vylučovacej metódy“, ktorá nie je v súlade s článkom 25 TCA 97. Vo svojej hlavnej úvahe sa totiž Komisia nesnažila preukázať, že írske pobočky spoločností ASI a AOE skutočne kontrolovali licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, keď dospela k záveru, že írske daňové orgány mali priradiť týmto pobočkám licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple a že v dôsledku toho sa mali podľa článku 25 TCA 97 všetky príjmy z podnikania spoločností ASI a AOE považovať za príjmy vyplývajúce z činnosti týchto pobočiek.

187 Za týchto okolností sa treba domnievať, ako to správne tvrdí Írsko a spoločnosti ASI a AOE vo svojich výhradách uvádzaných v rámci druhého žalobného dôvodu vo veci T-778/16 a prvého žalobného dôvodu vo veci T-892/16, že Komisia vo svojej hlavnej úvahe nesprávne posúdila ustanovenia írskeho daňového práva upravujúce zdaňovanie príjmov spoločností, ktoré nie sú rezidentmi v Írsku, ale vykonávajú tam podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky.

188 Keďže hlavná úvaha Komisie sa zakladá na súhrne posúdení týkajúcich sa bežného zdaňovania príjmov podľa írskeho daňového práva, treba následne preskúmať tvrdenia uvádzané Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE proti ostatným aspektom týchto posúdení.

2) O princípe nezávislého vzťahu (čiastočne prvý žalobný dôvod a tretí žalobný dôvod vo veci T-778/16 a čiastočne prvý žalobný dôvod a druhý žalobný dôvod vo veci T-892/16)

189 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE, ktoré v tejto súvislosti podporuje Luxemburské veľkovojvodstvo, v podstate tvrdia, že princíp nezávislého vzťahu nie je súčasťou írskeho daňového práva a že samostatná povinnosť uplatňovať tento princíp nevyplýva ani z článku 107 ZFEÚ ani zo žiadneho iného ustanovenia práva Únie a ani z rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416). Írsko tvrdí, že v každom prípade samotná Komisia uplatnila tento princíp nelogicky, pretože nevzala do úvahy hospodársku realitu, štruktúru a špecifiká skupiny Apple.

190 Komisia, ktorú v tejto súvislosti podporuje Poľská republika a Dozorný orgán EZVO, spochybňuje tieto tvrdenia a v podstate tvrdí, že metóda použitá na určenie zdaniteľných ziskov podľa článku 25 TCA 97 musí viesť k spoľahlivému odhadu trhového výsledku, a teda sa zakladať na princípe nezávislého vzťahu, ktorý írske daňové orgány uplatňovali v minulosti pri uplatňovaní zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

191 Treba teda v prvom rade preskúmať to, či sa Komisia oprávnene mohla oprieť o princíp nezávislého vzťahu, aby overila existenciu selektívnej výhody, a v prípade kladnej odpovede v druhom rade to, či uvedený princíp uplatnila vo svojej hlavnej úvahe správne.

i) O možnosti Komisie oprieť sa o princíp nezávislého vzťahu pri overovaní existencie selektívnej výhody

192 Po prvé treba pripomenúť, že v odôvodneniach 244 až 248 napadnutého rozhodnutia Komisia tvrdila, že keďže článok 25 TCA 97 neuvádza, akým spôsobom má byť určený zdaniteľný zisk írskej pobočky, má sa toto ustanovenie uplatňovať spolu s metódou rozdelenia ziskov.

193 Po druhé v odôvodnení 249 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že podľa rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), znížením daňového základu vyplývajúcim z daňového opatrenia, ktoré daňovníkovi umožňuje uplatňovať pri vnútroskupinových transakciách transferové ceny odlišné od cien, ktoré by sa uplatňovali v podmienkach slobodnej hospodárskej súťaže medzi nezávislými podnikmi, ktoré obchodujú za porovnateľných podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu, sa tomuto daňovníkovi poskytla selektívna výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

194 Navyše v odôvodneniach 251 a 252 napadnutého rozhodnutia Komisia spresnila, že princíp nezávislého vzťahu mal zabezpečiť, aby sa transakcie medzi spoločnosťami integrovanej skupiny posudzovali na daňové účely s prihliadnutím na výšku zisku, ktorý by sa dosiahol, ak by tie isté transakcie uzavreli neintegrované nezávislé spoločnosti, pretože v opačnom prípade by spoločnosti integrovanej skupiny získali výhodné zaobchádzanie podľa všeobecného systému zdanenia. Podľa Komisie v rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), Súdny dvor odobril princíp nezávislého vzťahu ako referenčné kritérium pri určení, či spoločnosť integrovanej skupiny získala selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ v dôsledku daňového opatrenia, ktoré určovalo jej transferové ceny, a teda jej daňový základ.

195 Po tretie Komisia v odôvodnení 255 napadnutého rozhodnutia uviedla, že rovnaký princíp sa vzťahuje aj na interné transakcie medzi rôznymi časťami tej istej integrovanej spoločnosti, napríklad v prípade pobočky uskutočňujúcej transakcie s inými časťami spoločnosti, do ktorej patrí. Podľa Komisie na to, aby metóda rozdelenia ziskov, schválená v záväznom daňovom stanovisku, nezabezpečovala selektívnu výhodu nerezidentskej spoločnosti vykonávajúcej činnosť prostredníctvom pobočky v Írsku, je nevyhnutné, aby táto metóda dospela k zdaniteľnému zisku, ktorý predstavuje spoľahlivý odhad trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V odôvodnení 256 napadnutého rozhodnutia Komisia dodala, že neuplatnila princíp nezávislého vzťahu ako základ pre „uloženie“ daní,

ktoré by inak podľa referenčného rámca nebolo potrebné platiť, ale ako referenciu na overenie toho, či bol zdaniteľný zisk pobočky určený spôsobom, ktorý zaistí, aby nezískala priaznivejšie zaobchádzanie ako neintegrované spoločnosti, ktorých zdaniteľný zisk odráža ceny dohodnuté na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

196 Po štvrté, pokiaľ ide o právny základ uvedeného princípu, Komisia v odôvodnení 255 napadnutého rozhodnutia uviedla, že neuplatnila priamo článok 7 ods. 2 alebo článok 9 modelovej daňovej zmluvy OECD ani smernice OECD k rozdeľovaniu zisku alebo transferovému oceňovaniu, ktoré nie sú záväznými nástrojmi, ale napriek tomu predstavujú užitočné usmernenia k tomu, ako zabezpečiť, aby metódy rozdelenia ziskov a určenia transferových cien viedli k výsledkom, ktoré sú v súlade s trhovými podmienkami.

197 V odôvodnení 257 napadnutého rozhodnutia Komisia okrem toho uviedla, že princíp nezávislého vzťahu, ktorý uplatnila, vyplýva z článku 107 ods. 1 ZFEÚ tak, ako ho vykladá Súdny dvor, ktorý je záväzný pre členské štáty a zo svojej pôsobnosti nevylučuje vnútroštátne daňové systémy. Komisia spresnila, že z tohto dôvodu sa tento princíp uplatňuje nezávisle od toho, či ho dotknutý členský štát inkorporoval do svojho vnútroštátneho právneho systému alebo nie.

198 Komisia na základe toho dospela v odôvodneniach 258 a 259 napadnutého rozhodnutia k záveru, že ak bolo možné preukázať, že metódy rozdelenia ziskov schválené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách viedli k určeniu zdaniteľného zisku spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý sa odlišoval od spoľahlivého odhadu trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu, potom bolo potrebné usúdiť, že tieto stanoviská zabezpečovali selektívnu výhodu v rozsahu, v akom mali za následok zníženie dane z príjmov právnických osôb v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých základ dane bol určený na základe ziskov, ktoré dosiahli za trhových podmienok.

199 Najprv treba zdôrazniť, že ako vyplýva najmä z odôvodnení 258 a 259 napadnutého rozhodnutia, pripomenutých v bode 198 vyššie, Komisia sa na princíp nezávislého vzťahu na účely svojej analýzy toho, či v dôsledku napadnutých záväzných daňových stanovísk existuje selektívna výhoda, odvolala predovšetkým vo svojej hlavnej úvahe.

200 Navyše treba pripomenúť, ako bolo uvedené v bode 163 vyššie, že referenčný rámec, relevantný na účely analýzy kritéria výhody v prejednávanej veci, bol tvorený systémom všeobecných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb v Írsku, ktorého hlavným cieľom je zdaniť príjmy všetkých právnických osôb podliehajúcich dani v tomto členskom štáte, a teda že tento rámec zahŕňal aj ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na nerezidentské spoločnosti a sú obsiahnuté v článku 25 TCA 97.

201 Treba teda preskúmať, či Komisia mohla predovšetkým vo svojej hlavnej úvahe s prihliadnutím na princíp nezávislého vzťahu analyzovať, či pripočítanie ziskov írskym pobočkám spoločností ASI a AOE, potvrdené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, zabezpečilo týmto spoločnostiam selektívnu výhodu.

202 V prípade daňových opatrení možno samotnú existenciu výhody preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu (rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takéto opatrenie teda priznáva príjemcovi hospodársku výhodu, pokiaľ znižuje náklady, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku, a hoci nie je subvenciou v doslovnom zmysle slova, má z tohto dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky (rozsudok z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

203 Na účely určenia, či ide o daňovú výhodu, treba teda porovnať situáciu príjemcu, ktorá vyplýva z uplatnenia napadnutého opatrenia, so situáciou príjemcu v prípade, ak by toto opatrenie nebolo prijaté (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha/Komisia, C-91/17 P a C-92/17 P, neuverejnený, EU:C:2018:284, bod 114) a uplatnili by sa bežné pravidlá zdanenia.

204 V prvom rade treba pripomenúť, že v prejednávanej veci ide o zdanenie spoločností, ktoré nie sú daňovými rezidentmi v Írsku a ktoré vykonávajú v tomto štáte podnikateľskú činnosť prostredníctvom svojich írskych pobočiek. Ide teda o určenie ziskov, ktoré treba pripočítať týmto pobočkám na účely dane z príjmov právnických osôb v rámci takzvaného „bežného“ zdanenia s prihliadnutím na bežné pravidlá zdanenia, ktoré sa uplatňujú v prejednávanej veci, pripomenuté v bode 200 vyššie, ktoré zahŕňajú aj ustanovenia vzťahujúce sa na nerezidentské spoločnosti upravené v článku 25 TCA 97.

205 Relevantnou otázkou v prejednávanej veci preto nie je otázka súvisiaca s cenami vnútroskupinových transakcií v skupine podnikov, ktorá vznikla vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Je pravda, že na účely pripočítania ziskov pobočke v rámci spoločnosti môže byť vhodné analogické uplatnenie princípov, ktoré sa uplatňujú na ceny vnútroskupinových transakcií v skupine podnikov. Rovnako ako ceny vnútroskupinových transakcií medzi spoločnosťami integrovanými v tej istej skupine podnikov nie sú určované za trhových podmienok, ani pripočítanie ziskov pobočke v rámci tej istej spoločnosti sa totiž nevykonáva za trhových podmienok.

207 Aby však bolo možné takéto analogické uplatnenie, muselo by z vnútroštátneho daňového práva vyplývať, že zisky dosiahnuté z činností pobočiek nerezidentských podnikov majú byť zdanené tak, ako by boli dosiahnuté z hospodárskej činnosti nezávislých podnikov vykonávajúcich činnosť za trhových podmienok.

208 V tejto súvislosti treba v druhom rade pripomenúť, že ako bolo uvedené v bode 161 vyššie, z hľadiska podmienok uplatnenia systému dane z príjmov právnických osôb v Írsku sa podľa článku 25 TCA 97 rezidentské spoločnosti na jednej strane a nerezidentské spoločnosti, ktoré v Írsku vykonávajú podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky, na druhej strane nachádzajú v porovnateľnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom, ktorým je zdaniť zdaniteľné zisky týchto spoločností bez ohľadu na to, či sú rezidentmi alebo nerezidentmi.

209 Navyše, ako bolo uvedené v bode 179 vyššie, analýza relevantná pre uplatnenie článku 25 TCA 97 pri určení zdaniteľných príjmov nerezidentských spoločností vykonávajúcich v Írsku podnikateľskú činnosť prostredníctvom ich írskych pobočiek sa musí týkať skutočných činností týchto írskych pobočiek a hodnoty činností skutočne vykonávaných samotnými pobočkami.

210 Okrem toho treba uviesť, že Írsko, ktorému vyslovene v tejto súvislosti bola položená písomná otázka Všeobecného súdu a ústna otázka na pojednávaní, potvrdilo, že na účely takého uplatnenia článku 25 TCA 97, aké je uvedené v bode 209 vyššie, sa hodnota činností skutočne vykonávaných pobočkami určuje v závislosti od hodnoty tohto typu činnosti na trhu.

211 Z toho vyplýva, že podľa írskeho daňového práva sa má zdaniť zisk vyplývajúci z podnikateľskej činnosti takejto pobočky tak, ako keby bol určený za trhových podmienok.

212 Za týchto okolností treba uviesť, že keď Komisia v rámci právomoci, ktorú jej zveruje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, preskúmava daňové opatrenie týkajúce sa zdaniteľných ziskov nerezidentskej spoločnosti, ktorá v Írsku vykonáva podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky, môže porovnať daňové zaťaženie takejto nerezidentskej spoločnosti vyplývajúce z uplatnenia uvedeného daňového opatrenia s daňovým zaťažením vyplývajúcim z uplatnenia bežných pravidiel zdanenia obsiahnutých vo vnútroštátnom práve na rezidentskú spoločnosť, nachádzajúcu sa v porovnateľnej skutkovej situácii a vykonávajúcu svoje činnosti v trhových podmienkach.

213 Ako Komisia správne uviedla v napadnutom rozhodnutí, tieto závery potvrdzuje *mutatis mutandis* rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416). Vec, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, sa týkala belgického daňového práva, podľa ktorého sa s integrovanými spoločnosťami a nezávislými spoločnosťami zaobchádza rovnako. Súdny dvor totiž

v bode 95 tohto rozsudku uznal potrebu porovnať režim pomoci predstavujúci výnimku so „všeobecným daňovým režimom na základe rozdielov medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach slobodnej hospodárskej súťaže“.

214 Ak teda vnútroštátne orgány prostredníctvom daňového opatrenia týkajúceho sa zdaniteľných ziskov nerezidentskej spoločnosti, ktorá v Írsku vykonáva podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky, akceptovali určitú úroveň ziskov, ktoré možno pripočítať tejto pobočke, článok 107 ods. 1 ZFEÚ umožňuje Komisii preskúmať, či táto úroveň ziskov zodpovedá úrovni, ktorá by bola dosiahnutá výkonom tejto podnikateľskej činnosti za trhových podmienok, aby overila, či z nej vyplýva zníženie nákladov, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet daného podniku, čím tento podnik získava výhodu v zmysle uvedeného článku. Princíp nezávislého vzťahu tak, ako ho Komisia opísala v napadnutom rozhodnutí, teda predstavuje nástroj, ktorý jej umožňuje vykonať také overenie v rámci výkonu jej právomocí podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

215 Komisia napokon v odôvodnení 256 napadnutého rozhodnutia správne uviedla, že princíp nezávislého vzťahu zohrával úlohu „referencie“ na overenie toho, či bol zdaniteľný zisk pobočky nerezidentskej spoločnosti na účely dane z príjmov právnických osôb určený spôsobom, ktorý zaisťoval, aby nerezidentské spoločnosti vykonávajúce v Írsku činnosť prostredníctvom pobočky nezískali priaznivejšie zaobchádzanie ako nezávislé rezidentské spoločnosti, ktorých zdaniteľný zisk odrážal ceny dohodnuté na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu na trhu.

216 V treťom rade treba navyše spresniť, že keď Komisia uplatní tento nástroj, aby preskúmala, či zdaniteľný zisk nerezidentskej spoločnosti, ktorá vykonáva v Írsku podnikateľskú činnosť prostredníctvom pobočky, určený podľa daňového opatrenia, zodpovedá spoľahlivému odhadu zdaniteľného zisku dosiahnutého za trhových podmienok, môže konštatovať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ iba pod podmienkou, že rozdiel medzi obomi porovnávanými veličinami je väčší ako nepresnosti metódy použitej na získanie uvedeného odhadu.

217 V štvrtom rade treba uviesť, že je pravda, ako tvrdí Írsko a spoločnosti ASI a AOE, že keď boli v rokoch 1991 a 2007 prijaté napadnuté záväzné daňové stanoviská, princíp nezávislého vzťahu nebol súčasťou írskeho daňového práva, ani priamo, najmä prostredníctvom inkorporácie zásad transferového oceňovania pre nadnárodné spoločnosti a správy daní, prijatých výborom OECD pre daňové záležitosti 27. júna 1995 a revidovaných 22. júla 2010 (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní“), ani prostredníctvom inkorporácie prístupu schváleného OECD na účely pripočítania ziskov pobočkám nerezidentských spoločností.

218 Ako však bolo práve uvedené v bodoch 209 a 210 vyššie, Írsko potvrdilo, že aj bez formálnej inkorporácie tohto princípu do írskeho práva na uplatňovanie článku 25 TCA 97 írskymi daňovými orgánmi bolo potrebné jednak identifikovať skutočné činnosti dotknutých írskych pobočiek a jednak určiť hodnotu týchto činností v závislosti od trhovej hodnoty daného typu činností.

219 Navyše treba uviesť, že z rozsudku High Court (Vyšší súd) vo veci Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, na ktorý sa odvoláva Komisia vo svojej písomnej odpovedi na otázky Všeobecného súdu a ktorého dosah bol prejednaný účastníkmi konania na pojednávaní, vyplýva, že už v roku 1984 sa írske daňové orgány domnievali, že keď deklarovaná hodnota transakcie medzi spriaznenými podnikmi nezodpovedala hodnote, ktorá by bola dohodnutá na trhu, mala byť táto hodnota upravená tak, aby zodpovedala trhovej hodnote. Tento prístup, ktorý v zásade potvrdil High Court (Vyšší súd), však znamenal úpravy rovnocenné úpravám navrhovaným na základe princípu nezávislého vzťahu okrem iného v smernici OECD o transferovom oceňovaní.

220 Okrem toho, ako správne uviedla Komisia, princíp nezávislého vzťahu už bol začlenený do zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Írsko podpísalo so Spojenými štátmi americkými a Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska, na riešenie potenciálnych situácií dvojitého zdanenia. Tieto zmluvy určujú zisky, ktoré každý zmluvný štát môže zdaniť v prípade, keď spoločnosť usadená

v jednom z týchto štátov vykonáva podnikateľskú činnosť v druhom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne. Treba preto dospieť k záveru, že minimálne vo svojich dvojstranných vzťahoch s týmito štátmi Írsko akceptovalo uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu, aby zabránilo situáciám dvojitého zdanenia.

221 V piatom rade, ako správne uvádza Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE, Komisia naopak nemôže tvrdiť, že existuje samostatná povinnosť uplatňovať princíp nezávislého vzťahu, ktorá vyplýva z článku 107 ZFEÚ a zaväzuje členské štáty, aby uplatňovali tento princíp horizontálne a vo všetkých oblastiach svojho vnútroštátneho daňového práva.

222 V prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti totiž patrí určenie základu dane a rozloženie daňového zaťaženia medzi jednotlivé faktory výroby a jednotlivé hospodárske odvetvia do právomoci členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97).

223 Hoci to samozrejme neznamená, že každé daňové opatrenie, ktoré má vplyv okrem iného na základ dane zohľadňovaný daňovými orgánmi, je vylúčené z uplatňovania článku 107 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 103 a 104), napriek tomu platí, že Komisia v tomto štádiu vývoja práva Únie nemá právomoc, ktorá by jej umožňovala samostatne definovať takzvané „bežné“ zdanenie integrovaného podniku bez zohľadnenia vnútroštátnych daňových pravidiel.

224 Hoci však vnútroštátne daňové pravidlá definujú takzvané „bežné“ zdanenie a samotná existencia výhody musí byť preukázaná vo vzťahu k týmto pravidlám, napriek tomu platí, že ak tieto vnútroštátne pravidlá stanovujú, že pobočky nerezidentských spoločnosti sú, pokiaľ ide o príjmy z ich podnikateľskej činnosti v Írsku, zdaňované za rovnakých podmienok ako rezidentské spoločnosti, článok 107 ods. 1 ZFEÚ umožňuje Komisii preskúmať, či úroveň ziskov pripočítaných pobočkám, akceptovaná vnútroštátnymi orgánmi na účely určenia zdaniteľných príjmov týchto nerezidentských spoločností, zodpovedá úrovni ziskov, ktoré by dosiahli, ak by túto činnosť vykonávali za trhových podmienok.

225 Za týchto okolností treba zamietnuť tvrdenia Írska, ako aj spoločností ASI a AOE, uvádzané v rámci prvého žalobného dôvodu vo veci T-778/16 a prvého a druhého žalobného dôvodu vo veci T-892/16 v rozsahu, v akom napádajú to, že v prejednávanej veci Komisia s prihliadnutím na uplatnenie článku 25 TCA 97 írskymi daňovými orgánmi preskúmala s poukazom na princíp nezávislého vzťahu ako nástroj tak, ako je tento princíp definovaný v napadnutom rozhodnutí, či úroveň ziskov pripočítaných pobočkám za ich podnikateľskú činnosť v Írsku, akceptovaná v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, zodpovedala úrovni ziskov, ktoré by boli dosiahli, ak by túto činnosť vykonávali za trhových podmienok.

ii) O otázke, či Komisia vo svojej hlavnej úvahe správne uplatnila princíp nezávislého vzťahu

226 Írsko v rámci tretieho žalobného dôvodu vo veci T-778/16 tvrdí, že samotná Komisia vo svojej hlavnej úvahe nedôsledne uplatnila princíp nezávislého vzťahu, pretože nevzala do úvahy ekonomickú realitu, štruktúru a špecifiká skupiny Apple.

227 V tejto súvislosti treba pripomenúť to, čo bolo uvedené v bodoch 209 a 210 vyššie, t. j. že analýza relevantná pre uplatnenie článku 25 TCA 97 pri určení zdaniteľných príjmov nerezidentských spoločností vykonávajúcich v Írsku podnikateľskú činnosť prostredníctvom ich írskych pobočiek sa musí týkať skutočných činností týchto írskych pobočiek a trhovej hodnoty činností skutočne vykonávaných samotnými pobočkami.

228 Vo svojej hlavnej úvahe však Komisia dospela k záveru, že licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľom boli spoločnosti ASI a AOE, mali byť priradené írskym pobočkám z dôvodu, že tieto dve spoločnosti nemali žiadnych zamestnancov a fyzicky neexistovali, pričom sa nesnažila preukázať, že takéto priradenie vyplývalo z činností skutočne vykonávaných uvedenými írskymi pobočkami. Komisia navyše z tohto záveru vyvodila, že všetky príjmy spoločností ASI a AOE z podnikania sa mali považovať za príjmy pochádzajúce z činnosti írskych pobočiek, pričom sa nesnažila preukázať, že tieto príjmy predstavovali hodnotu činností skutočne vykonávaných samotnými pobočkami.

229 Za týchto okolností treba považovať za dôvodné tvrdenia uvádzané Írskom v rámci tretieho žalobného dôvodu vo veci T-778/16 v rozsahu, v akom napádajú závery, ku ktorým Komisia dospela vo svojej hlavnej úvahe na základe princípu nezávislého vzťahu.

230 Z dôvodov uvedených v bode 188 vyššie treba následne preskúmať tvrdenia uvádzané Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE, proti posúdeniam Komisie týkajúcim sa prístupu schváleného OECD v jej hlavnej úvahe.

3) O prístupe schválenom OECD (čiastočne druhý a štvrtý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a piaty žalobný dôvod vo veci T-892/16)

231 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE v podstate tvrdia, že prístup schválený OECD nie je súčasťou írskeho daňového systému, predovšetkým pokiaľ ide o zdaňovanie nerezidentských spoločností upravené v článku 25 TCA 97. Toto ustanovenie sa totiž nezakladá na prístupe schválenom OECD. Okrem toho Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE tvrdia, že aj keby sa pripočítanie zdaniteľných ziskov podľa článku 25 TCA 97 malo vykonať v súlade s prístupom schváleným OECD, Komisia tento prístup uplatnila nesprávne, pretože nepreskúmala funkcie skutočne vykonávané v írskych pobočkách spoločností ASI a AOE.

232 Treba teda preskúmať v prvom rade to, či bola Komisia oprávnená vychádzať z prístupu schváleného OECD, aby overila existenciu selektívnej výhody, a v prípade kladnej odpovede následne v druhom rade to, či Komisia správne uplatnila tento prístup vo svojej hlavnej úvahe.

i) O možnosti Komisie vychádzať z prístupu schváleného OECD

233 Ako bolo uvedené v bode 202 vyššie, v prípade daňových opatrení možno samotnú existenciu výhody preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu a tak overiť, či uvedené opatrenia znižujú daňové zaťaženie ich príjemcov v porovnaní s daňovým zaťažením, ktoré by títo príjemcovia museli obvykle znášať, ak by uvedené opatrenia neboli prijaté.

234 Z toho vyplýva, že Komisia bola povinná overiť, či napadnuté záväzné daňové stanoviská vytvorili výhodu a či bola táto výhoda selektívna vo vzťahu k írskemu daňovému právu.

235 Ako však vyplýva z úvah uvedených v bode 196 vyššie, Komisia na jednej strane v odôvodnení 255 napadnutého rozhodnutia výslovne uviedla, že neuplatnila priamo článok 7 ods. 2 alebo článok 9 modelovej daňovej zmluvy OECD ani smernice OECD na rozdeľovanie zisku alebo transferové oceňovanie. Na druhej strane, ako bolo uvedené v bode 217 vyššie, prístup schválený OECD nebol inkorporovaný do írskeho daňového práva.

236 Hoci však Komisia správne poznamenala, že nemôže byť formálne viazaná zásadami vypracovanými v rámci OECD, a konkrétnejšie schváleným prístupom OECD, napriek tomu vo svojej hlavnej úvahe, najmä v odôvodneniach 265 až 270 napadnutého rozhodnutia, v podstate vychádzala z prístupu schváleného OECD, keď sa domnievala, že rozdelenie ziskov v rámci spoločnosti predpokladá

rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi rôzne časti tejto spoločnosti. Okrem toho samotná Komisia priamo odkazuje na prístup schválený OECD na podloženie svojich úvah napríklad v poznámke pod čiarou 186 napadnutého rozhodnutia.

237 V tejto súvislosti treba uviesť, že prístup schválený OECD sa zakladá na práci skupiny expertov, odráža konsenzus dosiahnutý na medzinárodnej úrovni v otázke pripočítania ziskov stálym prevádzkarňam a má z tohto dôvodu určitý praktický význam pri výklade otázok týkajúcich sa tohto pripočítania, ako to Komisia uznala v odôvodnení 79 napadnutého rozhodnutia.

238 Okrem toho treba pripomenúť, že ako uznáva samotné Írsko v bode 123 svojej žaloby, pričom Komisia to nepopiera, uplatnenie článku 25 TCA 97 vyžaduje zohľadniť skutkový rámec a situáciu pobočiek v Írsku, najmä funkcie, ktoré vykonávajú, aktíva, ktoré používajú, a riziká, ktoré nesú. Navyše treba tiež pripomenúť, že Írsko, ktorému vyslovene v tejto súvislosti bola položená písomná otázka Všeobecného súdu a ústna otázka na pojednávaní, potvrdilo, že na účely určenia ziskov, ktoré možno pripočítať pobočkám v zmysle článku 25 TCA 97, mala byť vykonaná objektívna analýza skutkového stavu obsahujúca po prvé identifikáciu „činností“ vykonávaných pobočkou, aktív, ktoré používa na svoje činnosti, vrátane nehmotných aktív, ako je napríklad duševné vlastníctvo, a súvisiacich rizík, ktoré nesie, a po druhé určenie hodnoty daného typu činností na trhu.

239 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Írsko o rozdieloch, ktoré existujú medzi článkom 25 TCA 97 a prístupom schváleným OECD, však treba uviesť, že uplatnenie článku 25 TCA 97 tak, ako ho opisuje Írsko, a funkčné a skutkové posúdenie vykonávané v prvom kroku analýzy navrhnutej v rámci prístupu schváleného OECD sa v podstate prekrývajú.

240 Za týchto okolností Komisii nemožno vytýkať, že v podstate vychádzala z prístupu schváleného OECD, keď sa domnievala, že na účely uplatnenia článku 25 TCA 97 malo pripočítanie ziskov írskej pobočke nerezidentskej spoločnosti zohľadňovať rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi pobočku a ostatné časti tejto spoločnosti.

ii) O otázke, či Komisia vo svojej hlavnej úvahe správne uplatnila prístup schválený OECD

241 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE, v podstate tvrdia, že hlavná úvaha Komisie nie je v súlade s prístupom schváleným OECD v rozsahu, v akom sa Komisia domnievala, že príjmy z licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple mali byť pripočítané írskym pobočkám spoločností ASI a AOE z dôvodu, že manažéri spoločností ASI a AOE nevykonávali aktívne alebo podstatné funkcie pri správe týchto licencií.

242 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa prístupu schváleného OECD tak, ako je opísaný najmä v odôvodneniach 88 a 89 napadnutého rozhodnutia, má analýza v prvom kroku identifikovať aktíva, funkcie a riziká, ktoré sa majú priradiť stálej prevádzkarni spoločnosti na základe činností, ktoré táto prevádzkareň skutočne vykonáva. Je pravda, že analýzu v tomto prvom kroku nemožno robiť abstraktne bez zohľadnenia činností a funkcií vykonávaných v rámci spoločnosti ako celku. Okolnosť, že prístup schválený OECD trvá na analýze funkcií skutočne vykonávaných v stálej prevádzkarni, však odporuje prístupu Komisie spočívajúcemu jednak v identifikácii funkcií vykonávaných spoločnosťou ako celkom bez podrobnejšej analýzy funkcií skutočne vykonávaných pobočkami a jednak v predpoklade, že funkcie boli vykonávané stálou prevádzkarňou v prípade, ak ich nebolo možné priradiť hlavnému ústrediu samotnej spoločnosti.

243 Vo svojej hlavnej úvahe sa totiž Komisia v podstate domnievala, že príjmy spoločností ASI a AOE z duševného vlastníctva skupiny Apple (ktoré podľa teórie Komisie predstavovali veľmi významnú časť všetkých príjmov týchto dvoch spoločností) mali byť pripočítané írskym pobočkám z dôvodu, že

spoločnosti ASI a AEO mimo uvedených pobočiek nemali žiadnych zamestnancov, ktorí by mohli spravovať toto duševného vlastníctvo, pričom však nepreukázala, že írske pobočky vykonávali túto správu.

244 Z toho vyplýva, že ako správne tvrdí Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE, prístup Komisie v jej hlavnej úvahe nie je v súlade s prístupom schváleným OECD.

245 Za týchto okolností sa treba domnievať, že ako to správne tvrdí Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE vo svojich výhradách uvádzaných v rámci druhého a štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-778/16 a piateho žalobného dôvodu vo veci T-892/16, Komisia vo svojej hlavnej úvahe nesprávne uplatnila funkčnú a skutkovú analýzu činností vykonávaných pobočkami spoločností ASI a AOE, na ktorej sa zakladá uplatňovanie článku 25 TCA 97 írskymi daňovými orgánmi a ktorá v podstate zodpovedá analýze navrhovanej prístupom schváleným OECD.

4) Záver časti o identifikácii referenčného rámca a posúdeniach týkajúcich sa bežného zdanenia podľa írskeho práva

246 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba dospieť k záveru, že Komisia sa nedopustila pochybenia, keď ako referenčný rámec v prejednávanej veci identifikovala systém všeobecných pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb, ktorý okrem iného zahŕňa ustanovenia upravené v článku 25 TCA 97.

247 Komisia sa navyše nedopustila pochybenia ani tým, že sa odvolala na princíp nezávislého vzťahu ako na nástroj na účely preskúmania, či pri uplatnení článku 25 TCA 97 írskymi daňovými orgánmi úroveň ziskov pripočítaných pobočkám za ich podnikateľskú činnosť v Írsku, ktorá bola akceptovaná v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, zodpovedala úrovni ziskov, ktoré by boli dosiahnuté výkonom tejto činnosti v trhových podmienkach.

248 Komisii okrem toho nemožno vytýkať ani to, že v podstate vychádzala z prístupu schváleného OECD, keď sa domnievala, že na účely uplatnenia článku 25 TCA 97 malo pripočítanie ziskov írskej pobočke nerezidentskej spoločnosti zohľadňovať rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi pobočkou a ostatnými časťami tejto spoločnosti.

249 Naproti tomu treba uviesť, že Komisia sa vo svojej hlavnej úvahe dopustila pochybení pri uplatnení článku 25 TCA 97, ako bolo uvedené v bode 187 vyššie, pri uplatnení princípu nezávislého vzťahu, ako bolo uvedené v bode 229 vyššie, a pri uplatnení prístupu schváleného OECD, ako bolo uvedené v bodoch 244 a 245 vyššie. Za týchto okolností treba dospieť k záveru, že hlavná úvaha Komisie sa zakladala na nesprávnych posúdeniach týkajúcich sa bežného zdanenia podľa írskeho daňového práva, ktoré sa uplatňuje v prejednávanej veci.

250 Pre úplnosť však treba následne preskúmať výhrady uvádzané Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE proti skutkovým posúdeniam Komisie týkajúcim sa činností v rámci skupiny Apple.

3. O posúdeniach Komisie týkajúcich sa činností v rámci skupiny Apple (prvý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a tretí a štvrtý žalobný dôvod vo veci T-892/16)

251 Ako bolo uvedené v bode 177 vyššie, článok 25 TCA 97 sa týka ziskov pochádzajúcich z činností, ktoré vykonali samotné írske pobočky. Navyše treba pripomenúť, ako bolo uvedené v bode 238 vyššie, že uplatňovanie článku 25 TCA 97 vyžaduje zohľadniť skutkový rámec a situáciu pobočiek v Írsku, najmä funkcie, ktoré vykonávajú, aktíva, ktoré používajú, a riziká, ktoré nesú.

252 Okrem toho treba uviesť, že samotná Komisia v odôvodneniach 91 a 92 napadnutého rozhodnutia zdôraznila, že prístup schválený OECD sa v otázke priradenia nehmotného majetku, akým je napríklad duševné vlastníctvo, stálym prevádzkarňam opiera o pojem významných personálnych funkcií súvisiacich so správou daného majetku a prijímaním rozhodnutí týkajúcich sa najmä vývoja nehmotného majetku.

253 Treba teda preskúmať výhrady uvádzané Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE v rámci prvého žalobného dôvodu vo veci T-778/16 a tretieho a štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-892/16 proti skutkovým posúdeniam Komisie týkajúcim sa činností v rámci skupiny Apple.

254 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE v podstate tvrdia, že činnosti a funkcie vykonávané írskymi pobočkami týchto spoločností, ktoré identifikovala Komisia, predstavovali iba nepatrnú časť ich hospodárskej činnosti a ich príjmov a že v každom prípade tieto činnosti a funkcie nezahŕňali ani správu ani prijímanie strategických rozhodnutí týkajúcich sa vývoja duševného vlastníctva a jeho uvádzania na trh. Írsko a spoločnosti ASI a AOE naopak tvrdia, že všetky strategické rozhodnutia týkajúce sa predovšetkým navrhovania a vývoja produktov boli prijímané podľa celkovej obchodnej stratégie určovanej v Cupertine a realizovanej obomi dotknutými spoločnosťami prostredníctvom ich riadiacich orgánov a v každom prípade mimo írskych pobočiek. Priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple írskym pobočkám nie je preto opodstatnené.

a) O činnostiach vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti ASI

255 Ako bolo uvedené v bode 9 vyššie, írska pobočka spoločnosti ASI zodpovedá najmä za realizáciu činností nákupu, predaja a distribúcie spojených s predajom produktov s ochrannou známkou Apple spriazneným osobám a externým zákazníkom v oblastiach zahŕňajúcich región EMEIA, ako aj región APAC.

256 V odôvodneniach 289 a 290 napadnutého rozhodnutia Komisia odkázala na kontrolu kvality produktov, správu zariadení pre výskum a vývoj a riadenie podnikových rizík ako funkcie, ktoré musia byť priradené írskym pobočkám vzhľadom na to, že spoločnosti ASI a AOE mimo týchto pobočiek nemali zamestnancov, ktorí by mohli vykonávať tieto funkcie.

257 Komisia konkrétnejšie zdôraznila, že z dôvodu, že írskej pobočke spoločnosti ASI bolo dovolené distribuovať produkty s ochrannou známkou Apple, vyžadovali jej činnosti prístup k tejto ochrannej známke, ktorý bol poskytnutý spoločnosti ASI ako celku v podobe licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple (odôvodnenie 296 napadnutého rozhodnutia).

258 Komisia ďalej zdôraznila, že írska pobočka spoločnosti ASI vykonávala viacero funkcií podstatných pre rozvoj a udržiavanie ochrannej známky Apple na miestnych trhoch a pre zabezpečenie lojálnosti zákazníkov voči tejto známke na týchto trhoch. Ako príklad Komisia uviedla, že írska pobočka spoločnosti ASI priamo uhrádzala náklady na miestny marketing poskytovateľom marketingových služieb (odôvodnenie 297 napadnutého rozhodnutia). Írska pobočka spoločnosti ASI okrem toho zodpovedala za zber a analýzu regionálnych údajov na účely zostavovania prognóz dopytu po produktoch s ochrannou známkou Apple (odôvodnenie 298 napadnutého rozhodnutia). Komisia navyše zdôraznila, že [*dôverné*] pracovných miest na plný pracovný úväzok (ETP) v kategórii výskumu a vývoja bolo vytvorených v Írsku (odôvodnenie 300 napadnutého rozhodnutia).

259 Po prvé, pokiaľ ide o pripočítanie na základe „vylučovacej metódy“, ktoré vykonala Komisia v odôvodneniach 289 až 295 napadnutého rozhodnutia a ktoré spočívalo v tom, že írskym pobočkám spoločností ASI a AOE priradila funkcie kontroly kvality, správy zariadení pre výskum a vývoj a riadenia podnikových rizík iba preto, že spoločnosti ASI a AOE nemali mimo svojich írskych pobočiek žiadnych zamestnancov, treba pripomenúť úvahy vysvetlené v bodoch 243 a 244 vyššie,

podľa ktorých táto metóda nie je v súlade s írskym právom ani s prístupom schváleným OECD. Na základe tohto odôvodnenia sa totiž Komisii nepodarilo preukázať, že írske pobočky skutočne vykonávali tieto funkcie.

260 Na podloženie svojho posúdenia sa Komisia opiera o prílohu B dohody o rozdelení nákladov v znení zmenenom v roku 2009, ktorá obsahuje dve tabuľky, prebraté do obrázkov 8 a 9 napadnutého rozhodnutia (odôvodnenie 122 napadnutého rozhodnutia), týkajúce sa všetkých dôležitých funkcií vzťahujúcich sa na nehmotný majetok, ktorý je predmetom tejto dohody, a súvisiace riziká. Každá z týchto funkcií a každé z týchto rizík je prostredníctvom označenia „x“ priradené spoločnosti Apple Inc. (označenej ako „spoločnosť Apple“) a spoločnostiam ASI a AOE (označeným spolu ako „medzinárodný účastník“) s výnimkou registrácie a ochrany duševného vlastníctva, ktorá je priradená iba spoločnosti Apple Inc.

261 V prípade nehmotného majetku, ktorý je predmetom dohody o rozdelení nákladov, teda v podstate celého duševného vlastníctva skupiny Apple, tak funkcie vymenované v prílohe B tejto dohody zahŕňajú výskum a vývoj, kontrolu kvality, vytváranie prognóz, finančné plánovanie a analýzu vo vzťahu k činnostiam zameraným na vývoj, správu zariadení určených na výskum a vývoj, uzatváranie zmlúv so spriaznenými osobami alebo tretími stranami vo vzťahu k činnostiam zameraným na vývoj, spravovanie zmlúv vo vzťahu k činnostiam zameraným na vývoj, výber, zamestnávanie a dohľad nad zamestnancami, dodávateľmi a subdodávateľmi pri vykonávaní činností zameraných na vývoj, registráciu a ochranu duševného vlastníctva a vývoj na trhu.

262 Riziká vymenované v tejto prílohe B dohody o rozdelení nákladov zahŕňajú pre celé duševné vlastníctvo skupiny Apple okrem iného riziká spojené s vývojom produktov, kvalitou produktov, vývojom na trhu, so zodpovednosťou za produkty, s dlhodobým alebo hmotným majetkom, ochranou a porušovaním práv duševného vlastníctva, ako aj s budovaním a rozpoznateľnosťou ochrannej známky, ako aj riziká spojené so zmenami v regulačných režimoch.

263 Ako tvrdila Apple Inc. v správnom konaní (odôvodnenie 124 napadnutého rozhodnutia) a spoločnosti ASI a AOE v konaní na Všeobecnom súde, z uvedenej prílohy vyplýva, že ide o funkcie, ktoré boli účastníci dohody o rozdelení nákladov oprávnení vykonávať, a súvisiace riziká, ktoré mohli byť povinní niesť. Komisia však nepredložila žiaden dôkaz, aby preukázala, že tieto funkcie skutočne vykonávali spoločnosti ASI a AOE, a už vôbec nie ich írske pobočky.

264 Komisia navyše vo vzťahu k týmto funkciám a rizikám tvrdí, že je „zjavné“, že spoločnosti ASI a AOE nemohli monitorovať tieto riziká, keďže mimo svojich pobočiek nemali zamestnancov. Nepredkladá však žiaden dôkaz, ktorý preukazuje, že zamestnanci dotknutých pobočiek skutočne vykonávali tieto funkcie a riadili tieto riziká.

265 Okrem toho Írsko v správnom konaní spolu so spoločnosťou Apple Inc. a v konaní na Všeobecnom súde spolu so spoločnosťami ASI a AOE tvrdilo, že pobočka spoločnosti ASI nemala žiadnych zamestnancov až do roku 2012, dokedy boli všetci zamestnanci zamestnaní írskou pobočkou spoločnosti AOE. Táto informácia sa nachádza v odôvodnení 109 napadnutého rozhodnutia a bola potvrdená na pojednávaní. Ak by sa teda malo akceptovať tvrdenie Komisie, že spoločnosť ASI nemohla bez zamestnancov vykonávať funkcie mimo svojej pobočky, znamenalo by to, že počas veľkej časti obdobia, na ktoré sa vzťahovalo preskúmanie Komisie, tieto funkcie nemohla vykonávať ani írska pobočka spoločnosti ASI, ktorá tiež nemala nijakých zamestnancov.

266 Komisia sa rovnako opiera o to, že predstavenstvo spoločnosti ASI nemohlo iba prostredníctvom príležitostných zasadaní vykonávať tieto funkcie a niesť tieto riziká. Nesnažila sa však preukázať, že riadiace orgány írskych pobočiek spoločností ASI a AOE skutočne každodenne aktívne riadili všetky funkcie a riziká súvisiace s duševným vlastníctvom skupiny Apple, ktoré sú vymenované v prílohe B dohody o rozdelení nákladov.

267 Napokon v prípade činností a rizík vymenovaných v prílohe B dohody o rozdelení nákladov, uvedených v bodoch 261 a 262 vyššie, možno dospieť k záveru, že ide v podstate o všetky funkcie, ktoré sú v jadre obchodného modelu (business model) skupiny Apple zameraného na vývoj technologických produktov. Osobitne riziká vymenované v uvedenej prílohe možno považovať za kľúčové riziká spojené s týmto obchodným modelom. Komisia však v podstate tvrdí, že írska pobočka spoločnosti ASI vykonávala všetky tieto funkcie a niesla všetky tieto riziká spojené s činnosťami skupiny Apple mimo amerického kontinentu, pričom nepredložila dôkazy o tom, že táto pobočka konkrétne vykonávala tieto funkcie a niesla tieto riziká. Vzhľadom na rozsah činností skupiny Apple mimo amerického kontinentu, ktorý predstavuje približne 60 % obratu tejto skupiny, táto úvaha Komisie nie je opodstatnená.

268 Po druhé, pokiaľ ide o činnosti a funkcie, ktoré Komisia vymenovala v odôvodneniach 296 až 300 napadnutého rozhodnutia ako tie, ktoré skutočne vykonávala írska pobočka spoločnosti ASI, treba uviesť, že v prejednávanej veci žiadna z týchto činností a funkcií, bez ohľadu na to, či sú zohľadňované samostatne, alebo v ich súhrne, neodôvodňuje priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple tejto pobočke.

269 Pokiaľ ide o kontrolu kvality, spoločnosti ASI a AOE tvrdili, pričom Komisia to v tejto súvislosti nepoprela, že na celom svete bolo v oblasti kontroly kvality zamestnaných asi tisíc osôb, pričom iba jedna osoba bola v tejto funkcii zamestnaná v Írsku. Tieto spoločnosti navyše tvrdili, že tieto funkcie možno dokonca zabezpečovať externe na základe zmlúv s externými výrobcami.

270 V tejto súvislosti treba uviesť, že skutočnosť, že taká funkcia, akou je napríklad kontrola kvality, je kľúčová pre dobrú povesť ochrannej známky Apple, ktorej produkty distribuovala írska pobočka spoločnosti ASI, neumožňuje bez ďalších dôkazov dospieť k záveru, že túto funkciu nevyhnutne vykonávala táto pobočka.

271 Pokiaľ ide o riadenie expozície voči rizikám v rámci bežnej činnosti pobočiek, Komisia ako jediné tvrdenie uviedla iba to, že je „zjavné“, že keďže spoločnosť ASI nemá žiadnych zamestnancov, nemôže riadiť a monitorovať obchodné riziká. V tejto súvislosti stačí odkázať na úvahy vysvetlené v bode 266 vyššie, podľa ktorých bola Komisia povinná konkrétnymi dôkazmi preukázať, že pobočky spoločností ASI a AOE vykonávali funkcie a niesli riziká, ktoré im boli priradené. Úvaha Komisie, ktorá zďaleka nevedie k zjavnému výsledku, preto nemôže preukazovať, že írska pobočka spoločnosti ASI skutočne vykonávala tento typ funkcií.

272 Pokiaľ ide o správu zariadení pre výskum a vývoj, spoločnosti ASI a AOE tvrdili, pričom Komisia to nepoprela, že žiadna osoba zamestnaná írskymi pobočkami nezodpovedá za tieto zariadenia.

273 Pokiaľ ide o [*dôverné*] pracovných miest na plný pracovný úväzok, ktoré boli uvedené ako zamestnanci v oblasti výskumu a vývoja, spoločnosti ASI a AOE predložili podrobné vysvetlenia úloh konkrétne vykonávaných týmito zamestnancami, ktorými boli zabezpečenie dodržiavania bezpečnostných noriem a ochrany životného prostredia v regióne [*dôverné*], testovanie produktov na zabezpečenie ich súladu s technickými normami platnými v regióne [*dôverné*], pomoc tímu v Cupertine pri dodávkach softvéru [*dôverné*], preklad softvéru do rôznych jazykov regiónu [*dôverné*] a administratívna podpora [*dôverné*]. Tieto činnosti sú však jasne pomocné, a akokoľvek sú dôležité, nemožno ich považovať za kľúčové funkcie, ktoré by mali za následok priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple týmto írskym pobočkám.

274 Pokiaľ ide o náklady na miestny marketing uhrádzané poskytovateľom marketingových služieb, skutočnosť, že pobočka spoločnosti ASI uhrádzala tieto náklady neznamená, že zodpovedala za samotnú koncepciu marketingovej stratégie. Ako totiž tvrdia spoločnosti ASI a AOE, pričom Komisia to nepoprela, írska pobočka spoločnosti ASI nemala zamestnancov pridelených na marketing.

275 Pokiaľ ide o činnosti zahŕňajúce zber a analýzu regionálnych údajov, Írsko a spoločnosti ASI a AOE nepopierajú, že tieto spoločnosti sa počas rozhodného obdobia podieľali na týchto činnostiach. Ako však tvrdí Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE, pričom Komisia to nepopiera, tieto činnosti zjavne spočívali v jednoduchom zbere údajov, ktoré mali byť zahrnuté do celosvetovej databázy. Tieto činnosti štatistického spracovania údajov sa teda javia byť skôr pomocnými činnosťami ako činnosťami, ktoré by boli podstatné pre súbor obchodných činností spoločnosti ASI. V každom prípade zodpovednosť za zber údajov nemôže odôvodniť priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple írskym pobočkám.

276 Pokiaľ ide o činnosti súvisiace so službou AppleCare, Komisia v odôvodnení 299 napadnutého rozhodnutia na základe *ad hoc* správy predloženej Írskom uviedla, že išlo o služby podpory po predaji a služby súvisiace s opravami produktov s ochrannou známkou Apple v celom regióne EMAIA, za ktoré zodpovedala írska pobočka spoločnosti ASI. Komisia sa domnievala, že keďže táto funkcia mala zabezpečiť spokojnosť zákazníkov, mala priamu súvislosť s ochrannou známkou Apple.

277 V tejto súvislosti treba uviesť, že z *ad hoc* správy predloženej Írskom, z ktorej vychádzala samotná Komisia, vyplýva, že írska pobočka spoločnosti ASI vykonávala podľa usmernení a strategického riadenia definovaných v Spojených štátoch viacero funkcií, ktoré boli označené ako „výkonné“, vrátane poskytovania služby AppleCare. V rámci tejto služby boli povinnosti pobočky spoločnosti ASI opísané ako povinnosti spojené s programami záruk a opráv pre produkty s ochrannou známkou Apple, s riadením siete poskytovateľov opráv a telefonickou podporou zákazníkov. Úlohy konkrétne vykonávané pobočkou spoločnosti ASI boli opísané ako úlohy, ktoré spočívali v zbere údajov o vadách produktov, ako aj v monitorovaní týchto vád a vrátených produktov, ktoré boli zasielané analytickým tímom v Spojených štátoch. V správe sa navyše uvádza, že pobočka spoločnosti ASI zodpovedala za riadenie poskytovateľov opráv autorizovaných na centrálnej úrovni skupinou Apple a za distribúciu náhradných dielov v sieti týchto poskytovateľov. Tento opis zodpovedá opisu uvedenému v *ad hoc* správe, ktorú predložila Apple Inc. Komisia tento opis úloh vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti ASI ako súčasť služby AppleCare nespochybnila.

278 Na pojednávaní spoločnosti ASI a AOE potvrdili, že služba AppleCare bola služba poskytovaná írskou pobočkou, ktorá uhrádzala náklady na infraštruktúru a zamestnancov vyčlenených na túto službu. K úlohám týchto zamestnancov patrilo najmä odpovedať na otázky používateľov produktov s ochrannou známkou Apple prostredníctvom telefonickej podpory (call centrum).

279 Vzhľadom na opis služby AppleCare poskytnutý Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE, na ktorý Komisia odkazuje v napadnutom rozhodnutí, sa treba domnievať, že ide o službu podpory po predaji pre používateľov produktov s ochrannou známkou Apple, poskytovanú najmä prostredníctvom zabezpečenia opravy alebo výmeny produktov s vadami. Táto služba podpory poskytovaná írskou pobočkou má teda skôr povahu pomoci pri realizácii samotnej záruky, za ktorú zodpovedá spoločnosť ASI. Okrem toho takáto podpora po predaji nesúvisí s návrhom, vývojom, výrobou ani predajom samotných produktov.

280 Hoci však kvalita služby podpory poskytovanej po predaji má významný vplyv na vnímanie ochrannej známky alebo môže viesť k vylepšeniu produktov, výkon týchto činností írskou pobočkou spoločnosti ASI nemôže mať nevyhnutne za následok priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple. Služby podpory poskytované po predaji sa totiž často zadávajú do externého prostredia bez toho, aby bolo nevyhnutné poskytnúť dotknutému externému poskytovateľovi duševné vlastníctvo danej spoločnosti.

281 Po tretie z analýzy činností írskej pobočky spoločnosti ASI vrátane funkcií, ktoré podľa Komisie odôvodňovali priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple tejto pobočke, vyplýva, že ide o rutinné funkcie vykonávané podľa pokynov manažérov usadených v Spojených štátoch, ktoré nedodávajú významným spôsobom pridanú hodnotu činnostiam spoločnosti ASI posudzovaným ako celok. V tejto súvislosti treba uviesť, že najmä v *ad hoc* správach predložených

spoločnosťou Apple Inc. a Írskom bola vykonaná podrobná analýza činností pobočky spoločnosti ASI. Tieto dve správy dospeli k záveru o rutinnej povahe týchto činností, keď ich charakterizovali ako činnosti zásobovania, predaja a distribúcie s obmedzeným rizikom. Hoci Komisia napáda toto posúdenie, nevyvrátila ako taký opis týchto činností a funkcií poskytnutý Írskom a spoločnosťou Apple Inc.

282 Po štvrté Komisia tvrdila, že tieto činnosti a funkcie, ktoré vykonávala írska pobočka spoločnosti ASI, vyžadovali prístup k ochrannej známke Apple. Aj keby však činnosti írskej pobočky spoločnosti ASI mali vplyv na povesť a vážnosť ochrannej známky Apple a ich výkon dokonca vyžadoval používanie duševného vlastníctva skupiny Apple, tento prístup a používanie ochrannej známky pobočkou bolo možné zabezpečiť licenciami špecifickými pre potreby uvedenej pobočky bez toho, aby bolo nevyhnutné priradenie všetkých licencií na predmety tohto duševného vlastníctva. Komisii sa teda jej tvrdeniami nepodarilo preukázať, že licencie na predmety duševného vlastníctva, ktorých držiteľom je spoločnosť ASI, mali byť priradené jej pobočke.

283 V nadväznosti na analýzu funkcií a činností vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti ASI, ktoré podľa Komisie odôvodňovali, aby jej boli priradené licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľom je spoločnosť ASI, treba dospieť k záveru, že ide o pomocné činnosti, ktorými sa vykonávajú politické a strategické rozhodnutia navrhované a prijímané mimo tejto pobočky najmä v oblasti výskumu, vývoja a marketingu produktov s ochrannou známkou Apple.

284 Za týchto okolností treba rovnako ako Írsko a spoločnosti ASI a AOE dospieť k záveru, že Komisia sa nesprávne domnievala, že funkcie a činnosti vykonávané írskou pobočkou spoločnosti ASI odôvodňovali, aby boli tejto pobočke priradené licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple a pripočítané z nich vyplývajúce príjmy.

b) O činnostiach vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti AOE

285 Ako bolo uvedené v bode 10 vyššie, írska pobočka spoločnosti AOE zodpovedá za výrobu a montáž stolných počítačov iMac, prenosných počítačov MacBook a iného počítačového príslušenstva. Tieto činnosti sa vykonávajú v Írsku. Táto pobočka dodáva svoje produkty spriazneným osobám v rámci skupiny Apple.

286 Komisia v odôvodení 301 napadnutého rozhodnutia uvádza, že írska pobočka spoločnosti AOE vyvíjala vlastné postupy a odborné poznatky v oblasti výroby a vykonávala funkcie zabezpečovania a kontroly kvality potrebné na zachovanie hodnoty ochrannej známky Apple.

287 Komisia navyše v odôvodneniach 301 a 302 napadnutého rozhodnutia zdôraznila, že náklady, na ktoré sa vzťahovala dohoda o rozdelení nákladov, spojené s touto pobočkou, boli zohľadnené v záväznom daňovom stanovisku z roku 1991 a že v záväznom daňovom stanovisku z roku 2007 bolo percento vo výške [*dôverné*] jej obratu určené ako návratnosť z duševného vlastníctva. Na základe týchto skutočností sa Komisia domnievala, že írske orgány mali dospieť k záveru, že írska pobočka spoločnosti AOE sa podieľala na vývoji duševného vlastníctva alebo na správe a kontrole licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple.

288 Po prvé úvahy vysvetlené v bodoch 259 až 272 vyššie platia aj pre írsku pobočku spoločnosti AOE v rozsahu, v akom sa tvrdenia Komisie týkajúce sa kontroly kvality, správy zariadení pre výskum a vývoj a riadenia podnikových rizík vzťahujú bez rozdielu na írske pobočky spoločností ASI a AOE.

289 Po druhé, pokiaľ ide konkrétnejšie o vlastné postupy a odborné poznatky v oblasti výroby, účastníci konania nepopierajú, že tieto funkcie skutočne vykonávala írska pobočka spoločnosti AOE. Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE však spochybňujú dôsledky, ktoré z toho Komisia vyvodzuje.

290 V tejto súvislosti treba uviesť, že ide o vlastné postupy a odborné poznatky, ktoré vyvinula samotná írska pobočka spoločnosti AOE pri svojich výrobných činnostiach. Aj keď teda tieto postupy a poznatky môžu požívať ochranu vyplývajúcu z niektorých práv duševného vlastníctva, ide o obmedzenú oblasť, ktorá je špecifická pre činnosti tejto írskej pobočky. Neodôvodňuje to preto priradenie všetkých licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple tejto pobočke.

291 Po tretie, ako tvrdí Írsko a spoločnosti ASI a AOE a uznáva Komisia, napadnuté záväzné daňové stanoviská zohľadnili prínos írskej pobočky spoločnosti AOE k duševnému vlastníctvu skupiny Apple.

292 Na jednej strane v záväznom daňovom stanovisku z roku 1991 tak bol príspevok írskej pobočky spoločnosti AOE na náklady spojené s dohodou o rozdelení nákladov zahrnutý medzi prevádzkové náklady, na základe ktorých sa počítal zdaniteľný zisk spoločnosti AOE, ako to uvádza Komisia v odôvodnení 302 napadnutého rozhodnutia. Časť zdaniteľného zisku spoločnosti AOE sa teda mala vypočítať s prihliadnutím na časť duševného vlastníctva skupiny Apple. Komisia však nepredložila žiaden dôkaz na podloženie svojho tvrdenia v odôvodnení 302 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého v dôsledku toho, že časť nákladov vzťahujúcich sa na duševné vlastníctvo skupiny Apple bola zohľadnená pri výpočte zdaniteľného zisku spoločnosti AOE, mali írske orgány prideliť všetky licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple írskej pobočke spoločnosti AOE.

293 Na druhej strane v záväznom daňovom stanovisku z roku 2007 bola výslovne uznaná existencia duševného vlastníctva špecifického pre výrobné činnosti írskej pobočky spoločnosti AOE a zodpovedajúca odmena a to tým, že do vzorca pre výpočet zdaniteľného zisku spoločnosti AOE bola zahrnutá návratnosť z duševného vlastníctva vytvoreného touto pobočkou. V tejto súvislosti Komisia nepredložila žiaden dôkaz na podloženie svojho tvrdenia v odôvodnení 303 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého sa v dôsledku tejto odmeny vzťahujúcej sa na duševné vlastníctvo vytvorené írskou pobočkou spoločnosti AOE táto pobočka podieľala na vývoji, správe alebo kontrole licencií vzťahujúcich sa na celé duševné vlastníctvo skupiny Apple. Skutočnosť, že odmena za duševné vlastníctvo, ktoré bolo špecificky vytvorené v rámci výrobných činností írskej pobočky spoločnosti AOE, bola pripočítaná tejto pobočke, však neznamená, že jej mali byť priradené aj licencie týkajúce sa celého duševného vlastníctva skupiny Apple.

294 Komisia preto pri závere, že írskej pobočke spoločnosti AOE mali byť pripočítané príjmy z celého duševného vlastníctva skupiny Apple, nemôže vychádzať iba z toho, že táto spoločnosť sa podieľala na vytváraní vlastných postupov a rozvoji odborných poznatkov v oblasti výroby produktov, za ktoré zodpovedá.

295 Za týchto okolností treba rovnako ako Írsko a spoločnosti ASI a AOE dospieť k záveru, že Komisia sa nesprávne domnievala, že funkcie a činnosti, ktoré vykonávala írska pobočka spoločnosti AOE, odôvodňovali, aby jej boli priradené licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple a pripočítané z nich vyplývajúce príjmy.

c) O činnostiach vykonávaných mimo pobočiek spoločností ASI a AOE

296 Ako bolo uvedené v bodoch 37 až 40 vyššie, hlavná úvaha Komisie v napadnutom rozhodnutí sa zakladá na názore, že licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľom boli spoločnosti ASI a AOE, mali byť priradené ich írskym pobočkám z dôvodu, že mimo týchto pobočiek tieto spoločnosti fyzicky neexistovali a nemali žiadnych zamestnancov, ktorí by mohli zabezpečovať kľúčové funkcie a správu uvedených licencií, pričom ich pobočky boli jedinými časťami, ktoré v rámci spoločností ASI a AOE fyzicky existovali a zamestnávali zamestnancov.

297 Treba preskúmať tvrdenia Írska, ako aj spoločností ASI a AOE, ktoré majú spochybniť názor Komisie a podľa ktorých bolo prijímanie strategických rozhodnutí v skupine Apple v podstate centralizované v Cupertine, pričom spoločnosti ASI a AOE prostredníctvom svojich riadiacich orgánov iba vykonávali tieto rozhodnutia bez toho, aby sa na ich prijímaní aktívne zúčastňovali ich pobočky.

1) O prijímaní strategických rozhodnutí v skupine Apple

298 Írsko a spoločnosti ASI a AOE tvrdia, že „ťažisko“ činností skupiny Apple bolo v Cupertine a nie v Írsku. Všetky strategické rozhodnutia, predovšetkým rozhodnutia týkajúce sa navrhovania a vývoja produktov skupiny Apple, sa totiž prijímali v Cupertine podľa celosvetovej obchodnej stratégie vytvorenej pre celú skupinu. Túto centrálne určenú stratégiu realizovali spoločnosti skupiny vrátane spoločností ASI a AOE, ktoré konali prostredníctvom svojich riadiacich orgánov ako každá iná spoločnosť podľa pravidiel príslušného práva obchodných spoločností.

299 V tejto súvislosti treba okrem iného uviesť, že spoločnosti ASI a AOE predložili v správnom konaní a na podporu svojich písomných podaní v konaní o prejednávaných žalobách dôkazné prostriedky o centralizovanej povahe strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple, ktoré prijímajú členovia predstavenstva v Cupertine a potom ich postupne vykonávajú jednotliví členovia skupiny, ako napríklad spoločnosti ASI a AOE. Tieto centralizované postupy sa týkajú okrem iného určovania cien, rozhodnutí týkajúcich sa účtovníctva, financovania alebo peňažných tokov a vzťahujú sa na všetky medzinárodné činnosti skupiny Apple, o ktorých sa rozhoduje centrálne pod vedením materskej spoločnosti Apple Inc.

300 Pokiaľ ide konkrétnejšie o rozhodnutia v oblasti výskumu a vývoja, z ktorej najmä pochádza duševné vlastníctvo skupiny Apple, spoločnosti ASI a AOE predložili dôkazy, ktoré preukazujú, že rozhodnutia týkajúce sa vyvíjaných produktov, ktoré mali následne uvádzať na trh okrem iného tieto spoločnosti, a rozhodnutia týkajúce sa stratégie výskumu a vývoja, ktorou sa mali aj tieto spoločnosti riadiť, boli prijímané a vykonávané členmi predstavenstva skupiny usadenými v Cupertine. Z týchto dôkazov tiež vyplýva, že stratégie uvedenia nových produktov a najmä organizácia distribúcie na európskych trhoch, ktorá prebieha niekoľko mesiacov pred plánovaným dátumom uvedenia, boli určované na úrovni skupiny Apple najmä vedúcimi pracovníkmi skupiny (Executive Team) pod vedením generálneho riaditeľa skupiny v Cupertine.

301 Zo spisu navyše vyplýva, že zmluvy s externými výrobcami originálnych zariadení (Original Equipment Manufacturers alebo OEMs), zodpovednými za výrobu veľkej časti produktov predávaných spoločnosťou ASI, dohadovali a podpisovali materská spoločnosť Apple Inc. a spoločnosť ASI prostredníctvom členov svojich predstavenstiev osobne alebo v zastúpení. Spoločnosti ASI a AOE tiež predložili dôkazné prostriedky o rokovaniach a podpise zmlúv s klientmi, akými sú napríklad telekomunikační operátori, ktorí zabezpečujú významnú časť maloobchodných predajov produktov s ochrannou známkou Apple a najmä mobilných telefónov. Z týchto dôkazov vyplýva, že uvedené rokovania viedli členovia predstavenstva skupiny Apple a že zmluvy za skupinu Apple podpisovali spoločnosti Apple Inc. a ASI prostredníctvom členov svojho predstavenstva osobne alebo v zastúpení.

302 Keďže je teda preukázané, že predovšetkým v oblasti vývoja produktov skupiny Apple, z ktorej pochádza jej duševné vlastníctvo, boli strategické rozhodnutia prijímané pre celú skupinu Apple v Cupertine, Komisia nesprávne dospela k záveru, že správu duševného vlastníctva skupiny Apple, ku ktorému mali spoločnosti ASI a AOE licencie, nevyhnutne vykonávali ich írske pobočky.

2) O prijímaní rozhodnutí spoločnosťami ASI a AOE

303 Pokiaľ ide o schopnosť spoločností ASI a AOE prijímať rozhodnutia týkajúce sa ich základných funkcií prostredníctvom svojich riadiacich orgánov, treba uviesť, že samotná Komisia uznala existenciu predstavenstiev a ich pravidelných zasadaní počas rozhodného obdobia a do tabuliek 4 a 5 napadnutého rozhodnutia prevzala výňatky zo zápisníc z uvedených zasadaní, ktoré potvrdzujú tieto skutočnosti.

304 Skutočnosť, že zo zápisníc zo zasadaní predstavenstiev nevyplývajú podrobnosti rozhodnutí týkajúcich sa správy licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, dohody o rozdelení nákladov a dôležitých obchodných rozhodnutí však nemôže vylučovať existenciu samotných rozhodnutí.

305 Stručnosť výňatkov zo zápisníc prevzatých Komisiou do tabuliek 4 a 5 napadnutého rozhodnutia je dostatočná na pochopenie toho, ako sa prijímali a do zápisníc zo zasadaní predstavenstiev zaznamenávali kľúčové rozhodnutia spoločnosti počas každého účtovného obdobia, ako napríklad rozhodnutie o schválení ročnej závierky.

306 Rozhodnutia predstavenstiev zaznamenané do týchto zápisníc sa tak bežne (a teda viackrát počas roka) týkali najmä výplaty dividend, schválenia správy členov predstavenstva, ako aj vymenovania a odstúpenia členov predstavenstva. Príležitostne sa tieto rozhodnutia navyše týkali založenia dcérskych spoločností a udelenia plnomocenstiev oprávňujúcich niektorých členov predstavenstva na vykonávanie činností v rôznych oblastiach, akými sú napríklad správa bankových účtov, vzťahy s vládami a verejnými orgánmi, audity, poistenie, nájom, nákup a predaj aktív, prijímanie dodávok tovaru a obchodné zmluvy. Z týchto zápisníc okrem toho vyplýva, že veľmi široké riadiace právomoci boli delegované na jednotlivých členov predstavenstiev.

307 Navyše, pokiaľ ide o dohodu o rozdelení nákladov, z informácií poskytnutých spoločnosťami ASI a AOE vyplýva, že počas rozhodného obdobia členovia ich predstavenstiev podpísali v Cupertine rôzne verzie tejto dohody.

308 Okrem toho podľa podrobných informácií poskytnutých spoločnosťami ASI a AOE bol tak v prípade spoločnosti ASI, ako aj v prípade spoločnosti AOE iba jeden člen predstavenstva z celkového počtu štrnásť, resp. osem členov predstavenstiev spoločností ASI a AOE, usadený v Írsku v každom účtovnom období počas účinnosti napadnutých záväzných daňových stanovísk.

309 Komisia sa teda nesprávne domnievala, že spoločnosti ASI a AOE prostredníctvom svojich riadiacich orgánov, najmä svojich predstavenstiev, neboli schopné vykonávať svoje základné funkcie, a to v prípade potreby delegovaním svojich právomocí na individuálnych manažérov bez využitia zamestnancov írskych pobočiek.

d) Záver časti o činnostiach vykonávaných v skupine Apple

310 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že v prejednávanej veci sa Komisii nepodarilo preukázať, že vzhľadom na činnosti a funkcie skutočne vykonávané írskymi pobočkami spoločností ASI a AOE a na strategické rozhodnutia prijímané a vykonávané mimo týchto írskych pobočiek mali byť týmto pobočkám priradené licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple na účely určenia ročných zdaniteľných príjmov spoločností ASI a AOE v Írsku.

311 Za týchto okolností treba vyhovieť výhradám uvádzaným Írskom v rámci prvého žalobného dôvodu vo veci T-778/16 a spoločnosťami ASI a AOE v rámci tretieho a štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-892/16, a to proti skutkovým posúdeniam Komisie týkajúcim sa činností vykonávaných írskymi pobočkami spoločností ASI a AOE a činností vykonávaných mimo uvedených pobočiek.

4. Záver časti o posúdení Komisie týkajúcom sa existencie selektívnej výhody na základe jej hlavnej úvahy

312 Vzhľadom na zistenia uvedené v bode 249 vyššie, podľa ktorých Komisia nesprávne posúdila bežné zdanenie podľa írskeho daňového práva, ktoré sa uplatňuje v prejednávanej veci, ako aj zistenia uvedené v bode 310 vyššie, podľa ktorých Komisia nesprávne posúdila činnosti vykonávané v rámci skupiny Apple, treba vyhovieť žalobným dôvodom založeným na tom, že Komisii sa v jej hlavnej úvahe nepodarilo preukázať, že írske daňové orgány prijatím napadnutých záväzných daňových stanovísk poskytli spoločnostiam ASI a AOE výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

313 Nie je preto potrebné preskúmať žalobné dôvody, ktoré majú spochybniť posúdenia Komisie o selektívnosti daných opatrení a nedostatku ich odôvodenia obsiahnuté v jej hlavnej úvahe.

314 Následne treba preskúmať žalobné dôvody uvádzané Írskom a spoločnosťami ASI a AOE, ktoré spochybňujú posúdenia Komisie obsiahnuté v napadnutom rozhodnutí v jej subsidiárnej a alternatívnej úvahe.

E. O žalobných dôvodoch napádajúcich posúdenia Komisie v jej subsidiárnej úvahe (štvrtý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a ôsmy žalobný dôvod vo veci T-892/16)

315 Vo svojej subsidiárnej úvahe v napadnutom rozhodnutí (odôvodnenia 325 až 360) Komisia tvrdila, že aj keby boli írske daňové orgány oprávnené súhlasiť s tým, že licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, ktorých držiteľom boli spoločnosti ASI a AOE, nemali byť priradené ich írskym pobočkám, metódy rozdelenia ziskov schválené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách viedli napriek tomu k výsledku, ktorý sa odlišuje od spoľahlivého odhadu trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu z dôvodu, že tieto metódy podhodnotili ročný zdaniteľný príjem spoločností ASI a AOE v Írsku.

316 Konkrétnejšie, najmä v odôvodneniach 328 až 330 napadnutého rozhodnutia Komisia tvrdila, že metódy rozdelenia ziskov schválené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách boli jednostrannými metódami rozdelenia ziskov, ktoré pripomínali metódu čistého obchodného rozpätia (ďalej len „TNMM“), upravenú v smernici OECD o transferovom oceňovaní.

317 Podľa Komisie však metódy rozdelenia ziskov schválené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách obsahovali chyby vyplývajúce po prvé z výberu írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako centrálneho bodu alebo „testovanej strany“ na účely jednostranných metód rozdelenia ziskov (odôvodnenia 328 až 333 napadnutého rozhodnutia), po druhé z výberu prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov (odôvodnenia 334 až 345 napadnutého rozhodnutia) a po tretie z akceptovaných úrovní návratnosti (odôvodnenia 346 až 359 napadnutého rozhodnutia). Každá z týchto chýb viedla podľa Komisie k zníženiu daňového zaťaženia týchto spoločností v Írsku v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný príjem odrážal ceny dohodnuté na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu (odôvodnenie 360 napadnutého rozhodnutia).

318 Treba teda konštatovať, že všetky posúdenia Komisie v jej subsidiárnej úvahe majú preukázať existenciu výhody, ktorá bola poskytnutá spoločnostiam ASI a AOE v dôsledku toho, že metódy rozdelenia ziskov, potvrdené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, neviedli k určeniu ziskov v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

319 V tejto súvislosti treba uviesť, že samotné nerešpektovanie metodologických požiadaviek, najmä v rámci smernice OECD o transferovom oceňovaní, nestačí na záver, že vypočítaný zisk nie je spoľahlivým odhadom trhového výsledku, a už vôbec nie na záver, že je nižší ako zisk, ktorý by mal byť dosiahnutý pri správnom použití metódy transferového oceňovania. Samotné zistenie metodologickej chyby preto nestačí na preukázanie toho, že sporné daňové opatrenia zvýhodnili svojich príjemcov. Komisia totiž

ešte musí preukázať, že zistené metodologické chyby viedli k zníženiu zdaniteľného príjmu, a teda daňového zaťaženia týchto príjemcov v porovnaní so zaťažením, ktoré by znášali podľa bežných pravidiel zdanenia obsiahnutých vo vnútroštátnom práve v prípade, ak by sporné daňové opatrenia neboli prijaté.

320 S prihliadnutím na predchádzajúce úvahy treba analyzovať tvrdenia uvádzané Írskom a spoločnosťami ASI a AOE proti posúdeniam Komisie zhrnutým v bodoch 315 až 317 vyššie.

321 Írsko a spoločnosti ASI a AOE uvádzajú najprv výhrady proti tomu, ako Komisia posúdila uplatnenie metódy čistého obchodného rozpätia, a tomu, že vychádzala z nástrojov vypracovaných v rámci OECD. Ďalej Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE popierajú tri metodologické chyby konkrétne vytýkané Komisiou, a to chybu vyplývajúcu z výberu írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako „testovanej strany“ na účely metód rozdelenia ziskov, chybu vyplývajúcu z výberu prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov a chybu vyplývajúcu z úrovní návratnosti akceptovaných v napadnutých záväzných daňových stanoviskách.

1. O posúdení metód rozdelenia ziskov potvrdených v napadnutých záväzných daňových stanoviskách so zreteľom na metódu čistého obchodného rozpätia

322 Účastníci konania sa v podstate nezhodujú v otázke, do akej miery sa Komisia na účely svojej subsidiárnej úvahy mohla odvolávať na princíp nezávislého vzťahu stanovený v smernici OECD o transferovom oceňovaní, na ktorú odkazuje prístup schválený OECD. Konkrétnejšie sa účastníci konania nezhodujú na tom, či Komisia mohla použiť metódu čistého obchodného rozpätia, upravenú okrem iného v uvedenej smernici, aby overila, či metóda rozdelenia ziskov potvrdená v napadnutých záväzných daňových stanoviskách viedla k určeniu zdaniteľných príjmov spoločnosti ASI a AOE, ktoré boli nižšie ako zdaniteľné príjmy spoločnosti nachádzajúcej sa v porovnateľnej situácii.

323 V prvom rade, pokiaľ ide o uplatnenie prístupu schváleného OECD, treba pripomenúť úvahy uvedené v bodoch 233 až 245 vyššie. V podstate ide o to, že hoci prístup schválený OECD nebol inkorporovaný do írskeho daňového práva, spôsob, akým írske daňové orgány uplatňujú článok 25 TCA 97, sa z veľkej časti prekrýva s analýzou navrhovanou v rámci prístupu schváleného OECD. Na jednej strane totiž uplatňovanie článku 25 TCA 97 tak, ako ho Írsko opísalo vo svojej žalobe a potvrdilo na pojednávaní, vyžaduje najprv analýzu funkcií, ktoré vykonávajú, aktív, ktoré používajú, a rizík, ktoré nesú pobočky, čo v podstate zodpovedá prvému kroku analýzy navrhovanej v rámci prístupu schváleného OECD. Na druhej strane, pokiaľ ide o druhý krok tejto analýzy, treba pripomenúť, že prístup schválený OECD odkazuje na smernicu OECD o transferovom oceňovaní. V tejto súvislosti ani Írsko ani spoločnosti ASI a AOE nepopreli tvrdenie Komisie, nachádzajúce sa najmä v odôvodnení 265 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého metódy rozdelenia ziskov potvrdené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách pripomínali jednostranné metódy určovania transferových cien uvedené v smernici OECD o transferovom oceňovaní, ako je napríklad metóda čistého obchodného rozpätia.

324 V druhom rade treba uviesť, že v správnom konaní Írsko a Apple Inc. predložili *ad hoc* správy vypracované ich daňovými poradcami, ktoré sa zakladali práve na metóde čistého obchodného rozpätia, aby preukázali, že zdaniteľný príjem spoločností ASI a AOE v Írsku, ktorý bol v Írsku skutočne priznaný na základe napadnutých záväzných daňových stanovísk, bol v rozpätí nezávislého vzťahu. Írsko ani spoločnosti ASI a AOE teda nemôžu Komisii vytýkať, že vo svojej subsidiárnej úvahe vychádzala z prístupu schváleného OECD a uplatnila metódu čistého obchodného rozpätia, keďže sa na ne samy odvolali v správnom konaní.

325 Vzhľadom na uvedené treba zamietnuť výhrady proti tomu, že Komisia použila metódu čistého obchodného rozpätia, upravenú okrem iného v smernici OECD o transferovom oceňovaní, aby overila, či metóda rozdelenia ziskov potvrdená v napadnutých záväzných daňových stanoviskách viedla k zníženiu daňového zaťaženia spoločností ASI a AOE.

326 Za týchto okolností treba ďalej preskúmať tvrdenia Írska a spoločností ASI a AOE týkajúce sa uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia Komisiou v jej subsidiárnej úvahe, a to s cieľom preskúmať, či sa Komisii podarilo preukázať, že napadnuté záväzné daňové stanoviská zvýhodňovali spoločnosti ASI a AOE.

327 V tejto súvislosti majú účastníci konania rozdielny názor na zistenia Komisie týkajúce sa troch chýb v metóde rozdelenia ziskov potvrdenej v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, vyplývajúcich po prvé z výberu pobočiek ako testovanej strany, po druhé z výberu prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov a po tretie z akceptovaných úrovní návratnosti.

2. O výbere írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako „testovanej strany“ pri uplatňovaní metód rozdelenia ziskov

328 Treba pripomenúť, že v odôvodneniach 328 až 333 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že aj keby boli licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple správne priradené hlavným ústredniam spoločností ASI a AOE, tieto ústredia nemohli vykonávať komplexné funkcie, pretože nemali žiadnych zamestnancov a fyzicky neexistovali. Naproti tomu írske pobočky podľa Komisie vykonávali funkcie súvisiace s duševným vlastníctvom, ktoré boli kľúčové na budovanie povedomia a rozpoznateľnosti ochrannej známky v regióne EMEIA. Komisia z toho vyvodila, že írske pobočky spoločností ASI a AOE boli nesprávne vybrané ako testované strany.

329 V tejto súvislosti treba uviesť, že metóda čistého obchodného rozpätia je jednostrannou metódou určovania transferových cien. Spočíva v tom, že sa z vhodne zvoleného základu určí čistý zisk, ktorý dosahuje daňovník, „testovaná strana“, z kontrolovanej transakcie alebo z kontrolovaných transakcií, ktoré sú úzko prepojené alebo pokračujúce. Na účely určenia tohto vhodného základu treba zvoliť ukazovateľ úrovne ziskov, ako sú napríklad náklady, predaje alebo aktíva. Ukazovateľ čistého zisku dosiahnutého daňovníkom z kontrolovanej transakcie musí byť určený s odkazom na ukazovateľa čistého zisku, ktorý by ten istý daňovník alebo nezávislý podnik dosiahol z porovnateľných transakcií na voľnom trhu. Metóda čistého obchodného rozpätia teda vyžaduje identifikovať stranu transakcie, vo vzťahu ku ktorej sa testuje ukazovateľ. Ide teda o „testovanú stranu“.

330 Navyše podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní z roku 2010, na ktorú Komisia odkazuje najmä v odôvodneniach 94 a 255 napadnutého rozhodnutia ako na užitočnú pomôcku a na ktorej sa zakladajú aj *ad hoc* správy predložené Írskom a spoločnosťou Apple Inc., musí byť výber testovanej strany v súlade s funkčnou analýzou transakcie. Okrem toho sa uvádza, že testovanou stranou je vo všeobecnosti tá strana transakcie, na ktorú možno najspoľahlivejšie použiť metódu transferového oceňovania a pre ktorú možno identifikovať najhodnovernejšie porovnateľné údaje. Bude to najčastejšie tá strana, ktorej funkčná analýza je menej zložitá.

331 Po prvé treba zdôrazniť, že Komisia sa v napadnutom rozhodnutí, najmä v jeho odôvodnení 333, obmedzila iba na tvrdenie, že chyba pri určení testovaného subjektu viedla k zníženiu zdaniteľného príjmu spoločností ASI a AOE.

332 Ako však bolo uvedené v bode 319 vyššie, samotné nerešpektovanie metodologických požiadaviek pri uplatňovaní metódy rozdelenia ziskov nestačí na prijatie záveru, že vypočítaný zisk nie je spoľahlivým odhadom trhového výsledku, a už vôbec nie na prijatie záveru, že je nižší ako zisk, ktorý by mal byť dosiahnutý pri správnom použití metódy určenia transferových cien.

333 Samotné zistenie Komisie, že došlo k metodologickej chybe pri výbere testovanej strany na účely uplatnenia metód pripočítania ziskov írskym pobočkám spoločností ASI a AEO, potvrdených v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, aj keby bolo preukázané, preto nestačí na preukázanie toho, že uvedené záväzné daňové stanoviská zvýhodňovali spoločnosti ASI a AOE. Vyžadovalo sa totiž ešte, aby Komisia preukázala, že táto chyba viedla k zníženiu zdaniteľného príjmu týchto dvoch spoločností, ktoré by bez týchto stanovísk nezískali. V prejednávanej veci však Komisia nepredložila dôkazy, ktoré mali preukázať, že výber írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako testovaných strán viedol k zníženiu zdaniteľného príjmu týchto spoločností.

334 Po druhé treba v každom prípade uviesť, že v rámci metódy čistého obchodného rozpätia je potrebné najprv vybrať testovanú stranu, najmä v závislosti od funkcií, ktoré vykonáva, aby bolo možné následne vypočítať odmenu za transakciu spojenú s týmito funkciami. Skutočnosť, že obvykle je vybraná strana, ktorá vykonáva najmenej komplexné funkcie, nepredurčuje funkcie skutočne vykonávané touto stranou ani odmenu za tieto funkcie.

335 Smernica OECD o transferovom oceňovaní totiž nestanovuje, ktorú stranu transakcie treba vybrať, ale odporúča vybrať podnik, pre ktorý možno identifikovať hodnoverné údaje o najporovnateľnejších transakciách. Smernica ďalej spresňuje, že to často znamená vybrať pridružený podnik, ktorý je najmenej komplexný z podnikov dotknutých transakciou a ktorý nemá hodnotný nehmotný majetok alebo jedinečný majetok. Z toho vyplýva, že uvedená smernica nevyhnutne nevyžaduje, aby bol vybraný najmenej komplexný subjekt, ale iba odporúča vybrať subjekt, pre ktorý existujú najhodnovernejšie údaje.

336 Pokiaľ sa teda správne identifikovali funkcie testovanej strany a správne vypočítala odmena za tieto funkcie, skutočnosť, či bola ako testovaná strana zvolená jedna, alebo druhá strana, je irelevantná.

337 Po tretie treba pripomenúť, že Komisia založila svoju subsidiárnu úvahu na predpoklade, že licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple boli správne priradené hlavným ústrediam spoločností ASI a AOE.

338 V tejto súvislosti treba uviesť, že ako správne zdôrazňuje Írsko a spoločnosti ASI a AOE, duševné vlastníctvo predstavuje kľúčový majetok takého podniku, akým je skupina Apple, ktorého obchodný model sa zakladá hlavne na technologických inováciách. Toto duševné vlastníctvo preto možno v prejednávanej veci považovať za jedinečný majetok v zmysle smernice OECD o transferovom oceňovaní.

339 Ako však vyplýva z prístupu schváleného OECD, v prípade takého podniku, akým je skupina Apple, samotná skutočnosť, že jedna zo strán je nositeľom duševného vlastníctva, v zásade znamená, že vo vzťahu k tomuto nehmotnému majetku vykonáva významné personálne funkcie, ako je napríklad aktívne prijímanie rozhodnutí o zavedení vývojového programu smerujúceho k vytvoreniu tohto duševného vlastníctva a jeho aktívna správa. Priradenie duševného vlastníctva časti podniku teda možno považovať za nepriamy dôkaz toho, že táto časť vykonáva komplexné funkcie.

340 Z toho vyplýva, že Komisia nemôže vo svojej subsidiárnej úvahe tvrdiť, že duševné vlastníctvo skupiny Apple bolo správne priradené ústrediam spoločností ASI a AOE, a zároveň, že najkomplexnejšie funkcie vo vzťahu k tomuto duševnému vlastníctvu vykonávali írske pobočky týchto dvoch spoločností, pričom nepredložila nijaký dôkaz, že uvedené pobočky skutočne vykonávali takéto komplexné funkcie.

341 Naopak, ako bolo uvedené v bodoch 281 a 290 vyššie, Komisii sa v prejednávanej veci nepodarilo preukázať, že tieto pobočky skutočne vykonávali funkcie a prijímali rozhodnutia, ktoré boli určujúce pre duševné vlastníctvo skupiny Apple, predovšetkým pokiaľ ide o jeho navrhovanie, vytváranie a vývoj.

342 Po štvrté treba uviesť, že napadnuté záväzné daňové stanoviská sa zakladajú na opise funkcií írskych pobočiek spoločností ASI a AOE, obsiahnutom v žiadostiach, ktoré skupina Apple zaslala írskym daňovým orgánom. Ako teda vyplýva z odôvodnení 54 až 57 napadnutého rozhodnutia, tieto funkcie spočívajú v prípade pobočky spoločnosti ASI v nákupe, predaji a distribúcii produktov s ochrannou známkou Apple spriazneným osobám a externým zákazníkom v regióne EMEIA a v prípade pobočky spoločnosti AOE vo výrobe a montáži špecializovanej rady počítačových produktov v Írsku.

343 Treba však uviesť, že tieto funkcie možno na prvý pohľad považovať za ľahko identifikovateľné a nie zvlášť komplexné. V každom prípade nepredstavujú funkcie jedinečnej a osobitnej povahy, pre ktoré možno ťažko identifikovať porovnateľné údaje. Ide naopak o bežné funkcie, ktoré sú relatívne štandardné v obchodných vzťahoch medzi podnikmi.

344 Je pravda, že informácie o funkciách, aktívach a rizikách írskych pobočiek spoločností ASI a AOE, ktoré skupina Apple predložila írskym daňovým orgánom pred prijatím napadnutých záväzných daňových stanovísk, boli veľmi stručné. Napadnuté záväzné daňové stanoviská boli totiž prijaté po tom, ako daňoví poradcovia skupiny Apple zaslali írskym daňovým orgánom niekoľko stručných listov, v ktorých krátko opísali činnosti pobočiek spoločností ASI a AOE a navrhli metodológiu výpočtu zdaniteľných príjmov týchto dvoch spoločností v Írsku. Obsah tejto komunikácie je dosť nejasný a vyplýva z neho, že pre určenie zdaniteľného príjmu týchto spoločností boli rozhodujúce diskusie medzi írskymi daňovými orgánmi a daňovými poradcami skupiny Apple na dvoch stretnutiach, pričom však nebola zdokladovaná žiadna objektívna a podrobná analýza funkcií pobočiek a ich posúdenia.

345 Na rozdiel od *ad hoc* správ, ktoré predložili Írsko a Apple Inc. dodatočne v správnom konaní, írskym daňovým orgánom tak nebola pred prijatím napadnutých záväzných daňových stanovísk predložená žiadna správa o rozdelení ziskov ani žiadne doplňujúce informácie.

346 Okrem toho, ako bolo potvrdené na pojednávaní, informácie o činnostiach írskych pobočiek spoločností ASI a AOE, predložené pred vydaním záväzného daňového stanoviska z roku 1991, neboli pred vydaním záväzného daňového stanoviska z roku 2007 významne doplnené a následne neboli aktualizované.

347 Tento nedostatok dôkazných prostriedkov predložených írskym daňovým orgánom o funkciách skutočne vykonávaných írskymi pobočkami a chýbajúce posúdenie týchto funkcií na účely určenia zisku, ktorý treba pripočítať uvedeným pobočkám, možno považovať za metodologický nedostatok pri uplatnení článku 25 TCA 97, ktorý hneď na začiatku vyžaduje analýzu funkcií, ktoré vykonávajú, aktív, ktoré používajú, a rizík, ktoré nesú pobočky.

348 Akokoľvek poľutovaniahodný však je tento metodologický nedostatok, Komisia sa pri svojom preskúmaní štátnej pomoci podľa článku 107 ZFEÚ nemôže obmedziť na to, že uvedie, že výber írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako testovaných strán pri uplatnení metódy rozdelenia ziskov bol nesprávny, pričom nepreukáže, že funkcie skutočne vykonávané týmito pobočkami predstavovali osobitne komplexné, jedinečné alebo ťažko identifikovateľné funkcie, takže porovnateľné údaje pri takejto jednostrannej metóde rozdelenia ziskov nebolo možné identifikovať alebo neboli hodnoverné, a teda že následné pripočítanie ziskov bolo zákonite nesprávne.

349 Okrem toho v každom prípade, aj keby sa taká chyba v metóde rozdelenia ziskov preukázala, ako bolo uvedené v bodoch 319 a 332 vyššie, Komisia musí preukázať, že sporné rozdelenie ziskov viedlo k zníženiu daňového zaťaženia dotknutých spoločností v porovnaní s daňovým zaťažením, ktoré by znášali, ak by napadnuté záväzné daňové stanoviská neboli prijaté, takže skutočne došlo k poskytnutiu výhody.

350 Komisia však vo svojej subsidiárnej úvahe nepredložila žiaden dôkazný prostriedok, ktorý mal preukazovať, že takýto metodologický nedostatok, vyplývajúci z nedostatku informácií predložených írskym daňovým orgánom, viedol k zníženiu daňového základu spoločností ASI a AOE v dôsledku uplatnenia napadnutých záväzných daňových stanovísk.

351 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba vyhovieť výhradám, ktoré uvádzajú Írsko a spoločnosti ASI a AOE proti zisteniam Komisie týkajúcim sa nesprávneho výberu írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako testovaných strán pri uplatnení metód rozdelenia ziskov, na ktorých sa zakladajú napadnuté záväzné daňové stanoviská.

3. O výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov

352 Na úvod treba pripomenúť, že v napadnutých záväzných daňových stanoviskách (pozri body 12 až 21 vyššie) boli zdaniteľné príjmy írskych pobočiek vypočítané ako zisková prirážka k prevádzkovým nákladom.

353 Komisia v odôvodneniach 334 až 345 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že aj keby bolo možné považovať írske pobočky za testované strany na účely jednostrannej metódy rozdelenia ziskov, výber prevádzkových nákladov týchto pobočiek ako ukazovateľa úrovne ziskov bol nesprávny. Podľa Komisie musí ukazovateľ úrovne ziskov v rámci jednostrannej metódy rozdelenia ziskov odrážať funkcie vykonávané testovanou stranou, čo nebol prípad v prejednávanej veci. Komisia totiž tvrdila, že nie prevádzkové náklady írskej pobočky, ale predaje spoločnosti ASI boli schopné lepšie odrážať činnosti, ktoré vykonávala, a riziká, ktoré niesla írska pobočka, a teda jej prínos k obratu spoločnosti ASI.

354 Komisia preto (odôvodnenie 345 napadnutého rozhodnutia) dospela k záveru, že v dôsledku použitia prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov v rámci metódy rozdelenia ziskov potvrdenej v napadnutých záväzných daňových stanoviskách zdaniteľné príjmy spoločností ASI a AOE v Írsku neodrážali spoľahlivý odhad trhového výsledku v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Z tohto dôvodu podľa jej názoru írske daňové orgány zabezpečili selektívnu výhodu spoločnostiam ASI a AOE v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný príjem odrážal ceny dohodnuté na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

a) O výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov írskej pobočky spoločnosti ASI

355 Konkrétne v prípade írskej pobočky spoločnosti ASI (odôvodnenie 336 napadnutého rozhodnutia) sa Komisia domnievala, že nebolo vhodné vychádzať z prevádzkových nákladov, ktoré sa „vo všeobecnosti“ odporúčajú pre analýzu ziskov distribútorov s nízkym rizikom. Komisia tvrdila, že írska pobočka spoločnosti ASI nebola takýmto distribútorom, pretože niesla riziká spojené s obratom, zárukami a externými zmluvnými partnermi.

356 Na úvod treba uviesť, že Komisia neuviedla konkrétny zdroj, z ktorého vychádzala pri tomto tvrdení. Navyše použitie výrazu „vo všeobecnosti“ naznačuje, že nevylučovala použitie prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov v niektorých situáciách.

357 Okrem toho, že názor Komisie nie je presný, treba uviesť, že nie je v súlade so smernicou OECD o transferovom oceňovaní, z ktorej Komisia vychádzala vo svojej subsidiárnej úvahe, ako správne tvrdí Írsko a spoločnosti ASI a AOE. Z bodu 2.87 tejto smernice totiž vyplýva, že ukazovateľ úrovne ziskov sa musí zameriavať na hodnotu funkcií testovanej strany s prihliadnutím na jej aktíva a riziká. Podľa tejto smernice teda výber ukazovateľa úrovne ziskov nie je pre žiadny typ funkcií pevne určený, pokiaľ odráža hodnotu danej funkcie.

358 V každom prípade treba preskúmať, či sa Komisii podarilo preukázať, že výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov nebol v prejednávanej veci vhodný, a keďže treba zohľadniť riziká, ktoré nesú pobočky, či správne dospela k záveru, že írska pobočka spoločnosti ASI niesla riziká spojené s obratom, zárukami a externými zmluvnými partnermi.

1) O vhodnom ukazovateli úrovne ziskov

359 V odôvodneniach 340 a 341 napadnutého rozhodnutia Komisia tvrdila, že výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov nebol vhodný, pretože tento výber primeraným spôsobom neodrážal riziká, ktoré niesla, a činnosti, ktoré vykonávala írska pobočka spoločnosti ASI, a že vhodnejším ukazovateľom by boli predaje. Komisia tvrdila, že z rovnakých dôvodov sa na určenie odmeny za funkcie vykonávané uvedenou pobočkou, ktorá by bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu, nehodil Berryho koeficient použitý v *ad hoc* správach, ktoré predložili Írsko a Apple Inc.

360 V prvom rade treba uviesť, že Komisia zakladá svoje zistenia v podstate na názore, podľa ktorého sa treba domnievať, že írska pobočka spoločnosti ASI niesla riziká a vykonávala funkcie súvisiace s činnosťami spoločnosti ASI z dôvodu, že táto spoločnosť tak nemohla robiť samotná, keďže nemala žiadnych zamestnancov a fyzicky neexistovala.

361 V tejto súvislosti treba pripomenúť úvahy vysvetlené pri preskúmaní hlavnej úvahy v bode 259 vyššie, podľa ktorých priradenie funkcií, a teda pripočítanie ziskov pobočke na základe „vylučovacej metódy“, nie je v súlade s írskym právom ani prístupom schváleným OECD, keďže takáto analýza neumožňuje preukázať, že tieto funkcie skutočne vykonávali írske pobočky.

362 Aby teda Komisia preukázala, že výber prevádzkových nákladov írskej pobočky spoločnosti ASI ako ukazovateľa úrovne jej ziskov bol nesprávny, nemohla prideliť funkcie, ktoré vykonáva, a riziká, ktoré nesie spoločnosť ASI, jej írskej pobočke bez preukázania, že táto pobočka skutočne vykonávala tieto funkcie a niesla tieto riziká.

363 V druhom rade treba uviesť, že v odôvodnení 342 napadnutého rozhodnutia samotná Komisia odkazuje na bod 2.87 smernice OECD o transferovom oceňovaní. Ako však bolo uvedené v bode 357 vyššie, podľa tejto smernice môžu byť vhodným ukazovateľom úrovne ziskov tak predaje, ako aj prevádzkové náklady.

364 Konkrétnejšie sa v bode 2.87 smernice OECD o transferovom oceňovaní uvádza, že výber ukazovateľa úrovne ziskov musí byť relevantný na účely preukázania hodnoty funkcií testovanej strany v skúmanej transakcii s prihliadnutím na jej aktíva a riziká.

365 Keď však Komisia v odôvodneniach 337 a 338 napadnutého rozhodnutia uviedla, že použitie prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov neodráža riziká spojené s obratom, zárukami a produktmi, s ktorými manipulujú externí zmluvní partneri, a že vhodnejším ukazovateľom úrovne ziskov by bol obrat z predajov, nevyjadrila sa k otázke, či prevádzkové náklady primeraným spôsobom odrážajú hodnotu, ktorú prináša írska pobočka spoločnosti ASI s prihliadnutím na jej funkcie, aktíva a riziká, ktoré nesie. Komisia totiž iba uviedla, že predaje spoločnosti ASI by boli vhodným ukazovateľom úrovne ziskov, pričom nepreukázala, prečo v prejednávanej veci nemohli prevádzkové náklady jej írskej pobočky odrážať hodnotu, ktorou táto pobočka prispela k činnostiam spoločnosti prostredníctvom funkcií, rizík a aktív, za ktoré v rámci uvedenej spoločnosti skutočne zodpovedala.

366 V treťom rade, pokiaľ ide o Berryho koeficient, treba pripomenúť, že tento koeficient bol použitý v *ad hoc* správach, ktoré predložili Írsko a Apple Inc., ako ukazovateľ úrovne ziskov s cieľom dodatočne preukázať, že zisky pripočítané spoločnostiam ASI a AOE podľa napadnutých záväzných daňových stanovísk boli v rozpätí nezávislého vzťahu.

367 V odôvodnení 340 napadnutého rozhodnutia však Komisia odmietla použitie tohto koeficientu ako finančného koeficientu na odhadnutie odmeny, ktorá je v prejednávanej veci v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Komisia tvrdila, že situácie, v ktorých možno podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní použiť Berryho koeficient, nezodpovedali situácii írskej pobočky spoločnosti ASI.

368 V tejto súvislosti treba uviesť, že v bode 2.101 smernice OECD o transferovom oceňovaní, na ktorú Komisia odkazuje v odôvodnení 342 napadnutého rozhodnutia, sa uvádza, že na to, aby bol Berryho koeficient vhodný na testovanie odmeny v kontrolovanej transakcii, treba po prvé, aby hodnota funkcií vykonávaných v kontrolovanej transakcii bola priamo úmerná prevádzkovým nákladom, po druhé, aby hodnota funkcií vykonávaných v kontrolovanej transakcii nebola zásadne ovplyvnená hodnotou distribuovaných produktov, inými slovami, nebola priamo úmerná obratu, a po tretie, aby daňovník nevykonával v kontrolovaných transakciách iné významné funkcie (napríklad výrobnú), ktoré by mali byť odmenené na základe inej metódy alebo iného finančného ukazovateľa.

369 Najprv treba uviesť, že v napadnutom rozhodnutí Komisia netvrdila, že hodnota prevádzkových nákladov zohľadnených v napadnutých záväzných daňových stanoviskách nebola priamo úmerná hodnote funkcií vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti ASI, ktoré sú opísané v odôvodneniach 54 a 55 napadnutého rozhodnutia. Treba uviesť, že Komisia nepredložila tvrdenia a dôkazy, ktoré by mali preukazovať, že neboli zohľadnené všetky náklady, ktoré mali byť považované za prevádzkové náklady, a že toto nezohľadnenie viedlo k selektívnej výhode pre spoločnosti ASI a AOE. Komisia sa ani nesnažila preukázať, že hodnota priradená nákladom, ktoré boli zohľadnené, bola príliš nízka a že z toho vyplývala selektívna výhoda. Komisia totiž iba spochybnila samotný princíp zohľadnenia prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov.

370 Ďalej treba zdôrazniť, že neexistuje súvislosť medzi prevádzkovými nákladmi írskej pobočky spoločnosti ASI a obratom tejto spoločnosti. Túto neexistenciu súvislosti uznala samotná Komisia v odôvodnení 337 napadnutého rozhodnutia.

371 Napokon treba pripomenúť úvahy vysvetlené v bodoch 342 a 343 vyššie, týkajúce sa toho, že funkcie vykonávané írskou pobočkou spoločnosti ASI nie sú komplexné a možno ich ľahko identifikovať. Táto pobočka totiž v podstate vykonávala distribučné funkcie. Nezodpovedala za výrobné funkcie ani za iné komplexné funkcie súvisiace najmä s technologickým vývojom alebo duševným vlastníctvom.

372 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, sú teda v prípade írskej pobočky spoločnosti ASI splnené podmienky na uplatnenie Berryho koeficientu uvedené v smernici OECD o transferovom oceňovaní.

373 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov nebol pre írsku pobočku spoločnosti ASI vhodný.

374 Aj keby bolo možné tvrdiť, ako to robí Komisia v odôvodnení 336 napadnutého rozhodnutia, že prevádzkové náklady môžu slúžiť ako ukazovateľ úrovne ziskov iba pre distribútorov „s nízkym rizikom“, treba v každom prípade preskúmať, či sa írske daňové orgány mohli domnievať, že írska pobočka spoločnosti ASI neniesla riziká, ktoré jej podľa Komisie mali byť priradené.

2) O riziku spojenom s obratom

375 Komisia v odôvodnení 337 napadnutého rozhodnutia uviedla, že spoločnosť ASI niesla riziko spojené s obratom a že z dôvodu, že jej ústredie nemalo žiadnych zamestnancov na riadenie týchto rizík, sa „mus[elo]… predpokladať“, že tieto riziká niesla írska pobočka. Komisia dodala, že výber prevádzkových nákladov neodrážal toto riziko, čo potvrdzovala skutočnosť, že prevádzkové náklady zostávali počas rozhodného obdobia relatívne stabilné, hoci obrat sa exponenciálne zvýšil.

376 Najprv treba uviesť, že názor Komisie sa podľa samotného znenia napadnutého rozhodnutia zakladá na domnienke.

377 Ďalej treba uviesť, že Komisia nebola schopná v napadnutom rozhodnutí vysvetliť, v čom presne spočívalo riziko spojené s obratom.

378 Na otázku v tejto súvislosti na pojednávaní Komisia uviedla, že išlo skôr o riziko zásob, teda riziko, že produkty nachádzajúce sa v súpise tovaru spoločnosti ASI, ktorých distribúciu zabezpečovala írska pobočka, sa nepodarí predať.

379 Na podloženie svojho názoru, podľa ktorého írska pobočka spoločnosti ASI niesla riziko spojené s prípadným poklesom predajov spoločnosti ASI, sa Komisia uspokojila s tým, že pridelila toto riziko na základe vylučovacej metódy, ktorú, ako bolo uvedené v bodoch 361 a 362 vyššie, nemožno použiť ako základ takéhoto priradenia.

380 Komisia na pojednávaní navyše odkázala na obrázok 9 napadnutého rozhodnutia (uvedený v odôvodnení 122 uvedeného rozhodnutia), ktorý preberá tabuľku obsiahnutú v dohode o rozdelení nákladov týkajúcu sa rozdelenia rizík medzi Apple Inc. na jednej strane a spoločnosti ASI a AOE na druhej strane. Ako však bolo uvedené v bodoch 263 až 268 a 271 vyššie, táto tabuľka uvádza zoznam rizík, ktoré spoločnosť ASI mohla byť povinná niesť, ale nepreukazuje, že ich skutočne niesla. Táto tabuľka sa navyše týka spoločnosti ASI a nie jej írskej pobočky.

381 Naproti tomu spoločnosti Apple Inc., ASI a AOE predložili v správnom konaní a v konaní o prejednávanej žalobe dôkazné prostriedky, ktoré preukazujú, že rámcové dohody s výrobcami produktov s ochrannou známkou Apple (alebo OEM) uzatvárali centralizovaným spôsobom za celú skupinu Apple v Spojených štátoch spoločnosti Apple Inc. a ASI.

382 Spoločnosti Apple Inc., ASI a AOE navyše predložili dôkazné prostriedky týkajúce sa iných rámcových dohôd, uzavretých rovnako centralizovaným spôsobom za celú skupinu Apple, s hlavnými nákupcami produktov s ochrannou známkou Apple, teda s telekomunikačnými operátormi, predovšetkým v regióne EMEIA.

383 Okrem toho spoločnosti Apple Inc., ASI a AOE predložili dôkazné prostriedky týkajúce sa medzinárodnej cenovej politiky pre produkty s ochrannou známkou Apple, ktorá bola centrálne vypracovaná pre celú skupinu Apple.

384 Treba uviesť, že predložené dôkazné prostriedky preukazujú, že írska pobočka spoločnosti ASI sa nezúčastňovala na rokovaniach a na podpise rámcových dohôd, či už išlo o dohody uzavreté s dodávateľmi produktov, ktoré distribuuje, teda dohody s OEM, alebo o dohody so zákazníkmi, ktorým distribuuje produkty s ochranou známkou Apple, akými sú telekomunikační operátori. Táto pobočka v skutočnosti nie je v týchto dohodách ani spomenutá.

385 Predložené dôkazné prostriedky navyše preukazujú, že írska pobočka spoločnosti ASI nerozhodovala o ponuke (teda určenie produktov, ktoré sa majú vyrábať), dopyte (teda určenie zákazníkov, ktorým sa produkty budú predávať), ani o cenách, za ktoré sa predávali produkty s ochrannou známkou Apple predovšetkým v regióne EMEIA, keďže tie boli určované v rámcových dohodách.

386 Ako teda správne tvrdia spoločnosti ASI a AOE, írskej pobočke spoločnosti ASI nemožno prideliť riziká súvisiace s produktmi, ktoré sa nepodarí predať, alebo s poklesom dopytu, keďže tak ponuka, ako aj dopyt sú určované centralizovaným spôsobom mimo uvedenej pobočky.

387 Predložené dôkazné prostriedky potvrdzujú úlohu írskej pobočky spoločnosti ASI tak, ako vyplýva z *ad hoc* správ, ktoré predložili Írsko a Apple Inc. a podľa ktorých táto pobočka ako distribútor zodpovedala za zabezpečenie toku produktov medzi výrobcami a zákazníkmi a za zhromažďovanie a odovzdávanie

informácií o prognózach ponuky a dopytu v regióne EMEIA, ako aj o stave zásob na úrovni skupiny. Írska pobočka spoločnosti ASI totiž nebola považovaná za subjekt, ktorý niesol hospodárske riziko, ktoré mohlo vyplývať z poklesu obratu spoločnosti ASI v regióne EMEIA, z dôvodu, že vykonávala „monitorovacie“ funkcie pre tento región.

388 Napokon, pokiaľ ide o tvrdenie nachádzajúce sa v odôvodnení 337 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého sa počas rozhodného obdobia predaje spoločnosti ASI exponenciálne zvýšili, zatiaľ čo prevádzkové náklady jej írskej pobočky zostali stabilné, treba uviesť, že táto skutočnosť je skôr nepriamym dôkazom toho, že činnosti vykonávané uvedenou pobočkou mali obmedzený vplyv na celú podnikateľskú činnosť spoločnosti ASI.

389 Navyše táto okolnosť sama osebe nestačí na spochybnenie výberu prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov. Komisia totiž vybudovala svoju úvahu bez uvedenia dôvodu, pre ktorý by nárast predajov spoločnosti ASI mal nevyhnutne znamenať nárast ziskov, ktoré možno pripočítať jej írskej pobočke.

390 V dôsledku toho treba uviesť, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že írska pobočka spoločnosti ASI zodpovedala za riziko spojené s obratom.

3) O riziku spojenom so zárukami na produkty

391 V odôvodnení 338 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že keďže spoločnosť ASI poskytovala záruky na všetky produkty predávané v regióne EMEIA a tieto záruky predstavovali najvýznamnejšiu časť jej záväzkov, súvisiace riziká nemohla niesť spoločnosť ASI, ktorá nemala žiadnych zamestnancov, ale nevyhnutne jej írska pobočka.

392 Konkrétnejšie Komisia v odôvodnení 338 napadnutého rozhodnutia tvrdila, že tieto riziká predstavovali najvýznamnejší záväzok spoločnosti ASI, ktorý bol prevedený na spoločnosť Apple Distribution International (ADI) prepojenú so skupinou Apple. Komisia v tejto súvislosti odkázala na odôvodnenie 135 napadnutého rozhodnutia, v ktorom je vysvetlené, že spoločnosť ADI prevzala distribučné činnosti v regióne EMEIA na účet spoločnosti ASI a že na tento účel podľa protokolu z 23. apríla 2012 prevzala záväzky spoločnosti ASI, ktorých najvýznamnejšou položkou boli rezervy na záruky na produkty.

393 Po prvé tieto skutkové okolnosti zdôraznené Komisiou svedčia o tom, že záruky na produkty s ochrannou známkou Apple v regióne EMEIA poskytovala spoločnosť ASI a že rezervy na tieto záruky tvorili časť jej záväzkov až do roku 2012. Tieto informácie však samy osebe neumožňujú preukázať súvislosť medzi rizikami predstavovanými týmito zárukami poskytovanými spoločnosťou ASI, vyjadrenými ako rezervy na strane pasív jej účtovnej súvahy, a jej írskou pobočkou. Teória Komisie navyše neplatí na obdobie po roku 2012, keď boli tieto riziká prevedené na spoločnosť ADI. Komisia však svoju úvahu neobmedzila na obdobie do roku 2012.

394 Po druhé riziko spojené so zárukami na produkty nemožno prideliť írskej pobočke spoločnosti ASI, ak táto pobočka z ekonomického hľadiska nezodpovedá za nároky, pri ktorých sa uplatňuje takáto záruka. Komisia však nepredložila dôkazné prostriedky, ktoré preukazujú, že írska pobočka spoločnosti ASI mala takúto zodpovednosť.

395 Po tretie, hoci samozrejme nie je sporné, že írska pobočka spoločnosti ASI spravovala službu podpory poskytovanú po predaji s názvom AppleCare, ako bolo uvedené v bodoch 276 až 278 vyššie, funkcie vykonávané touto pobočkou v rámci tejto služby sú v porovnaní so samotnými zárukami pomocné.

396 Írsko a spoločnosti ASI a AOE sa totiž pri spochybňovaní tvrdenia Komisie opierajú najmä o *ad hoc* správy, ktoré predložili a z ktorých vychádzala aj samotná Komisia, ktoré opisujú činnosti írskych pobočiek súvisiace so zárukami na produkty s ochrannou známkou Apple. Podľa týchto správ írska pobočka spoločnosti ASI v rámci služby AppleCare zodpovedala v podstate za:

– zber údajov o produktoch s vadami,

– správu siete schválených poskytovateľov opráv,

– distribúciu náhradných dielov v rámci tejto siete,

– správu telefonického centra.

397 Vzhľadom na pomocnú povahu týchto funkcií nemožno bez ďalších dôkazov dospieť k záveru, že írska pobočka spoločnosti ASI niesla ekonomické dôsledky spojené so zárukami na produkty, ako to spoločnosti ASI a AOE tvrdili na pojednávaní.

398 Navyše okolnosť, že na službu AppleCare bol vyčlenený významný počet zamestnancov, nie je sama osebe rozhodujúca vzhľadom na to, že táto služba zahŕňa najmä telefonické centrum na poskytovanie služieb podpory po predaji, ktoré je prirodzene funkciou vyžadujúcou vysoký počet zamestnancov.

399 Komisia okrem toho nepredložila iné dôkazné prostriedky, ktoré preukazujú, že zamestnanci írskej pobočky spoločnosti ASI sa aktívne zúčastňovali na prijímaní rozhodnutí, ktoré významným spôsobom ovplyvňovali riziká spojené so zárukou na produkty s ochrannou známkou Apple predávané spoločnosťou ASI, a že táto pobočka za tieto riziká na základe tejto záruky v konečnom dôsledku zodpovedala z ekonomického hľadiska.

400 Za týchto okolností nemožno z toho, že írska pobočka spoločnosti ASI spravovala službu AppleCare, vyvodiť, že niesla riziká spojené so zárukami na produkty s ochrannou známkou Apple.

4) O rizikách spojených s činnosťami externých zmluvných partnerov

401 V odôvodnení 339 napadnutého rozhodnutia Komisia tvrdila, že keďže spoločnosť ASI systematicky zadávala svoju distribučnú funkciu externým zmluvným partnerom mimo Írska, obrat z celkových predajov bol vzhľadom na riziko, ktoré niesla írska pobočka v súvislosti s produktmi, s ktorými sa nemanipulovalo v Írsku, vhodnejším ukazovateľom úrovne ziskov.

402 Na úvod treba uviesť, že odpoveď na otázku, v čom spočívalo riziko vyvolané okolnosťou uvedenou v bode 401 vyššie a ako toto riziko niesla írska pobočka spoločnosti ASI, nevyplýva jasne zo znenia odôvodnenia 339 napadnutého rozhodnutia. Takéto posúdenie, ktoré možno vykladať rôzne, však nemožno akceptovať na podporu subsidiárnej úvahy Komisie.

403 V každom prípade Komisia na otázku v tejto súvislosti na pojednávaní uviedla, že išlo o rovnaký typ rizika, ako bolo riziko uvedené v odôvodnení 337 napadnutého rozhodnutia, teda riziko spojené s možnosťou poklesu dopytu a možnosťou nepredaných produktov v prípade, keď spoločnosť ASI zadáva svoje distribučné funkcie externým zmluvným partnerom, pričom zostáva vlastníkom uvedených produktov.

404 Ak teda riziko uvedené Komisiou v odôvodnení 339 napadnutého rozhodnutia možno chápať ako riziko rovnakého typu ako riziko spojené s obratom, identifikované v odôvodnení 337 napadnutého rozhodnutia, potom aj pre tento typ rizika, v prípade ktorého nie je preukázané, že ho niesla írska pobočka spoločnosti ASI, platia rovnaké úvahy, ako sú vysvetlené v bodoch 376 až 390 vyššie.

405 Okrem toho, aj keby takéto riziko existovalo, samotná okolnosť, že niektoré distribučné činnosti boli zmluvne zadávané externým zmluvným partnerom mimo Írska, nemôže bez ďalšej indikácie potvrdzovať názor, že toto riziko treba prideliť írskej pobočke spoločnosti ASI.

406 Skutočnosť, že po transakciách s dodávateľmi a zákazníkmi, ktoré boli dohodnuté a pripravené v Spojených štátoch, zabezpečovali distribúciu daných produktov externí zmluvní partneri mimo Írska, totiž potvrdzuje skôr názor, že riziká, ktoré z toho mohli vyplývať, neniesla írska pobočka spoločnosti ASI.

407 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že riziká identifikované v odôvodneniach 336, 337 a 339 napadnutého rozhodnutia skutočne niesla írska pobočka spoločnosti ASI.

b) O výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov írskej pobočky spoločnosti AOE

408 V prípade spoločnosti AOE Komisia v odôvodneniach 343 a 344 napadnutého rozhodnutia uviedla, že vzhľadom na to, že táto spoločnosť mimo svojej írskej pobočky fyzicky neexistovala ani nemala žiadnych zamestnancov, ktorí by mohli riadiť riziká, bolo potrebné domnievať, že všetky riziká, najmä riziká spojené so zásobami, niesla uvedená pobočka. Za týchto okolností sa Komisia domnievala, že ukazovateľ úrovne ziskov zahŕňajúci celkové náklady by bol vhodnejší ako prevádzkové náklady.

409 Komisia opiera svoje tvrdenia o smernicu OECD o transferovom oceňovaní. Treba však uviesť, že ako bolo uvedené v bode 357 vyššie, táto smernica neodporúča použitie žiadneho ukazovateľa úrovne ziskov, ako sú napríklad celkové náklady, a nebráni použitiu prevádzkových nákladov ako takéhoto ukazovateľa.

410 Navyše podľa bodu 2.93 smernice OECD o transferovom oceňovaní, na ktorý odkazuje Komisia v odôvodnení 343 napadnutého rozhodnutia, platí, že „pri uplatňovaní [metódy čistého obchodného rozpätia] založenej na nákladoch, sa často používajú úplné náklady“. Z toho vyplýva, že v zásade nie je vylúčené, že prevádzkové náklady môžu byť vhodným ukazovateľom úrovne ziskov.

411 Okrem toho nemožno v prejednávanej veci súhlasiť s tvrdením Komisie, že ukazovateľ úrovne ziskov zahŕňajúci celkové náklady je vhodnejší pre takú výrobnú spoločnosť, ako je spoločnosť AOE. Ako totiž bolo uvedené v bode 12 vyššie, vlastníkom používaných materiálov, nedokončených aj hotových produktov, je spoločnosť AOE a nie jej írska pobočka. Keďže celkové náklady zohľadňujú náklady na všetky tieto položky, ich použitie ako ukazovateľa úrovne ziskov sa na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, nejaví byť najvhodnejšie na vyjadrenie hodnoty funkcií, ktoré skutočne vykonávala írska pobočka spoločnosti AOE, najmä s prihliadnutím na jej aktíva.

412 Za týchto okolností sa Komisii nepodarilo preukázať, že ukazovateľ úrovne ziskov založený na celkových nákladoch, ktorý odporúčala, je v prejednávanej veci vhodnejší na určenie ziskov írskej pobočky spoločnosti AOE, ktoré sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

c) Záver časti o výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov

413 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba dospieť k záveru, že Komisii sa v napadnutom rozhodnutí nepodarilo preukázať, že výber prevádzkových nákladov írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako ukazovateľa úrovne ziskov pri uplatňovaní jednostrannej metódy pripočítania ziskov bol nevhodný.

414 Komisia navyše v každom prípade nepredložila dôkazné prostriedky, ktoré mali preukazovať, že tento výber ako taký nevyhnutne musel viesť k záveru, že napadnuté záväzné daňové stanoviská znížili daňové zaťaženie spoločností ASI a AOE v Írsku.

415 V tejto súvislosti Všeobecný súd uvádza, že ani diskusie, ktoré predchádzali prijatiu napadnutých záväzných daňových stanovísk, ani Írsko a spoločnosti ASI a AOE, ktorým boli v tejto súvislosti položené otázky v priebehu súdneho konania, nedokázali dostatočným spôsobom vysvetliť rozpory zistené v uvedených stanoviskách, pokiaľ ide o prevádzkové náklady, ktoré boli zohľadnené ako základ pre výpočet zdaniteľného príjmu pobočiek v záväznom daňovom stanovisku v roku 1991, ale už viac neboli zahrnuté do základu pre výpočet zdaniteľného príjmu pobočiek v záväznom daňovom stanovisku z roku 2007.

416 Napriek rozporom, ktoré preukazujú nedostatky v metodológii výpočtu zdaniteľných príjmov, ktorý bol urobený v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, však treba pripomenúť úvahy vysvetlené v bode 348 vyššie, podľa ktorých Komisia nemôže iba poukazovať na metodologickú chybu, ale musí preukázať, že skutočne došlo k poskytnutiu výhody, keďže takáto chyba naozaj viedla k zníženiu daňového zaťaženia dotknutých spoločností v porovnaní so zaťažením, ktoré by znášali pri uplatnení bežných pravidiel zdanenia. Treba však ešte spresniť, že Komisia v napadnutom rozhodnutí netvrdila, že vylúčenie niektorých kategórií prevádzkových nákladov, ktoré boli zohľadnené ako základ pre výpočet zisku pripočítaného pobočkám spoločností ASI a AOE, viedlo k výhode v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

417 Treba preto vyhovieť výhradám uvádzaným Írskom a spoločnosťami ASI a AOE proti zisteniam Komisie v jej subsidiárnej úvahe, týkajúcim sa metodologickej chyby pri výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov írskych pobočiek spoločností ASI a AOE.

4. O úrovniach odmien akceptovaných v napadnutých záväzných daňových stanoviskách

418 Komisia v odôvodneniach 346 až 359 napadnutého rozhodnutia spochybnila úrovne odmeny írskych pobočiek spoločností ASI a AEO, ktoré boli akceptované v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, pričom zdôraznila, že skupina Apple nepredložila írskym daňovým orgánom žiadnu správu o rozdelení ziskov, ani žiadne iné vysvetlenie na podloženie svojich návrhov, ktoré viedli k prijatiu napadnutých záväzných daňových stanovísk.

419 Na jednej strane v prípade spoločnosti ASI Komisia v odôvodnení 346 napadnutého rozhodnutia uviedla, že záväzné daňové stanovisko z roku 1991 akceptovalo ako zdaniteľný príjem ziskovú prirážku 12,5 % k prevádzkovým nákladom jej írskej pobočky, zatiaľ čo záväzné daňové stanovisko z roku 2007 akceptovalo ziskovú prirážku vo výške [*dôverné*].

420 Na druhej strane v prípade spoločnosti AOE Komisia v odôvodnení 347 napadnutého rozhodnutia uviedla, že zdaniteľný príjem potvrdený írskymi daňovými orgánmi zodpovedal [*dôverné*] prevádzkových nákladov, pričom toto percento kleslo na [*dôverné*] v prípade, keď bol zdaniteľný príjem vyšší ako [*dôverné*]. V záväznom daňovom stanovisku z roku 2007 zdaniteľný príjem zodpovedal [*dôverné*] prevádzkových nákladov pobočky a bol zvýšený o výnos z duševného vlastníctva vytvoreného spoločnosťou AOE v rozsahu [*dôverné*] obratu. Komisia okrem toho zdôraznila, že zdaniteľný príjem spoločnosti AOE bol podľa všetkého definovaný na základe rokovaní a riadil sa úvahami týkajúcimi sa zamestnanosti, ako to preukazovalo zohľadnenie potreby „nebrániť expanzii írskych činností“ v diskusiách pred prijatím záväzného daňového stanoviska z roku 1991.

421 Z odôvodnení 348 a 349 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že vysvetlenia výpočtu zdaniteľného príjmu spoločností ASI a AOE, ktoré počas správneho konania poskytli Írsko a Apple Inc., Komisiu nepresvedčili. Komisia sa domnievala, že odmeny, ktoré akceptovali írske daňové orgány pre írske pobočky spoločností ASI a AOE, sa zakladali na veľmi nízkych ziskových prirážkach, hoci z ekonomického hľadiska nebolo logické, aby spoločnosť akceptovala tak nízke zisky.

422 Pokiaľ ide konkrétne o záväzné daňové stanovisko z roku 2007, Komisia sa v odôvodneniach 350 až 359 napadnutého rozhodnutia zamerala na dodatočné odôvodnenie obsiahnuté v *ad hoc* správach, ktoré pripravili daňoví poradcovia Írska a skupiny Apple, týkajúce sa úrovní odmeny dohodnutých pre írske pobočky spoločností ASI a AOE. Podľa Komisie sa tieto správy zakladali na porovnávacej štúdii, ktorej relevancia bola sporná z dôvodu, že výrobky ponúkané spoločnosťami vybranými do porovnania neboli porovnateľné s vysokokvalitnými značkovými produktmi, ktoré ponúka skupina Apple. Komisia konkrétnejšie tvrdila, že riziká spojené so zárukami na vysokokvalitné produkty, ktoré niesla spoločnosť ASI, neboli porovnateľné s rizikami, ktoré niesli v súvislosti so svojimi výrobkami spoločnosti vybrané v štúdii. Komisia navyše zdôraznila, že minimálne tri z 52 vybraných spoločností boli v likvidácii.

423 Komisia okrem toho v odôvodneniach 354 a 355 napadnutého rozhodnutia v snahe o úplnosť vykonala dokonca svoje vlastné posúdenie úrovne odmeny, ktorá mala byť priznaná spoločnostiam ASI a AOU, pričom porovnala tie isté spoločnosti, ktoré boli uvedené v *ad hoc* správe predloženej Írskom, ale ako ukazovateľ úrovne ziskov zohľadnila v prípade spoločnosti ASI obrat (výsledok predaja) a v prípade spoločnosti AOE celkové náklady. Na základe tejto opravnej analýzy Komisia dospela k záveru, že úrovne odmeny akceptované v napadnutých záväzných daňových stanoviskách boli neprimerane nízke.

424 V prípade spoločnosti ASI totiž Komisia v odôvodnení 355 napadnutého rozhodnutia uviedla, že pri zohľadnení predajov spoločností vybraných do porovnávacej štúdie ako ukazovateľa úrovne ziskov bol v roku 2012 priemerný výnos vo výške 3 % s medzikvartilovým rozpätím od 1,3 % do 4,5 %. Komisia však uviedla, že príjmy z podnikania pripočítané írskej pobočke spoločnosti ASI ako zdaniteľné príjmy podľa záväzného daňového stanoviska z roku 2007 za rok 2012 predstavovali približne [*dôverné*], čo predstavuje [*dôverné*] obratu spoločnosti ASI za rok 2012. Tento výnos je prakticky 20-násobne nižší ako zistila Komisia vo svojej opravnej analýze.

425 V prípade spoločnosti AOE Komisia v odôvodnení 357 napadnutého rozhodnutia uviedla, že jej zdaniteľný príjem v roku 2012 dosahoval približne [*dôverné*] celkových nákladov írskej pobočky. Táto percentuálna hodnota sa nachádzala v medzikvartilovom rozpätí, ktoré bolo uvedené v *ad hoc* správach daňových poradcov Írska a skupiny Apple, a blížila sa k 25. percentilu, ktorý daňoví poradcovia považovali za dolnú hranicu rozpätia nezávislého vzťahu. Komisia teda uviedla, že podľa *ad hoc* správy predloženej spoločnosťou Apple Inc. bol v období rokov 2009 až 2011 dolný kvartil ziskovej prirážky k celkovým nákladom na úrovni [*dôverné*] s mediánom na úrovni [*dôverné*] a podľa *ad hoc* správy predloženej Írskom bol v období rokov 2007 až 2011 na úrovni [*dôverné*] (s mediánom na úrovni [*dôverné*]).

426 V odôvodneniach 358 a 359 napadnutého rozhodnutia však Komisia spresnila, že tieto správy sa nemôžu zakladať na dodatočnom závere, podľa ktorého odmena za funkcie, ktoré vykonávala írska pobočka spoločnosti AOE, bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V prvom rade Komisia spochybnila porovnateľnosť údajov, keďže nebola predložená žiadna podrobná analýza porovnateľnosti štruktúry nákladov a činností vybraných spoločností. Ďalej Komisia vysvetlila, že 25. percentil bol zohľadnený ako dolná hranica rozpätia, čo bol najmä vzhľadom na snahy o porovnateľnosť identifikované v dotknutých *ad hoc* správach príliš extenzívny prístup. Napokon Komisia uviedla, že v *ad hoc* správach bolo vykonané porovnanie iba s výrobnými spoločnosťami, hoci írska pobočka spoločnosti AOE poskytovala aj zdieľané služby iným spoločnostiam skupiny Apple v regióne EMEIA, ako napríklad finančné služby súvisiace s informačnými systémami a technológiami a služby v oblasti ľudských zdrojov.

427 Na základe týchto zistení dospela Komisia v odôvodnení 360 napadnutého rozhodnutia k záveru, že napadnuté záväzné daňové stanoviská potvrdili odmenu, ktorú by írske pobočky z hľadiska ich vlastnej rentability neakceptovali, keby boli samostatnými a nezávislými podnikmi, ktoré vykonávajú tie isté alebo podobné činnosti za rovnakých alebo podobných podmienok.

428 Účastníci konania majú odlišný názor tak na existenciu, ako aj vplyv chýb identifikovaných Komisiou na úrovne odmeny schválené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách a na dodatočné potvrdenie týchto odmien navrhované v *ad hoc* správach, ktoré pripravili daňoví poradcovia Írska a skupiny Apple.

a) O odmene írskych pobočiek spoločností ASI a AOE potvrdenej v záväznom daňovom stanovisku z roku 1991

429 V prvom rade Komisia vytýka írskym daňovým orgánom, že v napadnutých záväzných daňových stanoviskách akceptovali úrovne odmeny írskych pobočiek spoločností ASI a AOE, ktoré neboli podložené žiadnou správou.

430 Na jednej strane treba uviesť, že Írsko a spoločnosti ASI a AOE tvrdia, že v čase prijatia napadnutých záväzných daňových stanovísk sa podľa príslušného írskeho daňového práva nevyžadovalo predloženie správy o rozdelení ziskov, čo Komisia nepoprela.

431 Na druhej strane treba uviesť, že výhrada Komisie sa týka metodologickej chyby (alebo jej neexistencie), keďže Komisia vytýka nedostatky v metóde výpočtu zdaniteľných príjmov potvrdenej v napadnutých záväzných daňových stanoviskách z dôvodu nepredloženia správ o rozdelení ziskov.

432 Je pravda, že vysvetlenia, ktoré poskytla skupina Apple írskym daňovým orgánom na odôvodnenie navrhnutých úrovní odmeny, prevzaté do odôvodnenia 64 napadnutého rozhodnutia, boli stručné. Skupina Apple totiž tvrdila, že navrhnuté úrovne boli nad ziskovou prirážkou 15 %, ktorú by za normálnych okolností dosiahlo „cost center“ (nákladové stredisko), ale pod ziskovou prirážkou 100 %, ktorá by mohla byť bežná vo farmaceutickom priemysle, ktorý nie je porovnateľný s informačným odvetvím. Treba tiež pripomenúť, že skupina Apple uznala pred írskymi daňovými orgánmi, že jej návrh nemal žiadny vedecký základ, ale domnievala sa, že viedol k dostatočne vysokej sume zdaniteľných príjmov.

433 V tejto súvislosti Všeobecný súd uvádza, že ani diskusie, ktoré predchádzali prijatiu napadnutých záväzných daňových stanovísk, ani Írsko a spoločnosti ASI a AOE, ktorým v tejto súvislosti boli položené otázky v priebehu súdneho konania, nedokázali dostatočným spôsobom vysvetliť presné odôvodnenie ukazovateľov a číselných údajov zohľadnených pri výpočte zdaniteľných príjmov spoločností ASI a AOE. Žiaden konkrétny a aktuálny dôkaz teda nevysvetľuje odôvodnenie výšky percentuálnych hodnôt prevádzkových nákladov, ktoré boli zohľadnené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, a už vôbec nie ich vývoj v priebehu času.

434 Treba však uviesť, že Komisia okrem toho, že namietla, že neboli predložené správy o rozdelení ziskov, nedokončila svoju analýzu, aby preukázala, že na základe uvedeného výpočtu boli dane, ktoré skutočne spoločnosti ASI a AOE zaplatili na základe napadnutých záväzných daňových stanovísk, nižšie ako dane, ktoré by museli zaplatiť podľa bežných pravidiel zdanenia v prípade, ak by tieto stanoviská neboli prijaté.

435 Z rovnakých dôvodov, ako boli vysvetlené v bode 332 vyššie, tak samotné zistenie chyby v metodológii vedúcej k výpočtu ziskov, ktoré treba pripočítať pobočkám, nestačí na preukázanie toho, že napadnuté záväzné daňové stanoviská zvýhodnili spoločnosti ASI a AOE.

436 V druhom rade Komisia vytýkala írskym daňovým orgánom, že bez odôvodnenia akceptovali hranicu pre zdaniteľné príjmy spoločnosti AOE, a to [*dôverné*], nad ktorú už zdaniteľné príjmy nepredstavovali 65 % prevádzkových nákladov írskej pobočky, ale [*dôverné*] týchto nákladov. Podľa Komisie by rozumný hospodársky subjekt nesúhlasil s nižšou odmenou a vzdal sa tak časti svojich ziskov, ak by jeho prevádzkové náklady rástli, čo by naznačovalo nárast objemu jeho činností, a to dokonca ani vtedy, ak by táto odmena bola dostatočná na úhradu jeho nákladov a dosiahnutie určitého zisku.

437 Komisia tvrdila, že táto hranica predstavuje daňovú úľavu poskytnutú na základe kritérií, ktoré nie sú súčasťou daňového systému, ako sú napríklad dôvody súvisiace so zamestnanosťou, a že z tohto dôvodu sa považovala za selektívnu výhodu.

438 V tejto súvislosti Apple Inc. vo svojich pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania tvrdila, že táto hranica bola odôvodnená tým, že prírastkové fixné investície potrebné na rozvoj sú vyššie na začiatku činnosti ako v jej priebehu. Okrem toho spoločnosti ASI a AOE vo svojich odpovediach na písomné otázky Všeobecného súdu potvrdili, že hranica [*dôverné*] nebola nikdy dosiahnutá, a že teda druhé nižšie percento nebolo nikdy použité na účely výpočtu zdaniteľných príjmov spoločnosti AOE. Komisia tieto informácie nepoprela.

439 V prvom rade treba uviesť, že hoci je pravda, že súd už rozhodol, že keď majú príslušné orgány širokú diskrečnú právomoc určiť okrem iného podmienky opatrenia prijímaného na základe kritérií, ktoré nie sú súčasťou daňového systému, ako je napríklad udržanie zamestnanosti, možno sa domnievať, že výkon tejto právomoci vedie k prijatiu selektívneho opatrenia (rozsudok z 18. júla 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 27), napriek tomu platí, že pri určení, či štátne opatrenia môžu predstavovať štátnu pomoc, je potrebné vziať do úvahy predovšetkým účinky týchto opatrení na podniky, ktoré sú ich príjemcami (pozri rozsudok z 13. septembra 2010, Grécko a i./Komisia, T-415/05, T-416/05 a T-423/05, EU:T:2010:386, bod 212 a citovanú judikatúru).

440 V každom prípade samotná narážka na to, že skupina Apple bola jedným z najväčších zamestnávateľov v regióne, v ktorom boli usadené írske pobočky spoločností ASI a AOE, počas rozhovorov medzi írskymi daňovými orgánmi a touto skupinou pred prijatím záväzného daňového stanoviska z roku 1991, nepreukazuje, že zdaniteľné príjmy spoločností ASI a AOE boli určené na základe otázok spojených so zamestnanosťou. Zo správy z tohto rozhovoru, prevzatej do odôvodnenia 64 napadnutého rozhodnutia totiž vyplýva, že narážka na zamestnancov skupiny Apple v danom regióne bola urobená s cieľom poskytnúť informáciu o kontexte a rozvoji činností skupiny Apple v regióne a nie protihodnotu návrhu na pripočítanie ziskov írskym pobočkám.

441 Bez ďalších dôkazných prostriedkov teda Komisia nemôže tvrdiť, že dotknuté záväzné daňové stanovisko bolo prijaté ako protihodnota za prípadné vytvorenie pracovných miest v regióne.

442 V druhom rade treba uviesť, že uvedená hranica nebola nikdy dosiahnutá, a teda že zisky írskej pobočky spoločnosti AOE neboli nikdy pripočítané na základe zníženého percenta upraveného v záväznom daňovom stanovisku z roku 1991.

443 Obrat spoločnosti AOE totiž významne klesol medzi obdobím predchádzajúcim prijatiu záväzného daňového stanoviska z roku 1991, keď v roku 1989 dosahoval sumu 751 miliónov USD, ako bolo uvedené v odôvodnení 64 napadnutého rozhodnutia, a rokom 2006, čo je posledný rok, v ktorom sa uplatňovalo záväzné daňové stanovisko z roku 1991, keď dosahoval sumu 359 miliónov USD, ako bolo uvedené v odôvodnení 97 napadnutého rozhodnutia.

444 Aj keby teda boli preukázané tvrdenia Komisie, že hranici upravenej v tomto stanovisku chýba ekonomické zdôvodnenie, Komisia nemôže tvrdiť, že v dôsledku zahrnutia tejto hranice do záväzného daňového stanoviska z roku 1991 bola poskytnutá výhoda, hoci sa tento mechanizmus v skutočnosti neuplatnil.

445 V treťom rade, aj keby sa tvrdenie Komisie malo chápať v tom zmysle, že úrovne odmeny za funkcie vykonávané pobočkami, schválené írskymi daňovými orgánmi, boli príliš nízke s prihliadnutím na aktíva a riziká súvisiace s týmito funkciami, nemožno mu bez ďalších dôkazných prostriedkov vyhovieť.

446 Subsidiárna úvaha Komisie sa totiž zakladá na predpoklade, že írske daňové orgány mohli správne prideliť licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple hlavným ústrediam, čo podľa smernice OECD o transferovom oceňovaní naznačuje výkon komplexných alebo jedinečných funkcií. Zo záverov uvedených v bode 348 vyššie však vyplýva, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že írske pobočky spoločností ASI a AOE vykonávali najkomplexnejšie funkcie.

447 V prípade spoločnosti ASI Komisia navyše založila svoje odôvodnenie na úvahe, podľa ktorej írska pobočka niesla veľmi veľké riziká spojené s činnosťami skupiny Apple. Zo záverov uvedených v bode 407 vyššie však vyplýva, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že írska pobočka spoločnosti ASI skutočne niesla tieto riziká.

448 Bez ďalších dôkazných prostriedkov sa teda Komisii nepodarilo preukázať, že úrovne odmeny stanovené podľa záväzného daňového stanoviska z roku 1991 boli príliš nízke na to, aby predstavovali odmenu za funkcie skutočne vykonávané írskymi pobočkami spoločností ASI a AOE s prihliadnutím na ich aktíva a riziká.

b) O odmene írskych pobočiek spoločností ASI a AOE potvrdenej v záväznom daňovom stanovisku z roku 2007

449 Okrem výhrady, že na podloženie záväzného daňového stanoviska z roku 2007 nebola predložená správa o rozdelení ziskov, ktorá bola zamietnutá z dôvodov vysvetlených v bodoch 430 až 435 vyššie, Komisia spochybnila odmenu írskych pobočiek spoločností ASI a AOE určenú vo forme ziskov pripočítaných týmto pobočkám na základe záväzného daňového stanoviska z roku 2007 tým, že napadla *ad hoc* správy, ktoré predložili Írsko a Apple Inc. na to, aby dodatočne odôvodnili, že tieto zisky sa nachádzali v rozpätí nezávislého vzťahu. Komisia predovšetkým spochybnila spoľahlivosť *ad hoc* správ, ktoré predložili Írsko a Apple Inc., z dôvodu, že spoločnosti vybrané do porovnávacej štúdie, na ktorej sa tieto správy zakladali, neboli porovnateľné so spoločnosťami ASI a AOE.

1) O výbere spoločností použitých v porovnávacích analýzach

450 V napadnutom rozhodnutí Komisia uviedla najmä dve chyby týkajúce sa porovnateľnosti spoločností vybratých do porovnávacej štúdie s írskou pobočkou spoločnosti ASI. V odôvodnení 350 napadnutého rozhodnutia Komisia jednak uviedla, že nebolo možné identifikovať spoločnosti vybraté v *ad hoc* správe, ktorú predložila Apple Inc. V odôvodnení 351 napadnutého rozhodnutia Komisia zase zdôraznila, že výber spoločností porovnávaných v porovnávacích štúdiách nezohľadňoval skutočnosť, že na rozdiel od týchto spoločností skupina Apple predávala vysokokvalitné značkové produkty a ako také ich umiestňovala na trh. V tejto súvislosti Komisia zdôraznila, že hoci spoločnosť ASI zodpovedala za záruky na predávané produkty, čo v prípade vysokokvalitných značkových produktov predstavuje veľmi vysoké riziko, zohľadnené porovnávané spoločnosti neboli vystavené takémuto riziku.

451 Pokiaľ ide o porovnateľnosť s írskou pobočkou spoločnosti AOE, Komisia uviedla (v odôvodnení 359 napadnutého rozhodnutia), že *ad hoc* správa predložená Írskom zohľadňovala iba výrobné spoločnosti, hoci spoločnosť AOE poskytovala aj zdieľané služby iným spoločnostiam skupiny Apple v regióne EMEIA, ako sú napríklad finančné služby, služby súvisiace s informačnými systémami a technológiami a služby v oblasti ľudských zdrojov.

452 Na úvod treba uviesť, že aj keby boli chyby identifikované Komisiou v *ad hoc* správach, ktoré dodatočne predložili Írsko a Apple Inc., preukázané, a vyvracali by závery týchto správ, Komisia z toho nemohla vyvodiť, že napadnuté záväzné daňové stanoviská viedli k zníženiu daňového zaťaženia spoločností ASI a AOE v Írsku.

453 Írsko a Apple Inc. totiž predložili tieto správy, aby dodatočne preukázali, že zisky pripočítané írskym pobočkám spoločností ASI a AOE podľa napadnutých záväzných daňových stanovísk sa nachádzali v rozpätí nezávislého vzťahu. Predloženie týchto *ad hoc* správ Írskom a spoločnosťou Apple Inc. však nemôže zmeniť dôkazné bremeno týkajúce sa existencie výhody v prejednávanej veci, ktoré nesie Komisia, ako bolo pripomenuté v bode 100 vyššie.

454 V každom prípade treba preskúmať, či nedostatky, ktoré Komisia identifikovala v *ad hoc* správach predložených Írskom a spoločnosťou Apple Inc., sú preukázané a umožňujú vyvrátiť závery uvedených správ.

455 Po prvé treba uviesť, že ako správne tvrdí Írsko a spoločnosti ASI a AOE, analýzy v oblasti transferového oceňovania nie sú exaktnou vedou a nie je možné získať presný výsledok toho, čo sa považuje za úroveň, ktorá je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V tejto súvislosti treba pripomenúť bod 1.13 smernice OECD o transferovom oceňovaní, v ktorom sa uvádza, že cieľom určenia transferových cien je „dospieť na základe spoľahlivých informácií k primeranému odhadu výsledku, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu“, a že „určenie transferových cien nie je exaktnou vedou a vyžaduje odhad zo strany daňového orgánu, ako aj daňovníka“.

456 Po druhé, pokiaľ ide o podniky vybraté do porovnávacej štúdie, na ktorej sa zakladá *ad hoc* správa predložená spoločnosťou Apple Inc., spoločnosti ASI a AOE tvrdia, že počas správneho konania táto spoločnosť viackrát žiadala od Komisie pripomienky k tejto *ad hoc* správe, pričom nebola formulovaná žiadna špecifická požiadavka týkajúca sa údajov z porovnávacej štúdie. Komisia tieto tvrdenia nepopiera. Spoločnosti ASI a AOE navyše v súdnom konaní predložili údaje, ktoré boli použité pre túto *ad hoc* správu, a uviedli, že boli získané z rovnakej databázy ako bola použitá v *ad hoc* správe, ktorú predložilo Írsko. Komisia nevzniesla žiadne ďalšie konkrétne námietky proti *ad hoc* správe, ktorú predložila Apple Inc.

457 Po tretie, keďže Komisia vo vzťahu k obom *ad hoc* správam predloženým Írskom a spoločnosťou Apple Inc. napadla použitie porovnávacej štúdie, ktorá sa zakladala na vyhľadávaniach v databáze porovnateľných údajov, treba uviesť nasledujúce skutočnosti.

458 V prvom rade, pokiaľ sa výhrady Komisie majú chápať tak, že Komisia napáda použitie databázy porovnateľných údajov ako také, týmto výhradám nemožno vyhovieť. Bez opory v databáze totiž nie je možné v druhom kroku jednostrannej metódy rozdelenia ziskov vykonať porovnávaciu štúdiu, ktorá umožňuje vykonať odhad ziskov, ktoré sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, čo predpokladá, že je možné vykonať takýto odhad u porovnateľných spoločností.

459 Komisia však nepredložila dôkazy, ktoré odôvodňujú vylúčiť ako také použitie takých databáz vypracovaných nezávislými špecializovanými spoločnosťami, ako je databáza, ktorá bola použitá v *ad hoc* správach predložených Írskom a spoločnosťou Apple Inc. Ako totiž správne tvrdí Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE, tieto databázy sú vypracované na základe kódov všeobecnej nomenklatúry ekonomických činností v Európskych spoločenstvách (NACE) a bez dôkazov preukazujúcich nedostatky, ktoré spôsobujú ich neplatnosť, predstavujú empirický základ pre vypracovanie porovnávacích štúdií.

460 Pokiaľ ide ďalej o tvrdenia Komisie, ktoré majú spochybniť porovnateľnosť spoločností vybratých do porovnávacej analýzy v prípade írskej pobočky spoločnosti ASI, treba uviesť, že Komisia sa obmedzila na to, že uviedla rovnaké tvrdenia ako proti výberu prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov, konkrétne skutočnosť, že spoločnosť ASI zodpovedala za záruky na predávané produkty a že niesla veľké riziko spojené so špičkovými produktmi, s ktorými manipulovali subdodávatelia, hoci vybraté spoločnosť neniesli taký typ vysokého rizika, a preto neboli porovnateľné. Tieto tvrdenia však treba zamietnuť z rovnakých dôvodov, ako boli uvedené v bodoch 391 až 402 vyššie.

461 Navyše, rovnako ako Írsko a spoločnosti ASI a AOE treba zdôrazniť, že keďže prevádzkové náklady nemožno vylúčiť ako ukazovateľ úrovne ziskov v prejednávanej veci, ako bolo uvedené v bode 413 vyššie, vysoká kvalita ochrannej známky nemá významný vplyv na porovnateľnosť v prejednávanej veci. Ako totiž správne tvrdia spoločnosti ASI a AOE, skutočnosť, že spoločnosť distribuuje vysokokvalitné značkové produkty, zákonite nemôže mať vplyv na jej prevádzkové náklady v porovnaní s prevádzkovými nákladmi, ktoré by musela niesť, ak by distribuovala produkty nižšej kvality. Túto úvahu preukázala v prejednávanej veci skutočnosť, ktorú samotná Komisia uznala v odôvodnení 337 napadnutého rozhodnutia, že prevádzkové náklady írskej pobočky spoločnosti ASI zostali relatívne stabilné v porovnaní s exponenciálnym nárastom predajov spoločnosti ASI.

462 Pokiaľ ide o výhrady voči porovnateľnosti výrobných spoločností vybratých do porovnávacej analýzy s írskou pobočku spoločnosti AOE, uplatnené z dôvodu pomocných funkcií, ktoré táto pobočka vykonávala popri výrobných činnostiach, treba uviesť, že tieto pomocné funkcie nemôžu reprezentovať všetky funkcie vykonávané uvedenou pobočkou, ako správne tvrdí Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE. V tejto súvislosti sa uvedení účastníci konania opierajú najmä o analýzu činností írskej pobočky spoločnosti AOE, vykonanú v *ad hoc* správach, ktoré predložili, ktorú v tomto konkrétnom bode Komisia nespochybnila.

463 Napokon, pokiaľ ide o okolnosť uvádzanú Komisiou, že tri z 52 spoločností vybratých do porovnávacej analýzy boli v likvidácii, takéto výhrady nemôžu mať vplyv na spoľahlivosť tejto analýzy ako celku. Okrem toho tieto spoločnosti vstúpili do likvidácie po účtovných obdobiach, ktorých sa týkala vykonaná analýza. Navyše na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, sa vzhľadom na úvahy uvedené v bode 455 vyššie nezdá, že tri spoločnosti z 52 uvedených v danej analýze predstavujú významný podiel, ktorý by mohol skresliť výsledok porovnávacej štúdie.

464 Za týchto okolností treba dospieť k záveru, že Komisii sa nepodarilo spochybniť spoľahlivosť porovnávacích štúdií, na ktorých sa zakladajú *ad hoc* správy predložené Írskom a spoločnosťou Apple Inc., a teda spoľahlivosť uvedených správ.

2) O opravnej porovnávacej analýze vykonanej Komisiou

465 Treba uviesť že Komisia v odôvodneniach 353 až 356 napadnutého rozhodnutia vykonala svoju vlastnú porovnávaciu analýzu, ktorú možno označiť ako „opravná porovnávacia analýza“.

466 Vo svojej opravnej porovnávacej analýze sa Komisia usilovala posúdiť, či odmeňovanie írskych pobočiek spoločností ASI a AOE, ktoré bolo potvrdené v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, bolo v rozpätí nezávislého vzťahu.

467 V prvom rade v prípade írskej pobočky spoločnosti ASI Komisia použila údaje spoločností vybratých v *ad hoc* správe predloženej Írskom, pričom považovala írsku pobočku spoločnosti ASI za testovanú stranu a predaje za ukazovateľa úrovne ziskov. Tieto údaje boli prevzaté do obrázka 13 nachádzajúceho sa v odôvodnení 354 napadnutého rozhodnutia. Komisia tak porovnala zisky pripočítané írskej pobočke spoločnosti ASI vo vzťahu k predajom spoločnosti ASI s priemerným výnosom z predajov spoločností vybratých v *ad hoc* správe predloženej Írskom za roky 2007 až 2011.

468 Na úvod treba uviesť, že je pravda, že prístup Komisie spočívajúci v porovnaní výsledkov jej vlastnej analýzy so zdaniteľnými príjmami spoločnosti ASI podľa napadnutých záväzných daňových stanovísk jej v zásade mohol umožniť preukázať existenciu selektívnej výhody.

469 Závermi opravnej porovnávacej analýzy vykonanej Komisiou však nemožno vyvrátiť závery *ad hoc* správ predložených Írskom a spoločnosťou Apple Inc., podľa ktorých sa zisky írskych pobočiek spoločností ASI a AOE určené podľa napadnutých záväzných daňových stanovísk nachádzali v rozpätí nezávislého vzťahu.

470 Najprv treba uviesť, že opravná porovnávacia analýza Komisie sa zakladá na predajoch ako na ukazovateli úrovne ziskov na účely uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia. Ako však vyplýva z úvah v bodoch 402 a 412 vyššie, nebolo preukázané, že použitie prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov bolo v prejednávanej veci nevhodné. Navyše nebolo preukázané, že použitie predajov by bolo vhodnejšie.

471 Ďalej treba pripomenúť, že analýza, ktorú vykonala Komisia vo svojej subsidiárnej úvahe, sa zakladá na predpoklade, podľa ktorého boli funkcie vykonávané írskou pobočkou spoločnosti ASI komplexné a rozhodujúce pre úspech ochrannej známky Apple, a teda podnikateľskej činnosti spoločnosti ASI. Navyše podľa Komisie táto pobočka niesla v spojení s činnosťami spoločnosti ASI významné riziká. Ako však bolo uvedené v bodoch 348 a 407 vyššie, Komisii sa nepodarilo preukázať, že pobočka spoločnosti ASI vykonávala komplexné funkcie a niesla tieto významné riziká.

472 Napokon sa Komisia v odôvodneniach 353 až 355 napadnutého rozhodnutia snažila posúdiť priemerný výnos z predajov porovnateľných podnikov s priemerným výnosom z predajov spoločnosti ASI v závislosti od zisku pripočítaného jej írskej pobočke podľa záväzného daňového stanoviska z roku 2007. Tento prístup však nie je v súlade s prístupom schváleným OECD ani s článkom 25 TCA 97, keďže výnos z predajov spoločnosti ASI nemôže v prípade jej írskej pobočky odrážať hodnotu funkcií, ktoré táto pobočka skutočne vykonávala, a to z nasledujúcich dôvodov.

473 Na jednej strane, ako bolo uvedené v bodoch 384 a 385 vyššie, distribučné funkcie zabezpečované írskou pobočkou spoločnosti ASI spočívali v nákupe, predaji a distribúcii produktov s ochrannou známkou Apple na základe rámcových dohôd dojednaných mimo uvedenej pobočky. Pridanú hodnotu prinesenú írskou pobočkou spoločnosti ASI preto nemožno vnímať prostredníctvom výnosu z predajov spoločnosti ASI.

474 Na druhej strane funkcie, ktoré skutočne vykonávala írska pobočka spoločnosti ASI, nemali rozhodujúci vplyv na duševné vlastníctvo skupiny Apple ani na ochrannú známku Apple, ako bolo uvedené v bode 341 vyššie. Tieto dva faktory však spolu vnútorne súvisia a možno ich spojiť pod ochrannú známku Apple označujúcou produkty vysokej kvality, o ktorej sa samotná Komisia v odôvodnení 351 napadnutého rozhodnutia domnievala, že rozhodujúcim spôsobom ovplyvňuje hodnotu predajov spoločnosti ASI. Z tohto dôvodu výnos z predajov spoločnosti ASI neponúka realistický obraz o skutočnom prínose jej írskej pobočky k týmto predajom.

475 Za týchto okolností závery týkajúce sa odmeny írskej pobočky spoločnosti ASI obsiahnuté v opravnej porovnávacej analýze vykonanej Komisiou, v ktorej Komisia použila predaje ako ukazovateľ úrovne ziskov, nemôžu vyvrátiť závery *ad hoc* správ predložených Írskom a spoločnosťou Apple Inc., ktoré použili prevádzkové náklady ako ukazovateľ úrovne ziskov.

476 V druhom rade, pokiaľ ide o odmenu spoločnosti AOE, ako samotná Komisia uviedla v odôvodnení 357 napadnutého rozhodnutia, výsledky porovnávacej analýzy použitej Komisiou, ktoré sú zhrnuté v bode 425 vyššie, preukazujú, že zisky pripočítané írskej pobočke spoločnosti AOE v Írsku podľa napadnutých záväzných daňových stanovísk sa nachádzali v rozpätí, o ktorom sa možno domnievať, že je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

477 Výsledky analýzy vykonanej Komisiou teda v podstate potvrdzujú závery, ktoré vyplývajú z *ad hoc* správ predložených Írskom a spoločnosťou Apple Inc., podľa ktorých zisky pripočítané írskej pobočke spoločnosti AOE boli v rozpätí nezávislého vzťahu. V tejto súvislosti treba s prihliadnutím na úvahy týkajúce sa analýz v oblasti transferového oceňovania, uvedené v bode 455 vyššie, uviesť, že skutočnosť, že tieto výsledky sa nachádzajú skôr v spodnej časti rozpätia nezávislého vzťahu, nemôže uvedené výsledky vyvrátiť.

478 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba vyhovieť výhradám, ktoré uviedli Írsko a spoločnosti ASI a AOE proti zisteniam Komisie týkajúcim sa metodologickej chyby pri určení úrovní odmien schválených v napadnutých záväzných daňových stanoviskách.

5. Závery časti o posúdeniach Komisie v jej subsidiárnej úvahe

479 Zistenia týkajúce sa nedostatkov v metódach výpočtu zdaniteľných príjmov spoločností ASI a AEO urobené vyššie preukazujú neúplnosť a niekedy nelogickosť napadnutých záväzných daňových stanovísk. Tieto okolnosti však samy osebe nestačia na preukázanie existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

480 Komisii sa totiž nepodarilo preukázať, že metodologické chyby, ktoré vytýkala metódam rozdelenia ziskov potvrdeným v napadnutých záväzných daňových stanoviskách, spočívajúce vo výbere írskych pobočiek ako testovaných strán (bod 351 vyššie), výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov (bod 417 vyššie) a v úrovniach odmeňovania schválených v napadnutých záväzných daňových stanoviskách (bod 478 vyššie), viedli k zníženiu zdaniteľných príjmov spoločností ASI a AOE v Írsku. Komisii sa teda nepodarilo preukázať, že tieto stanoviská poskytli týmto spoločnostiam výhodu.

481 Za týchto okolností treba vyhovieť žalobným dôvodom, ktoré uvádza Írsko a spoločnosti ASI a AOE a ktoré sa zakladajú na tom, že Komisii sa v jej sekundárnej úvahe nepodarilo preukázať, že v prejednávanej veci bola poskytnutá výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

F. O žalobných dôvodoch napádajúcich posúdenia Komisie v jej alternatívnej úvahe (piaty žalobný dôvod vo veci T-778/16 a deviaty žalobný dôvod vo veci T-892/16)

482 Komisia v odôvodneniach 369 až 403 napadnutého rozhodnutia vysvetlila svoju alternatívnu úvahu, ktorá obsahuje dve možnosti.

483 V prvom rade v odôvodneniach 369 až 378 napadnutého rozhodnutia Komisia tvrdila, že princíp nezávislého vzťahu je súčasťou uplatňovania článku 25 TCA 97 a že z dôvodu, že napadnuté záväzné daňové stanoviská sa od tohto princípu odchyľovali, zabezpečovali spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu vo forme zníženia daňového základu.

484 V druhom rade v odôvodneniach 379 až 403 napadnutého rozhodnutia Komisia tvrdila, že aj keby sa uplatňovanie článku 25 TCA 97 neriadilo princípom nezávislého vzťahu, napadnuté záväzné daňové stanoviská napriek tomu poskytovali selektívnu výhodu spoločnostiam ASI a AOE z dôvodu, že boli výsledkom voľného uváženia írskych daňových orgánov.

485 Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE v podstate spochybňujú posúdenia Komisie v oboch častiach jej alternatívnej úvahy.

1. O prvej časti alternatívnej úvahy Komisie

486 V prvej časti svojej alternatívnej úvahy sa Komisia domnievala, že napadnuté záväzné daňové stanoviská sa odchyľovali od článku 25 TCA 97 z dôvodu, že princíp nezávislého vzťahu je súčasťou uvedeného článku (odôvodnenie 377 napadnutého rozhodnutia). Komisia potom odkázala na svoju subsidiárnu úvahu, v ktorej sa domnievala, že napadnuté záväzné daňové stanoviská neumožňovali dospieť k spoľahlivému odhadu trhového výsledku podľa princípu nezávislého vzťahu, a teda dospela k záveru, že tieto stanoviská poskytovali selektívnu výhodu spoločnostiam ASI a AOE (odôvodnenie 378 napadnutého rozhodnutia).

487 V tejto súvislosti stačí uviesť, že keďže prvá časť alternatívnej úvahy Komisie sa zakladá na zisteniach, ktoré urobila vo svojej subsidiárnej úvahe, a keďže, ako bolo uvedené v bode 481 vyššie, Komisia sa nemôže opierať o túto úvahu na účely prijatia záveru, že v prejednávanej veci bola poskytnutá výhoda, treba dospieť k záveru, že Komisia sa pri závere o existencii selektívnej výhody v prejednávanej veci nemôže opierať ani o prvú časť svojej alternatívnej úvahy.

488 Za týchto okolností treba dospieť k záveru, že Komisii sa prostredníctvom prvej časti jej alternatívnej úvahy nepodarilo preukázať, že napadnuté záväzné daňové stanoviská poskytovali selektívnu výhodu spoločnostiam ASI a AOE.

2. O druhej časti alternatívnej úvahy Komisie

489 V druhej časti svojej alternatívnej úvahy Komisia tvrdí, že aj keby sa uplatňovanie článku 25 TCA 97 neriadilo princípom nezávislého vzťahu, napadnuté záväzné daňové stanoviská napriek tomu poskytovali spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu, keďže ich írske daňové orgány prijali na základe voľného uváženia.

490 Na jednej strane Komisia tvrdila, že vo svojej hlavnej a subsidiárnej úvahe preukázala, že napadnuté záväzné daňové stanoviská schválili metódy rozdelenia ziskov, ktoré mali za následok zníženie zdaniteľného príjmu spoločností ASI a AOE v Írsku a zabezpečenie hospodárskej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

491 Na druhej strane Komisia tvrdila, že keďže článok 25 TCA 97 nedefinuje žiadne objektívne kritérium na rozdelenie ziskov medzi rôzne časti tej istej nerezidentskej spoločnosti, diskrečná právomoc, ktorú majú írske daňové orgány pri uplatňovaní tohto ustanovenia, sa nezakladá na objektívnych kritériách súvisiacich s daňovým systémom, čo má za následok prezumpciu selektívnosti napadnutých záväzných daňových stanovísk. Komisia okrem toho preskúmala jedenásť záväzných daňových stanovísk, ktoré jej odovzdalo Írsko, a zistila niekoľko rozporov, na základe ktorých sa domnievala, že prax írskych daňových orgánov v oblasti záväzných daňových stanovísk bola arbitrárna, keďže na určenie ziskov, ktoré sa majú pripočítať írskym pobočkám nerezidentských spoločností na účely uplatňovania článku 25 TCA 97, nebolo používané žiadne jednotné kritérium.

492 Komisia z toho vyvodila, že napadnuté záväzné daňové stanoviská boli vydané na základe diskrečnej právomoci írskych daňových orgánov bez objektívnych kritérií súvisiacich s daňovým systémom a že z tohto dôvodu sa treba domnievať, že zabezpečili spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

493 Vo vzťahu k úvahám Komisie treba po prvé uviesť, že keďže sa Komisii nepodarilo preukázať existenciu výhody v jej hlavnej a subsidiárnej úvahe, nemôže existenciu selektívnej výhody v prejednávanej veci preukázať iba na základe svojej alternatívnej úvahy opísanej vyššie. Aj keby bola totiž preukázaná existencia diskrečnej právomoci daňových orgánov, neznamená to nevyhnutne, že táto právomoc bola vykonaná tak, aby znížila daňové zaťaženie príjemcu záväzného daňového stanoviska v porovnaní s daňovým zaťažením, ktoré by obvykle musel znášať.

494 Alternatívna úvaha Komisie tak nepostačuje na preukázanie existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

495 Po druhé sa Komisii v každom prípade nepodarilo preukázať, že írske orgány vykonali v prejednávanej veci širokú diskrečnú právomoc.

496 Treba totiž pripomenúť judikatúru, podľa ktorej na preukázanie selektívnej povahy daňovej výhody nie je nevyhnutné, aby mali príslušné vnútroštátne orgány diskrečnú právomoc priznať takúto výhodu. Existencia takejto právomoci však môže týmto orgánom umožňovať zvýhodniť určité podniky alebo

výrobu určitých druhov tovaru na úkor iných, najmä vtedy, keď príslušné orgány majú diskrečnú právomoc určiť príjemcov a podmienky opatrenia poskytnutého na základe kritérií, ktoré nesúvisia s daňovým systémom (rozsudok z 25. júla 2018, Komisia/Španielsko a i., C-128/16 P, EU:C:2018:591, bod 55).

497 Treba uviesť, že v odôvodnení 381 napadnutého rozhodnutia sa Komisia obmedzila na to, že tvrdila, že Írsko neidentifikovalo žiadne objektívne pravidlo vzťahujúce sa na rozdelenie ziskov nerezidentskej spoločnosti na účely uplatnenia článku 25 TCA 97. V tom istom odôvodnení 381 Komisia z toho priamo vyvodila, že „voľné uváženie írskej finančnej správy pri uplatňovaní daného ustanovenia [nie je] založené na objektívnych kritériách súvisiacich s daňovým systémom, čo vyvoláva domnienku o selektívnom zvýhodňovaní“.

498 Ako však bolo uvedené v bodoch 238 a 239 vyššie, uplatňovanie článku 25 TCA 97 vyžaduje vykonať objektívnu analýzu skutkového stavu zahŕňajúcu po prvé identifikáciu činností vykonávaných pobočkou, aktív, ktoré používa pre svoje funkcie, a súvisiacich rizík, ktoré nesie, a po druhé určenie hodnoty tohto typu činností na trhu. Takáto analýza v podstate zodpovedá analýze navrhovanej v rámci prístupu schváleného OECD.

499 Komisia teda nemôže tvrdiť, že uplatňovanie článku 25 TCA 97 írskymi daňovými orgánmi nezahŕňa použitie žiadneho jednotného kritéria na určenie ziskov, ktoré sa majú pripočítať írskym pobočkám nerezidentských spoločností.

500 Je pravda, že v prejednávanej veci nebolo dostatočne doložené uplatnenie článku 25 TCA 97 írskymi daňovými orgánmi v napadnutých záväzných daňových stanoviskách. Ako totiž bolo uvedené v bodoch 347 a 433 vyššie, informácie a dôkazné prostriedky na podporu tohto uplatnenia boli veľmi kusé. Toto chýbajúce doloženie analýzy je samozrejme poľutovaniahodným metodologickým nedostatkom výpočtu zdaniteľných príjmov spoločností ASI a AOE, potvrdeného v napadnutých záväzných daňových stanoviskách. Takýto nedostatok však sám osebe nemôže preukazovať, že napadnuté záväzné daňové stanoviská boli výsledkom výkonu širokej diskrečnej právomoci írskymi daňovými orgánmi.

501 Po tretie jedenásť záväzných daňových stanovísk týkajúcich sa pripočítania ziskov írskym pobočkám nerezidentských spoločností, ktoré Komisia preskúmala v odôvodneniach 385 až 395 napadnutého rozhodnutia, nemôže preukazovať existenciu širokej diskrečnej právomoci írskych daňových orgánov, ktorá viedla k zvýhodneniu príjemcov v porovnaní s inými spoločnosťami v porovnateľnej situácii.

502 Ako totiž vyplýva z odôvodnení 385 až 395 napadnutého rozhodnutia, každé z týchto jedenástich záväzných daňových stanovísk sa týka spoločností, ktoré vykonávali úplne iné činnosti. Ako však samotná Komisia uvádza v odôvodnení 88 napadnutého rozhodnutia, rozdelenie ziskov medzi viaceré pridružené spoločnosti závisí od funkcií, ktoré vykonáva, rizík, ktoré nesie, a aktív, ktoré používa každá spoločnosť. Treba teda uviesť, že jedenásť záväzných daňových stanovísk potvrdzuje rôzne metódy rozdelenia ziskov práve preto, že situácie daňovníkov sú odlišné. To, že tieto rôzne situácie boli zohľadnené pri prijatí týchto stanovísk, teda nijako nepreukazuje diskrečnú právomoc írskych daňových orgánov.

503 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že Komisia sa nemôže opierať o druhú časť svojej alternatívnej úvahy na účely prijatia záveru, že v prejednávanej veci bola poskytnutá selektívna výhoda.

504 Treba preto vyhovieť žalobným dôvodom, ktoré uvádzajú Írsko a spoločnosti ASI a AOE a ktoré sa zakladajú na tom, že Komisii sa v jej alternatívnej úvahe nepodarilo preukázať, že v prejednávanej veci bola poskytnutá selektívna výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pričom nie je potrebné preskúmať výhrady založené na porušení podstatných formálnych náležitostí a porušení práva byť vypočutý, ktoré uviedli spoločnosti ASI a AOE proti posúdeniam Komisie v jej alternatívnej úvahe.

G. Závery časti o posúdení Komisie týkajúcom sa existencie selektívnej výhody

505 Vzhľadom na závery uvedené v bodoch 312, 481 a 504 vyššie, podľa ktorých treba vyhovieť žalobným dôvodom, ktoré uvádzajú Írsko a spoločnosti ASI a AOE proti posúdeniam Komisie v jej hlavnej, subsidiárnej a alternatívnej úvahe, treba dospieť k záveru, že Komisia v prejednávanej veci nepreukázala, že írske daňové orgány prijatím napadnutých záväzných daňových stanovísk poskytli spoločnostiam ASI a AOE selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

506 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že hoci podľa ustálenej judikatúry uvedenej v bode 100 vyššie Komisia môže daňové opatrenie kvalifikovať ako štátnu pomoc, môže tak urobiť iba vtedy, pokiaľ sú splnené podmienky takejto kvalifikácie.

507 Keďže v prejednávanej veci sa Komisii nepodarilo z právneho hľadiska dostatočne preukázať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, treba zrušiť napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu, pričom nie je potrebné preskúmať ostatné žalobné dôvody uvádzané Írskom a spoločnosťami ASI a AOE.

IV. O trovách

508 Podľa článku 134 ods. 1 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia nemala vo veci úspech, je opodstatnené uložiť jej povinnosť znášať vlastné trovy konania a nahradiť trovy konania Írska vo veci T-778/16 a trovy konania spoločností ASI a AOE v súlade s ich návrhmi.

509 V súlade s článkom 138 ods. 1 rokovacieho poriadku Írsko vo veci T-892/16, Luxemburské veľkovojvodstvo, Poľská republika a Dozorný orgán EZVO znášajú svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma rozšírená komora)

rozhodol takto:

1. **Veci T-778/16 a T-892/16 sa spájajú na účely tohto rozsudku.**

2. **Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2017/1283 z 30. augusta 2016 o štátnej pomoci SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ktorú poskytlo Írsko spoločnosti Apple, sa zrušuje.**

3. **Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania Írska vo veci T-778/16 a trovy konania spoločností Apple Sales International a Apple Operations Europe.**

4. **Írsko vo veci T-892/16, Luxemburské veľkovojvodstvo, Poľská republika a Dozorný orgán EZVO znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 15. júla 2020.

Podpisy

Obsah

I. Okolnosti predchádzajúce sporu 2

A. O histórii skupiny Apple 2

1. O skupine Apple 2

2. O spoločnostiach ASI a AOE 3

a) O podnikovej štruktúre 3

b) O dohode o rozdelení nákladov 3

c) O dohode o marketingových službách 4

3. O írskych pobočkách 4

B. O napadnutých záväzných daňových stanoviskách 4

1. O záväznom daňovom stanovisku z roku 1991 4

a) O základe dane spoločnosti ACL, predchodcu spoločnosti AOE 4

b) O základe dane spoločnosti ACAL, predchodcu spoločnosti ASI 5

2. O záväznom daňovom stanovisku z roku 2007 5

C. O správnom konaní vedenom Komisiou 6

D. O napadnutom rozhodnutí 6

1. O existencii selektívnej výhody 7

a) O referenčnom rámci 7

b) O princípe nezávislého vzťahu 7

c) O selektívnej výhode vyplývajúcej z toho, že írskym pobočkám neboli pripočítané príjmy z licencií na predmety duševného vlastníctva, ktorých držiteľom sú spoločnosti ASI a AOE (hlavná úvaha) 8

d) O selektívnej výhode vyplývajúcej z nevhodného výberu metód pripočítania ziskov írskym pobočkám spoločností ASI a AOE (subsidiárna úvaha) 9

e) O selektívnej výhode vyplývajúcej z toho, že napadnuté záväzné daňové stanoviská, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, sa odchýlili od referenčného rámca aj za predpokladu, že tento rámec je tvorený iba článkom 25 TCA 97 (alternatívna úvaha) 9

f) Záver k selektívnej výhode 9

2. O nezlučiteľnosti, protiprávnosti a vymáhaní pomoci 9

3. O výroku 10

II. Konanie a návrhy účastníkov konania 11

A. O veci T-778/16 11

1. Rozhodovacie zloženie a prednostné prejednanie 11

2. Vedľajší účastníci konania 11

3. Žiadosti o dôverné zaobchádzanie 11

4. Návrhy účastníkov konania 12

B. O veci T-892/16 12

1. Rozhodovacie zloženie, prednostné prejednanie a spojenie vecí 12

2. Vedľajší účastníci konania 13

3. Žiadosti o dôverné zaobchádzanie 13

4. Návrhy účastníkov konania 13

C. O spojení vecí a o ústnej časti konania 14

III. Právny stav 15

A. O spojení vecí T-778/16 a T-892/16 na účely konečného rozhodnutia 15

B. O uvádzaných žalobných dôvodoch a o štruktúre preskúmania prejednávanej žaloby 15

C. O žalobných dôvodoch založených na tom, že Komisia prekročila svoje právomoci a zasiahla do právomocí členských štátov najmä v rozpore so zásadou daňovej autonómie (ôsmy žalobný dôvod vo veci T-778/16 a štrnásty žalobný dôvod vo veci T-892/16) 16

D. O žalobných dôvodoch založených na pochybeniach v hlavnej úvahe Komisie 19

1. O spoločnom preskúmaní kritérií výhody a selektívnosti (čiastočne druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16) 20

2. O identifikácii referenčného rámca a posúdeniach týkajúcich sa bežného zdanenia podľa írskeho práva (čiastočne prvý a druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a prvý, druhý a piaty žalobný dôvod vo veci T-892/16) 21

a) O referenčnom rámci 21

b) O posúdeniach Komisie týkajúcich sa bežného zdaňovania príjmov podľa írskeho daňového práva 24

1) O uplatnení článku 25 TCA 97 (čiastočne druhý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a čiastočne prvý žalobný dôvod vo veci T-892/16) 25

2) O princípe nezávislého vzťahu (čiastočne prvý žalobný dôvod a tretí žalobný dôvod vo veci T-778/16 a čiastočne prvý žalobný dôvod a druhý žalobný dôvod vo veci T-892/16) 27

i) O možnosti Komisie oprieť sa o princíp nezávislého vzťahu pri overovaní existencie selektívnej výhody 27

ii) O otázke, či Komisia vo svojej hlavnej úvahe správne uplatnila princíp nezávislého vzťahu 31

3) O prístupe schválenom OECD (čiastočne druhý a štvrtý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a piaty žalobný dôvod vo veci T-892/16) 32

i) O možnosti Komisie vychádzať z prístupu schváleného OECD 32

ii) O otázke, či Komisia vo svojej hlavnej úvahe správne uplatnila prístup schválený OECD 33

4) Záver časti o identifikácii referenčného rámca a posúdeniach týkajúcich sa bežného zdanenia podľa írskeho práva 34

3. O posúdeniach Komisie týkajúcich sa činností v rámci skupiny Apple (prvý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a tretí a štvrtý žalobný dôvod vo veci T-892/16) 34

a) O činnostiach vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti ASI 35

b) O činnostiach vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti AOE 39

c) O činnostiach vykonávaných mimo pobočiek spoločností ASI a AOE 40

1) O prijímaní strategických rozhodnutí v skupine Apple 41

2) O prijímaní rozhodnutí spoločnosťami ASI a AOE 42

d) Záver časti o činnostiach vykonávaných v skupine Apple 42

4. Záver časti o posúdení Komisie týkajúcom sa existencie selektívnej výhody na základe jej hlavnej úvahy 43

E. O žalobných dôvodoch napádajúcich posúdenia Komisie v jej subsidiárnej úvahe (štvrtý žalobný dôvod vo veci T-778/16 a ôsmy žalobný dôvod vo veci T-892/16) 43

1. O posúdení metód rozdelenia ziskov potvrdených v napadnutých záväzných daňových stanoviskách so zreteľom na metódu čistého obchodného rozpätia 44

2. O výbere írskych pobočiek spoločností ASI a AOE ako „testovanej strany“ pri uplatňovaní metód rozdelenia ziskov 45

3. O výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov 48

a) O výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov írskej pobočky spoločnosti ASI 48

1) O vhodnom ukazovateli úrovne ziskov 49

2) O riziku spojenom s obratom 50

3) O riziku spojenom so zárukami na produkty 52

4) O rizikách spojených s činnosťami externých zmluvných partnerov 53

b) O výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov írskej pobočky spoločnosti AOE 54

c) Záver časti o výbere prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov 54

4. O úrovniach odmien akceptovaných v napadnutých záväzných daňových stanoviskách 55

a) O odmene írskych pobočiek spoločností ASI a AOE potvrdenej v záväznom daňovom stanovisku z roku 1991 57

b) O odmene írskych pobočiek spoločností ASI a AOE potvrdenej v záväznom daňovom stanovisku z roku 2007 59

1) O výbere spoločností použitých v porovnávacích analýzach 59

2) O opravnej porovnávacej analýze vykonanej Komisiou 61

5. Závery časti o posúdeniach Komisie v jej subsidiárnej úvahe 63

F. O žalobných dôvodoch napádajúcich posúdenia Komisie v jej alternatívnej úvahe (piaty žalobný dôvod vo veci T-778/16 a deviaty žalobný dôvod vo veci T-892/16) 63

1. O prvej časti alternatívnej úvahy Komisie 63

2. O druhej časti alternatívnej úvahy Komisie 64

G. Závery časti o posúdení Komisie týkajúcom sa existencie selektívnej výhody 66

IV. O trovách 66