Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GIOVANNIHO PITRUZZELLY
přednesené dne 9. listopadu 2023 [1]

Věc C-465/20 P

Evropská komise
proti
Irsku,
Apple Sales International,
Apple Operations International, dříve Apple Operations Europe,
Lucemburské velkovévodství,
Polská republika,

Kontrolní úřad ESVO

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Předběžná daňová rozhodnutí (tax rulings) – Selektivní daňová zvýhodnění“

I. Úvod

1. Projednávaná věc je součástí dnes již poměrně rozsáhlého okruhu otázek týkajících se použití čl. 107 odst. 1 SFEU na „daňová rozhodnutí“. Jak je známo, „daňové rozhodnutí“ umožňuje podnikům požádat daňovou správu o „předběžné rozhodnutí“ o dani, které budou podléhat, a získat tak od daňové správy oficiální stanovisko k uplatňování vnitrostátních daňových předpisů a ujištění pokud jde o zdanění, které se na ně bude vztahovat. Není pochyb o tom, že pravidla státní podpory nelze využívat ke skrytému dosažení daňové harmonizace, která je politicky problematická, anebo k boji proti škodlivé daňové soutěži. Využití výhod plynoucích z rozdílů mezi daňovými systémy totiž neznamená poskytnutí podpory a daňová soutěž mezi státy není sama o sobě zakázána. Komise však musí být schopna ověřit, zda členský stát prostřednictvím daňového opatření, například předběžného rozhodnutí, neposkytuje selektivní výhodu určitému podniku. V takovém případě by se společnosti, které již mají značnou tržní sílu, jako je tomu v případě společnosti Apple, mohly ocitnout ve výhodě oproti svým konkurentům, což by narušilo *level playing field* mezi podniky, a to i s ohledem na dynamiku digitálních trhů, které směřují ke koncentraci této síly. Aby se předešlo těmto důsledkům, které poškozují hospodářskou soutěž a škodí inovacím a spotřebitelům, jsou nutná pravidla týkající se státní podpory.

[1] – Původní jazyk: italština.

2. Komise se domáhá zrušení rozsudku ze dne 15. července 2020, Irsko a další v. Komise (dále jen „napadený rozsudek“)[2], kterým Tribunál zrušil rozhodnutí Komise (EU) 2017/1283 ze dne 30. srpna 2016[3] (dále jen „napadené rozhodnutí“) týkající se dvou předběžných daňových rozhodnutí vydaných irskými daňovými orgány vůči společnostem Apple Sales International (ASI) a Apple Operations Europe (AOE), tedy dvěma společnostem patřícím do skupiny Apple (dále jen společně „předběžná rozhodnutí“).

II. Skutkový stav a skutečnosti předcházející sporu

3. Skupina Apple, která byla založena v roce 1976 a má sídlo v Cupertinu, Kalifornie (Spojené státy), se skládá ze společnosti Apple Inc. a všech společností kontrolovaných posledně uvedenou. Celosvětové podnikání této skupiny je strukturováno na základě klíčových funkčních oblastí, které jsou centrálně spravovány a řízeny ze Spojených států (bod 1 napadeného rozsudku). Společnost Apple Operations International (AOI) je 100 % dceřinou společností společnosti Apple Inc. AOI 100 % vlastní dceřinou společnost AOE, která sama 100 % vlastní dceřinou společnost ASI. Společnosti ASI a AOE jsou obě založeny podle irského práva, ale nejsou irskými daňovými rezidenty (bod 3 napadeného rozsudku)[4]. Společnosti ASI a AOE založily irské pobočky (dále společně jen „irské pobočky“). Irská pobočka společnosti ASI je zvláště odpovědná za provádění nákupních, prodejních a distribučních činností spojených s prodejem produktů značky Apple spřízněným stranám a třetím zákazníkům v regionech zahrnujících Evropu, Střední východ, Indii a Afriku (EMEIA), jakož i Asii-Tichomoří (APAC). Hlavní činnosti této pobočky zahrnují nákup konečných produktů značky Apple od třetích výrobců a spřízněných výrobců, distribuční činnosti spojené s prodejem produktů spřízněným stranám v regionech EMEIA a APAC, jakož i s prodejem produktů třetím zákazníkům v regionu EMEIA, internetový prodej, logistické operace a provozování poprodejní asistenční služby. Irská pobočka společnosti AOE je odpovědná za výrobu a montáž specializované řady počítačových produktů v Irsku, jako jsou stolní počítače iMac, notebooky MacBook a doplňky pro počítače, které tato pobočka dodává spřízněným stranám pro region EMEIA. Hlavní činnosti této pobočky zahrnují plánování výroby a sestavování jejího harmonogramu, technologii výrobního procesu, výrobu a provoz, zajišťování kvality a kontrolu kvality, a renovace (body 9 a 10 napadeného rozsudku).

4. V období, na které se vztahuje napadené rozhodnutí, tj. od roku 1991 do roku 2014 (dále jen „relevantní období“), byly Apple Inc. na jedné straně a ASI a AOE na straně druhé vázány dohodou o rozdělení nákladů (dále jen „dohoda o rozdělení nákladů“). Rozdělení nákladů se týkalo zejména výzkumu a vývoje (R&D) technologií začleněných do produktů skupiny Apple. Na základě této dohody se strany dohodly na rozdělení nákladů a rizik spojených s R&D v rámci činností vývoje nehmotných aktiv týkajících se výrobků a služeb skupiny Apple. Strany uvedené dohody se dále dohodly na tom, že společnost Apple Inc. zůstává oficiálním právoplatným vlastníkem nehmotných aktiv s rozdělenými náklady, včetně práv duševního vlastnictví (dále jen „duševní vlastnictví“). Společnost Apple Inc. kromě toho udělila společnostem ASI a AOE volnou licenci, která jim umožňovala zejména vyrábět a prodávat dotčené produkty na území, které jim bylo

[2] – T-778/16 a T-892/16, EU:T:2020:338.

[3] – O státní podpoře SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) poskytnuté Irskem ve prospěch společnosti Apple (Úř. věst. 2017, L 187, s. 1).

[4] – V bodech 49 až 52 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise vysvětlila, že podle irského práva platného v relevantním období nebyly společnosti ASI a AOE, ačkoli byly založeny v Irsku a vykonávaly tam podnikatelskou činnost, považovány za daňové rezidenty v Irsku, neboť byly přímo či nepřímo ovládány společností se sídlem ve Spojených státech (Apple Inc.). Avšak vzhledem k tomu, že kromě irských poboček neměly společnosti ASI a AOE žádnou daňovou přítomnost ve Spojených státech ani jinde, Komise dospěla k závěru, že jsou „pro účely daňového rezidentství […] bez státní příslušnosti“.

určeno, tedy na celém světě s výjimkou amerického kontinentu (dále jen „licence k duševnímu vlastnictví“)[5]. Strany dohody se zavázaly nést rizika vyplývající z této dohody. Hlavní riziko představovala povinnost platit náklady na rozvíjení práv duševního vlastnictví. Během relevantního období byly provedeny různé změny dohody o rozdělení nákladů, zejména za účelem zohlednění změn platné právní úpravy (body 5 a 6 napadeného rozsudku).

5. V roce 2008 uzavřela společnost ASI smlouvu o marketingových službách (dále jen „dohoda o marketingových službách“) se společností Apple Inc., v jejímž rámci se posledně uvedená zavázala poskytovat společnosti ASI prodejní služby zahrnující zejména tvorbu, vývoj a provádění marketingových strategií, programů a propagačních kampaní. Společnost ASI se zavázala platit společnosti Apple Inc. za tyto služby poplatek odpovídající procentnímu podílu „opodstatněně vzniklých nákladů“, které společnost Apple Inc. na tyto služby vynaložila, navýšenému o marži (bod 7 napadeného rozsudku).

A. K předběžným rozhodnutím

6. Daňoví poradci skupiny Apple popsali v dopise ze dne 12. října 1990 zaslaném irským daňovým orgánům činnosti společnosti Apple Computer Ltd (ACL), předchůdkyně společnosti AOE, v Irsku s uvedením funkcí vykonávaných její irskou pobočkou se sídlem v Corku (Irsko). Tito daňoví poradci upřesnili, že pobočka byla vlastníkem aktiv souvisejících s činnostmi výroby, ale společnost AOE si ponechala vlastnictví k použitým materiálům, produktům v procesu výroby a k dokončeným produktům. Dopisem ze dne 2. ledna 1991 byly irské daňové orgány informovány o existenci nové společnosti, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), předchůdkyně společnosti ASI, jejíž pobočka v Irsku byla popsána jako pobočka odpovědná za zásobování, pokud jde o výrobky určené k vývozu, u irských výrobců. Irské daňové orgány potvrdily dopisem ze dne 29. ledna 1991 (dále jen „předběžné rozhodnutí z roku 1991“) znění ujednání navrženého skupinou Apple ohledně výpočtu zdanitelného zisku společností ACL a ACAL v Irsku. Zdanitelný zisk společnosti ACL byl vypočten na základě procentního podílu provozních nákladů její irské pobočky, který byl stanoven na 65 % těchto nákladů až do roční výše [*důvěrné*] a 20 % přesahujících tuto částku [*důvěrné*]. Pokud by celkový zisk nedosáhl hodnoty vyplývající ze vzorce, použila by se pro stanovení čistého zisku dotyčná nižší hodnota. Provozní náklady, které je třeba zohlednit pro tento výpočet, zahrnují všechny provozní výdaje, s výjimkou materiálu určeného k dalšímu prodeji a podílu na nehmotných nákladech dceřiných společností skupiny Apple. Zdanitelný zisk společnosti ACAL byl vypočten na základě marže ve výši 12,5 % provozních nákladů její irské pobočky (s výjimkou materiálů určených k dalšímu prodeji) (body 11 až 16 napadeného rozsudku).

Daňoví poradci skupiny Apple shrnuli v dopise ze dne 16. května 2007 určeném irským daňovým orgánům svůj návrh na změnu metody určení základu daně irských poboček společností ASI a AOE. V obou případech bylo navrženo, aby zdanitelný zisk odpovídal procentnímu podílu provozních nákladů s výjimkou takových nákladů, jako jsou částky fakturované dceřinými společnostmi skupiny Apple a náklady na materiál. V případě irské pobočky společnosti AOE bylo navrženo sečíst částky odpovídající návratnosti duševního vlastnictví v technologiích výrobního procesu této pobočky, tedy procentnímu podílu jejího obratu. Dále bylo navrženo, aby dohoda vstoupila v platnost pro obě pobočky dne 1. října 2007, aby byla platná po dobu pěti let, aby byla poté každoročně obnovována a aby se vztahovala na nové entity, které by mohly být

[5] – V napadeném rozsudku Tribunál označil tyto licence za „licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple“. Toto označení, které v citacích pasáží napadeného rozsudku ponechám beze změny, Komise zpochybňuje, neboť se domnívá, že je nepřesné v tom, že neodráží skutečnost, že se jedná o územně omezené licence udělené společnostem ASI a AOE.

vytvořeny nebo přeměněny v rámci skupiny Apple, pokud jejich činnosti odpovídají činnostem vykonávaným společností AOE a společností ASI. Dopisem ze dne 23. května 2007 (dále jen „předběžné rozhodnutí z roku 2007“) potvrdily irské daňové orgány svůj souhlas se všemi návrhy. Tato dohoda byla uplatňována až do daňového období 2014 (body 17 až 21 napadeného rozsudku).

B. K napadenému rozhodnutí

7. Komise v napadeném rozhodnutí dospěla k závěru, že předběžná rozhodnutí vedla ke snížení daňového zatížení společností ASI a AOE, takže těmto dvěma společnostem v relevantním období poskytla provozní podporu, z níž měla prospěch skupina Apple jako celek (body 417 a 418 odůvodnění). Komise prohlásila tuto podporu za protiprávní a neslučitelnou s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU (článek 1 napadeného rozhodnutí) a nařídila její navrácení (článek 2 napadeného rozhodnutí).

8. V oddíle 8.2 tohoto rozhodnutí se Komise za účelem prokázání existence selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU řídila třífázovou analýzou vyplývající z judikatury [6].

9. Pokud jde o první fázi týkající se určení referenčního systému, Komise měla za to, že tento systém je systém obvyklých pravidel zdanění zisků společností v Irsku, jehož cílem je zdanit zisky všech společností podléhajících dani v tomto státě. S ohledem na tento cíl měla Komise za to, že všechny společnosti podléhající dani v Irsku, bez ohledu na to, zda jsou rezidenty či nerezidenty, integrované či neintegrované, se nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci. Proto rozhodla, že ustanovení článku 25 Taxes Consolidation Act z roku 1997 (dále jen „TCA 97“) týkající se zdanění společností, které nejsou rezidenty, představují nedílnou součást referenčního systému, a nikoli samostatný referenční rámec (body 227 až 243 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Podle tohoto článku spadá společnost, která není rezidentem, do oblasti působnosti daně z příjmů právnických osob pouze tehdy, pokud vykonává obchodní činnosti v Irsku prostřednictvím pobočky nebo zastoupení. V tomto případě je tato společnost zdaněna „z každého příjmu z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucího z činnosti pobočky nebo zastoupení, nebo z každého příjmu z majetku nebo práv využívaných pobočkou nebo zastoupením či v jejich držení […]“ (viz bod 158 napadeného rozsudku).

10. Pokud jde o druhou fázi, která spočívala v posouzení existence selektivního zvýhodnění vyplývajícího z odchylky od referenčního rámce, Komise nejprve uvedla, že s ohledem na znění a účel článku 25 TCA 97 je třeba jej použít společně s metodou přiřazení zisků, která umožňuje dosáhnout zdanitelného zisku v souladu se „spolehliv[ým] odhad[em] výsled[ku] založen[ého] na trhu[, jenž je] v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek“ (bod 253 odůvodnění). Tato zásada, jejímž smyslem „je zajistit, aby se s transakcemi mezi integrovanými společnostmi skupiny zacházelo pro daňové účely v závislosti na výši zisku, kterého by se dosáhlo, pokud by stejné transakce prováděly neintegrované samostatné společnosti“, totiž platí „pro interní transakce různých částí stejné integrované společnosti, jako je pobočka, která provádí transakce s jinými částmi společnosti, k níž patří“ (body 252 a 253 odůvodnění). V této souvislosti Komise rovněž objasnila, že nebude přímo uplatňovat zásady vypracované v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), jak vyplývají zejména z čl. 7 odst. 2 a článku 9 vzorové úmluvy OECD a ze zprávy o přidělování zisků stálým provozovnám z roku 2010, schválené Radou OECD dne 22. července 2010, která popisuje schválený přístup OECD k uplatňování zásady

[6] – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 68; dále jen „rozsudek Fiat Chrysler“).

obvyklých tržních podmínek, jak je definována v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování pro nadnárodní podniky a daňové správy [7] v rámci přisuzování zisků stálým provozovnám (dále jen „schválený přístup OECD“) [8], ale že je zohlední jako užitečný návod, jak zajistit, aby mechanismy přidělování zisků a převodních cen vedly k výsledkům v souladu s tržními podmínkami (bod 255 odůvodnění). Komise poté provedla analýzu na základě tří samostatných úvah, z nichž každá vedla k závěru, že v projednávané věci existuje selektivní zvýhodnění. Pro účely projednávané věci jsou relevantní pouze první dvě úvahy, a to hlavní a podpůrná. Na základě *hlavních úvah* (body 265 až 321 odůvodnění napadeného rozhodnutí) Komise uvedla, že skutečnost, že irské daňové orgány v předběžných rozhodnutích přijaly nepodloženou domněnku, že licence k duševnímu vlastnictví musí být pro daňové účely považovány za držené mimo Irsko – a tedy ústředími společností ASI a AOE (dále jen „ASI“) – vedla k tomu, že roční zdanitelné zisky těchto společností se odchylovaly od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu a odpovídajícího obvyklým tržním podmínkám. Na základě *podpůrné úvahy* (body 325 až 360 odůvodnění napadeného rozhodnutí) Komise uvedla, že i kdyby irské daňové orgány správně přijaly tuto domněnku, výsledek by byl stejný, jelikož metody přiřazování zisku schválené v předběžných rozhodnutích byly založeny na nevhodných metodických rozhodnutích, která v každém případě vedla ke snížení částky daně, kterou měly společnosti ASI a AOE zaplatit ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk byl určen cenami vyjednanými na trhu za obvyklých tržních podmínek.

11. Konečně, v rámci třetí fáze své analýzy Komise zjistila, že ani Irsko, ani Apple nepředložily žádné argumenty týkající se odůvodnění selektivního zvýhodnění poskytnutého předběžnými rozhodnutími (body 404 až 411 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

III. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

12. Irsko (věc T-778/16) a ASI a AOE (věc T-892/16) podaly proti napadenému rozhodnutí žalobu. Ve věci T-778/16 byl Lucemburskému velkovévodství povolen vstup do řízení v postavení vedlejšího účastníka na podporu návrhových žádání Irska a Polské republice byl povolen vstup do řízení v postavení vedlejšího účastníka na podporu návrhových žádání Komise. Ve věci T-892/16 byl Kontrolnímu úřadu ESVO povolen vstup do řízení v postavení vedlejšího účastníka na podporu návrhových žádání Komise a Irsku byl povolen vstup do řízení v postavení vedlejšího účastníka na podporu návrhových žádání společností ASI a AOE. Věci byly pro účely ústní části řízení spojeny. Na podporu své žaloby uvedlo Irsko na jedné straně a ASI a AOE na straně druhé devět, resp. čtrnáct z velké části se překrývajících žalobních důvodů, které Tribunál zkoumal společně.

13. V napadeném rozsudku, v rozsahu relevantním pro projednávanou věc, Tribunál nejprve zamítl žalobní důvody vznesené Irskem a společnostmi ASI a AOE týkající se zneužití pravomoci ze strany Komise a porušení zásady daňové autonomie členských států (body 103 až 124). Zadruhé

[7] – Červenec 2010, OECD Publishing, Paříž, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (dále jen „pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování“).

[8] – V bodech 87 až 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise vysvětlila, že schválený přístup OECD spočívá ve dvoufázové analýze, podle níž je příjem přiřazován stálé provozovně. První fáze tohoto přístupu spočívá ve vytvoření předpokladu, že se u stálé provozovny jedná o odlišný a samostatný podnik „zapojený do stejných nebo podobných činností za stejných nebo podobných okolností při zohlednění funkcí plněných, aktiv použitých a rizik nesených podnikem prostřednictvím stálé provozovny a ostatních součástí podniku“. Právě v těchto souvislostech se zavádí pojem „významné rozhodovací funkce“. V rámci první fáze přisuzuje schválený přístup OECD stálé provozovně hospodářské vlastnictví aktiv, u nichž významné rozhodovací funkce vykonávají osoby ve stálé provozovně. V rámci druhé fáze se pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování použijí obdobně na obchodování stálé provozovny s ostatními součástmi společnosti, aby se zajistilo, že plnění všech jejích funkcí v souvislosti s tímto obchodováním je odměňováno na základě obvyklých tržních podmínek.

zkoumal žalobní důvody vycházející z pochybení, kterých se Komise dopustila v rámci svých *hlavních úvah*. V této souvislosti nejprve zamítl výtku uplatněnou Irskem vycházející ze společného přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity. Dále zkoumal výtky vycházející z pochybení při identifikaci referenčního systému a obvyklého zdanění podle irského daňového práva. Na základě tohoto přezkumu dospěl Tribunál k závěru, že hlavní úvahy Komise byly založeny na „nesprávných posouzeních obvyklého zdanění podle irského daňového práva použitelného v projednávané věci“ (bod 249 napadeného rozsudku). Tribunál konečně „pro úplnost“ zkoumal výtky směřující proti skutkovým posouzením Komise týkajícím se činností v rámci skupiny Apple, když dospěl k závěru, že se Komisi nepodařilo prokázat, že vzhledem k činnostem skutečně vykonávaným irskými pobočkami společností ASI a AOE a ke strategickým rozhodnutím přijímaným a prováděným mimo tyto pobočky, měly být uvedeným irským pobočkám přiřazeny licence k duševnímu vlastnictví pro účely určení ročních zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku (bod 310 napadeného rozsudku). Konečně Tribunál zkoumal žalobní důvody týkající se posouzení provedených Komisí v rámci jejích *podpůrných úvah*. Na závěr své analýzy sice uznal, že „nedostatk[y] v metodách výpočtu zdanitelných zisků společností ASI a AOE prokazují neúplnost a někdy i nelogický charakter [předběžných rozhodnutí]“ (bod 479 napadeného rozsudku), konstatoval však, že tyto nedostatky nestačí k prokázání existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

14. Tribunál tedy zrušil napadené rozhodnutí v plném rozsahu, aniž zkoumal ostatní žalobní důvody vznesené Irskem a společnostmi ASI a AOE, uložil Komisi náhradu nákladů řízení vynaložených žalobci ve věcech T-778/16 a T-892/16 a rozhodl, že Irsko ve věci T-892/16, Lucemburské velkovévodství, Polská republika a Kontrolní úřad ESVO ponesou vlastní náklady řízení.

IV. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

15. Návrhem došlým kanceláři Soudního dvora dne 25. září 2020 se Komise domáhá zrušení napadeného rozsudku. Písemná vyjádření předložily Irsko, společnosti ASI a AOE, Lucemburské velkovévodství a Kontrolní úřad ESVO. Dopisem ze dne 4. dubna 2023 informovali advokáti společností ASI a AOE Soudní dvůr, že po fúzi podle irského práva byla společnost AOE od 2. dubna 2023 sloučena se společností AOI. Název společnosti AOI byl tedy nahrazen názvem společnosti AOE jakožto účastnice řízení v projednávané věci. Řeči účastníků řízení byly vyslechnuty na jednání konaném dne 23. května 2023. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr zrušil napadený rozsudek, zamítl první, druhý, třetí, čtvrtý a osmý žalobní důvod ve věci T-778/16, jakož i první, druhý, třetí, čtvrtý, pátý, osmý a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16, vrátil věc Tribunálu k rozhodnutí o zbývajících žalobních důvodech a rozhodl, že o nákladech řízení před Tribunálem a Soudním dvorem bude rozhodnuto později. Společnosti ASI a AOI navrhují, aby Soudní dvůr kasační opravný prostředek zamítl a uložil Komisi náhradu nákladů řízení. Irsko navrhuje, aby Soudní dvůr kasační opravný prostředek zamítl a uložil Komisi náhradu nákladů řízení. Kontrolní úřad ESVO navrhuje, aby Soudní dvůr kasačnímu opravnému prostředku vyhověl v plném rozsahu, vrátil věc Tribunálu k rozhodnutí o zbývajících žalobních důvodech a rozhodl, že o nákladech řízení před Tribunálem a Soudním dvorem bude rozhodnuto později. Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Soudní dvůr kasační opravný prostředek zamítl v plném rozsahu a uložil Komisi náhradu nákladů řízení, které vynaložilo.

V. Ke kasačnímu opravnému prostředku

16. Komise vznáší na podporu svého kasačního opravného prostředku dva důvody, z nichž každý se dělí na několik částí. První důvod kasačního opravného prostředku se týká bodů napadeného rozsudku, kterými Tribunál zamítl hlavní úvahy. Druhý důvod kasačního opravného prostředku směřuje proti části tohoto rozsudku, ve které Tribunál odmítl podpůrné úvahy.

A. Úvodní poznámky

17. Jak již bylo uvedeno, podle dohody o rozdělení nákladů vlastnily společnosti ASI a AOE v relevantním období licence k duševnímu vlastnictví a platily společnosti Apple Inc. částku na financování výzkumných a vývojových činností skupiny. Dohody o *cost sharing* odpovídají logice zabránit tomu, aby při nejistotě o výsledcích investice do výzkumu a vývoje nebylo možné získat zpět ztrátu, která případně vznikla společnosti, která investici uskutečnila. Náklady na výzkum a vývoj jsou rozděleny mezi společnosti skupiny, stejně jako případné výnosy jsou rozděleny v poměru k procentuálnímu podílu nákladů připadajícímu na danou společnost. Takto je dohoda odůvodněna, ale je třeba mít na paměti, že v praxi nadnárodních společností může dohoda o *cost sharing* v rámci skupiny umožnit rozdělení nákladů a souvisejících zisků do jurisdikcí, kde je nižší zdanění. V projednávané věci byly oddělením přiřazení části nákladů a zisků společnosti Apple souvisejících s duševním vlastnictvím od místa, kde byla převážně prováděna činnost skupiny v oblasti výzkumu a vývoje, tj. v Kalifornii, sídle společnosti Apple Inc., tyto náklady a zisky přesunuty na společnosti ASI a AOE. Jak bylo uvedeno výše, ačkoli tyto společnosti byly založeny v Irsku, nebyly v relevantním období daňovými rezidenty Irska ani žádné jiné daňové jurisdikce. V Irsku byla jejich daňová povinnost podle článku 25 TCA z roku 1997 omezena na zisky připadající na jejich irské pobočky, což mělo za následek, že zisky nepřipadající na tyto pobočky v podstatě nebyly nikým zdaněny[9]. Podstatou otázky je tedy způsob, jakým měly být při neexistenci právní úpravy v článku 25 TCA 97 stanoveny zisky připadající na irské pobočky. Vzhledem k tomu, že většina zisků společností ASI a AOE pocházela z licencí k duševnímu vlastnictví, vyvstala pro účely takového určení předběžně otázka, jak by měly být tyto licence rozděleny v rámci těchto společností s přihlédnutím k jejich rozdílnému členění, tj. ústředí na jedné straně a irské pobočky na straně druhé. Právě v těchto bodech se v podstatě rozvíjí spor mezi Irskem a Komisí. Předběžná rozhodnutí totiž schválila metodu navrhovanou společností Apple pro stanovení základu daně společností ASI a AOE, což vedlo k faktickému přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví a většiny zisků těchto společností mimo jejich irské pobočky. Podle názoru Komise takové rozdělení zisku snížením daňové povinnosti společností ASI a AOE poskytlo těmto společnostem selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a znamenalo daňovou podporu pro skupinu Apple jako celek.

B. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku

18. První důvod kasačního opravného prostředku se dělí na tři části.

[9] – Před Tribunálem a na jednání před Soudním dvorem Komise vyměřila daně skutečně zaplacené ze zisků společností ASI a AOE ve výši 1 % v roce 2003 a 0,005 % v roce 2004. Společnosti ASI a AOI tvrdí, že zisky těchto společností podléhaly v relevantním období ve Spojených státech odložené dani z příjmů ze zahraničí.

1. K první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku

19. V rámci první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil napadené rozhodnutí, dopustil se procesního pochybení a rozporu v odůvodnění, když v bodech 125, 183 až 187, 228, 242 a 243 napadeného rozsudku uvedl, že Komise tím, že dospěla k závěru, že licence k duševnímu vlastnictví měly být pro daňové účely přiřazeny irským pobočkám, jelikož ústředí společností ASI a AOE neměla zaměstnance ani fyzickou přítomnost k zajištění kontroly a správy těchto poboček, přiřadila zisky na základě „vyloučení" v rozporu s článkem 25 TCA 97, zásadou obvyklých tržních podmínek a schváleným přístupem OECD. Společnosti ASI a AOI, Irsko a Lucemburské velkovévodství tvrdí, že výtky vznesené Komisí jsou nepřípustné, irelevantní a v každém případě neopodstatněné.

a) Analýza

1) K přípustnosti

20. Připomínám, že podle čl. 256 odst. 1 SFEU a čl. 58 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie je kasační opravný prostředek omezen na právní otázky. Jedině Tribunál je příslušný zjistit skutkový stav, kromě případu, kdy by věcná nesprávnost jeho zjištění vyplývala z písemností ve spise, které mu byly předloženy, a posoudit předložené důkazy[10]. Posouzení skutkového stavu a důkazů, s výhradou případu zkreslování tohoto skutkového stavu a těchto důkazů, nepředstavuje právní otázku, která by jako taková podléhala přezkumu Soudního dvora[11].

21. Společnosti ASI a AOI tvrdí, že tvrzení o nesprávném výkladu aktu napadeného před Tribunálem nepředstavuje uplatnění nesprávného právního posouzení, s výjimkou případu zkreslení tohoto aktu v důsledku jeho zjevně nesprávného výkladu Tribunálem. Na podporu své námitky tyto společnosti odkazují na rozsudky ze dne 27. ledna 2000, DIR International Film a další v. Komise[12], a ze dne 30. listopadu 2016, Komise v. Francie a Orange[13]. V prvním z těchto rozsudků Soudní dvůr uvedl, že ačkoliv Tribunál může v rámci žaloby na neplatnost považovat za nutné vykládat odůvodnění napadeného aktu způsobem odlišným, než jak jej vykládá autor, nemůže tak učinit, pokud pro to neexistují žádné věcné důkazy, neboť by tím nahradil odůvodnění autora aktu svým vlastním, čímž by se dopustil nesprávného právního posouzení, které lze napadnout před Soudním dvorem[14]. I když je pravda, že Soudní dvůr v tomto rozsudku dospěl k závěru, že došlo ke zkreslení obsahu předmětného rozhodnutí[15], nelze z této okolnosti vyvodit, jak by si společnosti ASI a AOI přály, závěr, že v řízení o kasačním opravném prostředku se lze dovolávat *pouze* zjevně nesprávného výkladu napadeného aktu ze strany Tribunálu. Takový závěr by navíc byl v rozporu s opačným použitím tohoto precedentu ze strany Soudního dvora[16]. Pokud jde o rozsudek Komise v. Francie a Orange, stačí uvést, že v bodě 102 tohoto rozsudku, na který se společnosti ASI a AOI odvolávají, Soudní dvůr pouze konstatoval, že Komise neuvedla žádné argumenty na podporu svého tvrzení o zkreslení rozhodnutí napadeného před

10 – Viz rozsudek ze dne 27. dubna 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo v. Komise (C-492/21 P, EU:C:2023:354, bod 106).

11 – Viz rozsudek ze dne 22. června 2023, Gmina Miasto Gdynia a Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo v. Komise (C-163/22 P, EU:C:2023:515, bod 99).

12 – C-164/98 P, EU:C:2000:48 (dále jen „rozsudek DIR International").

13 – C-486/15 P, EU:C:2016:912 (dále jen „rozsudek Komise v. Francie a Orange").

14 – Viz rozsudek DIR International, bod 42.

15 – Viz rozsudek DIR International, bod 48.

16 – Viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 142 až 144). Viz rovněž rozsudek ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, body 70 až 79).

Tribunálem. Tento bod tedy nepodporuje námitku nepřípustnosti vznesenou společnostmi ASI a AOE. Rovněž uvádím, že Soudní dvůr již podobnou námitku výslovně zamítl v rozsudku ze dne 10. března 2022, Komise v. Freistaat Bayern a další[17], v němž rozhodl, že správnost výkladu rozhodnutí, jehož zákonnost měl Tribunál posoudit v rámci žaloby na neplatnost, představuje přípustnou právní otázku v řízení o kasačním opravném prostředku[18]. Obecněji řečeno, otázka správného výkladu rozhodnutí Komise přijatého na základě čl. 108 odst. 2 prvního pododstavce SFEU nemůže být Soudním dvorem vyloučena z přezkumu v řízení o kasačním opravném prostředku s odůvodněním, že se jedná o „skutkovou otázku“. Ačkoli nevylučuji, že mohou existovat případy, kdy poukaz na nesprávný výklad takového aktu může skutečně směřovat k tomu, aby Soudní dvůr přezkoumal skutková posouzení provedená Tribunálem, není to podle mého názoru zjevně případ předmětné výtky, která se týká správného pochopení logického postupu Komise a právního kritéria, které použila. V projednávané věci tedy Komise, dovoláváním se nesprávného výkladu napadeného rozhodnutí, uplatnila nesprávné právního posouzení, které lze napadnout v řízení o kasačním opravném prostředku.

22. Irsko tvrdí, že první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je irelevantní, neboť i za předpokladu, že by Tribunál napadené rozhodnutí nesprávně vyložil, nepřiřazení zisků z licencí k duševnímu vlastnictví irským pobočkám by zůstalo potvrzeno na základě pouhých skutkových zjištění týkajících se činností těchto poboček obsažených ve zbývající části napadeného rozsudku. V této souvislosti připomínám, že podle ustálené judikatury je důvod směřující proti bodům odůvodnění napadeného rozsudku, které nejsou relevantní pro výrok tohoto rozsudku, irelevantní a musí být zamítnut[19]. V napadeném rozsudku Tribunál nejenže konstatoval, že hlavní úvahy vychází z nesprávného posouzení obvyklého zdanění podle platného irského daňového práva, ale rovněž zkoumal výtky vznesené Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE proti skutkovému posouzení činností skupiny Apple ze strany Komise a vyhověl jim. Z toho vyplývá, že aby bylo možné účinně zpochybnit závěry Tribunálu týkající se nedostatků hlavních úvah, tedy závěry založené na dvou samostatných a nezávislých důvodech, bylo povinností Komise vznést výtky proti oběma těmto důvodům. První důvod kasačního opravného prostředku je přitom strukturován přesně v tomto smyslu. První část tohoto důvodu směřuje ke zpochybnění závěru Tribunálu, že Komise v rámci své hlavní úvahy použila přístup na základě „vyloučení“, zatímco druhá a třetí část směřují ke zpochybnění důvodů, na jejichž základě Tribunál odmítl tato skutková posouzení. Skutečnost, že výtky rozvedené v rámci každé z těchto částí, posuzované samostatně, samy o sobě nepostačují, pokud jim bude vyhověno, ke zrušení napadeného rozsudku, neumožňuje učinit závěr, že jsou irelevantní, neboť je třeba je posuzovat v rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku jako celku. Mám tedy za to, že námitka Irska musí být zamítnuta.

[17] – C-167/19 P a C-171/19 P, EU:C:2022:176, bod 47. Viz rovněž rozsudek ze dne 11. března 2020, Komise v. Gmina Miasto Gdynia a Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, bod 121).

[18] – Viz též implicitně rozsudky ze dne 20. září 2017, Komise v. Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, body 35 až 37); ze dne 14. listopadu 2019, Silec Cable a General Cable v. Komise (C-599/18 P, EU:C:2019:966, bod 82) a ze dne 31. ledna 2019, Pandalis v. EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, 102 až 109), a usnesení ze dne 7. září 2017, Natural Instinct v. M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, bod 4).

[19] – Viz rozsudek ze dne 27. dubna 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro a další v. Komise (C-549/21 P, EU:C:2023:340, bod 80 a citovaná judikatura).

2) K věci samé

i) K první výtce: nesprávný výklad napadeného rozhodnutí

23. Úvodem je třeba uvést, že Komise nezpochybňuje neslučitelnost úvahy na základě „vyloučení“ s článkem 25 TCA 97, zásadou obvyklých tržních podmínek nebo schváleným přístupem OECD. Tvrdí však, že takovou úvahu neuplatnila. Po tomto upřesnění považuji za nezbytné stručně připomenout základní body hlavních úvah Komise. Podle struktury napadeného rozhodnutí se tato úvaha skládá ze čtyř částí.

24. V *první části*, obsažené v oddíle 8.2.2.1 tohoto rozhodnutí, Komise uvedla dva předpoklady, na nichž založila svou analýzu. Zaprvé uvedla, že použití článku 25 TCA 97 vyžaduje předchozí určení metody přiřazení zisků, která není v tomto ustanovení definována, a zadruhé, že tato metoda musí vést k výsledku, který je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Správnost těchto dvou předpokladů Tribunál výslovně uznal – první v bodě 113 napadeného rozsudku a druhý v bodech 211 a 212 – a nebyla zpochybněna ani v rámci samostatného kasačního opravného prostředku proti napadenému rozsudku, ani incidenčně v rámci projednávané věci. Přestože v tomto ohledu neexistuje žádný spor, je třeba v každém případě zdůraznit, že závěry Tribunálu týkající se uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek v kontextu článku 25 TCA 97 jsou plně v souladu s rozsudkem Fiat Chrysler, v němž Soudní dvůr uvedl, že Komise je oprávněna dovolávat se této zásady pouze tehdy a v rozsahu, v jakém je její uplatnění stanoveno daňovými předpisy dotčeného členského státu[20]. Tribunál totiž zaprvé v bodě 221 napadeného rozsudku výslovně odmítl argumentaci Komise, podle které z čl. 107 odst. 1 SFEU vyplývá samostatná povinnost členských států uplatňovat tuto zásadu. Zadruhé zejména z bodů 210, 211, 218 až 220 a 247 tohoto rozsudku vyplývá, že použití zásady obvyklých tržních podmínek v projednávané věci spočívá na daňových pravidlech irského práva týkajících se zdanění společností a nachází své odůvodnění v rámci referenčního systému identifikovaného Komisí a potvrzeného Tribunálem. Kromě toho se nezdá, že by ve správní praxi irských daňových orgánů byly stanoveny metody nebo kritéria pro použití zásady obvyklých tržních podmínek, které Komise skutečně vyloučila ve prospěch parametrů a pravidel stojících mimo vnitrostátní daňový systém. Naproti tomu v bodě 239 napadeného rozsudku Tribunál konstatoval, že se použití článku 25 TCA 97, jak jej popsalo Irsko, a funkční a skutková analýza v první fázi analýzy navrhované na základě schváleného přístupu OECD, překrývají[21]. Konečně, jak Tribunál konstatoval zejména v bodě 433 tohoto rozsudku, samo Irsko nebylo s to dostatečným způsobem vysvětlit, jaké bylo přesné odůvodnění parametrů použitých pro výpočet zdanitelných zisků společností ASI a AOE.

25. Ve druhé části své hlavní úvahy, obsažené v oddíle 8.2.2 písm. a) napadeného rozhodnutí, Komise upřesnila metodu přiřazení zisku založenou na zásadě obvyklých tržních podmínek, kterou měly irské daňové orgány podle jejího názoru použít podle článku 25 TCA 97. V bodě 272 odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedla, že zisky, které mají být přiřazeny pobočce společnosti nerezidenta při použití tohoto článku, jsou zisky, kterých by pobočka „dosáhla za obvyklých tržních podmínek […], kdyby se jednalo o oddělený a nezávislý podnik zapojený do stejných nebo podobných činností za stejných nebo podobných okolností, a to při zohlednění funkcí plněných, aktiv použitých a rizik nesených společností prostřednictvím pobočky a ostatních součástí společnosti“. V projednávané věci tedy podle Komise příslušelo irským orgánům, aby před

[20] – Viz zejména body 73 a 74 a 96 až 105 rozsudku Fiat Chrysler.

[21] – Podle schváleného přístupu OECD se analýza v první fázi zaměřuje na identifikaci aktiv, činností a rizik, které mají být přiřazeny stálé provozovně společnosti.

schválením metody rozdělení zisků navrhované společností Apple ověřily, zda – jak tvrdí společnost Apple – licence k duševnímu vlastnictví a související zisky měly být přiřazeny mimo Irsko, a za tímto účelem měly porovnat aktiva využívaná, funkce plněné a rizika nesená společnostmi ASI a AOE prostřednictvím jejich ústředí a jejich irských poboček (bod 273 odůvodnění).

26. Ve třetí části své hlavní úvahy Komise sama provedla toto ověření podle schématu oznámeného v bodě 275 odůvodnění tohoto rozhodnutí, které zahrnovalo analýzu dvou různých scénářů, na něž se odvolávaly Irsko a Apple, aby odůvodnily přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví mimo Irsko. Tyto scénáře, z nichž první vychází z funkcí vykonávaných ústředími a druhý z funkcí vykonávaných společností Apple Inc., byly přezkoumány v oddíle 8.2.2.2 písm. b) napadeného rozhodnutí (body 276 až 307 odůvodnění) a v oddíle 8.2.2.2 písm. c) tohoto rozhodnutí (body 308 až 318 odůvodnění). Právě v rámci zkoumání prvního z těchto scénářů Komise údajně postupovala na základě přístupu „vyloučení“, který jí Tribunál vytkl. Je tedy třeba stručně připomenout dvě odlišné fáze tohoto přezkumu. V první fázi Komise v bodech 281 až 293 odůvodnění posoudila situaci ústředí. Nejprve uvedla, že v relevantním období tato ústředí existovala pouze „na papíře“, neměla žádné zaměstnance ani fyzickou existenci mimo Irsko a funkce, které jim byly přiřazeny, mohli zajišťovat pouze členové správní rady (bod 281 odůvodnění). Nicméně jediné důkazy, které měla k dispozici o činnostech vykonávaných těmito radami, neobsahovaly žádný údaj o činnostech souvisejících s licencemi k duševnímu vlastnictví, ani o žádném jednání nebo rozhodnutí týkajících se uzavření nebo změny dohody o rozdělení nákladů, a to přinejmenším do konce roku 2014 (body 282 až 285 odůvodnění). V tomto kontextu Komise odmítla jako neurčité a nepodložené tvrzení společnosti Apple, podle kterého byly činnosti správních rad společností ASI a AOE zajišťovány „nesčetnými způsoby“, přičemž dále uvedla, že pokud by tyto činnosti byly skutečně zásadní, byly by společnosti ASI a AOE považovány za společnosti se stálou provozovnou ve Spojených státech, přičemž většina členů těchto rad je v těchto státech usazena (bod 287 odůvodnění). V bodech 288 a 289 odůvodnění, na které se Tribunál zejména odvolává, Komise dále uvedla, že nejenže neexistují žádné důkazy o tom, že by ústředí vykonávala jakoukoli činnost v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví, ale že tato ústředí ani neměla schopnost vykonávat aktivní funkce při správě licencí, a dále že vzhledem k neexistenci zaměstnanců v ústředích mohly tyto funkce, včetně funkcí přiřazených společnostem ASI a AOE na základě dohody o rozdělení nákladů, vykonávat pouze irské pobočky[22]. Komise proto v bodě 293 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k závěru, že ústředí „neřídí ani nespravují, a ani nejsou ve stavu řídit či spravovat licence k duševnímu vlastnictví společnosti Apple tak, aby jim z toho plynul typ příjmů vykazovaných těmito společnostmi“. Ve druhé fázi svého přezkumu Komise zohlednila situaci irských poboček, aby prokázala, že analýza provedená s přihlédnutím pouze k vykonávaným činnostem, použitým aktivům a rizikům, která tyto pobočky nesou, by vedla ke stejnému výsledku. V bodech 296 až 303 odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vyjmenovala činnosti vykonávané uvedenými pobočkami, které podle ní měly irské daňové orgány vést k tomu, aby bez dalšího přezkumu nepřijaly neopodstatněné tvrzení společnosti Apple, že licence k duševnímu vlastnictví a související zisky měly být v plném rozsahu přiřazeny mimo Irsko. V bodě 305 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dospěla k závěru, že takové přiřazení zisků neodráží rozdělení, které by bylo přijato irskými pobočkami, pokud by byly samostatnými a nezávislými podniky působícími za běžných tržních podmínek, a dále že vzhledem k tomu, že ústředí nevykonávají funkce nebo vzhledem k funkcím vykonávaným irskými pobočkami, měly být licence k duševnímu vlastnictví přiřazeny těmto pobočkám pro daňové účely.

[22] – Podobnou argumentaci lze nalézt v bodech 290 a 323 odůvodnění napadeného rozhodnutí, zatímco obecnější odkaz na neexistenci fyzické a zaměstnanecké přítomnosti ústředí je uveden v mnoha bodech odůvodnění, jakož i v názvu oddílu 8.2.2.2 písm. b) uvedeného rozhodnutí.

27. Konečně, ve čtvrté části své hlavní úvahy, obsažené v oddíle 8.2.2 písm. c), Komise spojila prvky své předchozí analýzy a dospěla k závěru, že vzhledem k metodě přiřazování licencí k duševnímu vlastnictví a souvisejících zisků, kterou irské daňové orgány používají, vedla předběžná rozhodnutí k významnému snížení zisků společností ASI a AOE, které podléhají zdanění v Irsku, a poskytla tak těmto společnostem selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

28. Z výše uvedeného lze vyvodit následující závěry, pokud jde o přístup Komise v jejích hlavních úvahách. Zaprvé Komise považovala za použitelné – na základě článku 25 TCA 97 a s cílem zajistit, v souladu s tímto článkem, určení zdanitelných zisků společností ASI a AOE v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek – právní kritérium spočívající v *porovnání* funkcí vykonávaných ústředími a irskými pobočkami v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví. Zadruhé v rámci uplatnění tohoto kritéria provedla *samostatné posouzení* úlohy, kterou každý z těchto subjektů v souvislosti s těmito licencemi zastává. Zatřetí na konci tohoto posouzení konstatovala na jednu stranu úplnou *nedostatečnost funkcí* v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví, pokud jde o ústředí, a na druhou stranu *aktivní úlohu* vyplývající z převzetí řady funkcí – z nichž některé byly považovány za „zásadní“ – a rizik spojených se správou a používáním těchto licencí pokud jde o irské pobočky. Začtvrté závěr o nedostatečnosti relevantních funkcí vykonávaných pobočkami je založen na nedostatku důkazů předložených společností Apple, které by svědčily o opaku, spolu se závěrem o nedostatku účinné schopnosti těchto ústředí vykonávat tyto funkce. Zapáté úvaha Komise není založena výlučně ani primárně na zjištění *neexistence zaměstnanců a fyzické neexistenci ústředí*, přestože se toto zjištění opakovaně objevuje v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale spíše na neexistenci *funkcí*, které tato ústředí vykonávají v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví.

29. Z toho vyplývá, že na rozdíl od závěrů Tribunálu v napadených bodech napadeného rozsudku nevedlo Komisi k závěru, že licence k duševnímu vlastnictví a zisky z nich měly být přiřazeny irským pobočkám, samotné zjištění, že ústředí neměla zaměstnance ani fyzickou existenci, nýbrž spojení dvou různých zjištění – tedy zaprvé úplná nedostatečnost funkcí a rizik převzatých ústředími a zadruhé četnost a ústřední povaha funkcí přijatých pobočkami – učiněných v rámci použití právního kritéria uvedeného v bodě 272 odůvodnění napadeného rozhodnutí, které vyžaduje právě srovnání vykonávaných funkcí, používaných aktiv a rizik převzatých různými subjekty tvořícími společnosti ASI a AOE.

30. Na základě všech výše uvedených úvah mám za to, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že nesprávně vyložil napadené rozhodnutí, když dospěl k závěru, že Komise ve svých hlavních úvahách zaujala přístup na základě „vyloučení“. Toto pochybení zneplatňuje nejen závěry, k nimž Tribunál dospěl v bodech 187 a 188 napadeného rozsudku pokud jde o článek 25 TCA 97, ale také odůvodnění tohoto rozsudku, v němž Tribunál zpochybnil další posouzení Komise týkající se obvyklého zdanění zisků podle irského daňového práva, která se týkala zásady obvyklých tržních podmínek (body 228 a 229) a schváleného přístupu OECD (body 243 a 244). Na základě téhož nesprávného výkladu totiž Tribunál dospěl k závěru, že metoda použitá Komisí v napadeném rozhodnutí není v souladu ani s touto zásadou, ani s tímto přístupem.

ii) Druhá výtka: procesní pochybení

31. V rámci druhé výtky první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise odkazem na rozsudek ze dne 24. října 2013, Land Burgenland a další v. Komise[23], uvádí, že se Tribunál dopustil procesního pochybení tím, že nezohlednil analýzu funkcí vykonávaných irskými pobočkami obsaženou v bodech 296 až 303 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i vyjádření Komise předložené v řízení v prvním stupni, v němž byly tyto funkce podrobněji vysvětleny.

32. Této výtce nelze podle mého názoru vyhovět. Aniž by bylo nutné zabývat se slabou relevancí precedentu, kterého se dovolává Komise – ve kterém Soudní dvůr uvedl, že se Tribunál nezabýval argumenty obsaženými v podstatném rozsahu v žalobě a rozvinutými až později žalobkyní v průběhu řízení – stačí uvést, že Komise v podstatě zamýšlí napadnout jako procesní pochybení skutečnost, že Tribunál přijal jiný výklad napadeného rozhodnutí než ten, který zastávala. Jak bylo připomenuto v bodě 18 tohoto stanoviska, Tribunálu nepřísluší pouze vykládat toto rozhodnutí, ale je rovněž oprávněn odchýlit se od výkladu, který v průběhu řízení zastávala Komise, pokud je to odůvodněné. V projednávané věci z celkového výkladu napadeného rozsudku vyplývá, že Tribunál tím, že dospěl k závěru, že se Komise opírala o přístup na základě „vyloučení“, neopomenul zohlednit žádný z prvků napadeného rozhodnutí, včetně analýzy funkcí vykonávaných irskými pobočkami, ale pouze vyložil odlišně od Komise váhu těchto jednotlivých prvků a jejich propojení v systematice tohoto rozhodnutí. Za těchto okolností je tedy výtka Komise nesamostatná a splývá s uplatněním nesprávného výkladu.

iii) Ke třetí výtce: rozporuplné a nedostatečné odůvodnění

33. Třetí výtkou první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise Tribunálu vytýká dvojí nedostatek odůvodnění.

34. Zaprvé na základě stejných argumentů, které byly předloženy na podporu právě zkoumané výtky týkající se procesního pochybení, Komise tvrdí, že napadený rozsudek není dostatečně odůvodněn v části, v níž dochází k závěru, že hlavní úvaha je založena na přístupu na základě „vyloučení“, jelikož neuvádí důvody, proč Tribunál nezohlednil analýzu funkcí irských poboček provedenou Komisí. V tomto ohledu se domnívám, že v podstatě ze stejných důvodů, které jsou uvedeny v bodě 28 tohoto stanoviska, musí být výtka Komise zamítnuta jako neopodstatněná.

35. Zadruhé Komise tvrdí, že odůvodnění napadeného rozsudku je rozporuplné. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že existuje zřejmý rozpor mezi závěry, k nimž Tribunál dospěl v bodech 186, 228 a 243 napadeného rozsudku, podle nichž se Komise nepokusila prokázat, že přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví irským pobočkám vyplývá z činností, které tyto pobočky skutečně vykonávají, a na druhé straně body 283, 284 a 295 tohoto rozsudku, v nichž Tribunál naopak rozhodl, že Komise identifikovala funkce vykonávané těmito pobočkami, které podle jejího názoru odůvodňují takové přiřazení. Takový rozpor nelze vysvětlit, jak navrhují společnosti ASI a AOI, výkladem napadeného rozsudku v tom smyslu, že Tribunál ve skutečnosti vytkl Komisi, že postupovala nikoli na základě přístupu „vyloučení“, ale na základě „smíšeného“ přístupu. Takovému výkladu totiž brání kromě jasného znění uvedeného rozsudku i vztah mezi jednotlivými částmi tohoto rozsudku, do něhož spadají body, z nichž vychází rozpor v odůvodnění, kterého se dovolává Komise. Body 255 až 295 napadeného rozsudku jsou totiž součástí třetí části důvodů týkajících se analýzy hlavních úvah. Z bodu 250 tohoto rozsudku

[23] – C-214/12 P, C-215/12 P a C-223/12 P, EU:C:2013:682, bod 112.

vyplývá, že posouzení v této části je provedeno „pro úplnost“ („*for the sake of completeness*“), neboť Tribunál již na konci druhé části své analýzy dospěl k závěru, že hlavní úvahy byly „založeny na nesprávných posouzeních obvyklého zdanění podle irského daňového práva použitelného v projednávané věci“. Jinými slovy, body 255 až 295 napadeného rozsudku jsou v systematice odůvodnění Tribunálu nadbytečné. Závěr obsažený ve výše uvedeném bodě 249 se totiž nezdá mít zprostředkující povahu a nevyžaduje nadbytečnou analýzu obsaženou v bodech 255 až 295 tohoto rozsudku, kterou Tribunál provedl pouze pro úplnost. Třetí výtce první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku je tedy podle mého názoru třeba vyhovět v rozsahu, v němž uplatňuje rozpor v odůvodnění.

b) Závěry k první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku

36. Na základě všech výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr vyhověl první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku.

2. Ke druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku

37. Druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku směřuje proti bodům 251 až 311 napadeného rozsudku, v nichž Tribunál zkoumal posouzení činností v rámci skupiny Apple provedené Komisí, přičemž postupně zkoumal činnosti irské pobočky společnosti ASI (body 255 až 284), činnosti irské pobočky společnosti AOE (body 285 až 295) a činnosti mimo tyto pobočky (body 296 až 309). Komise zpochybňuje implicitní uznání relevance funkcí vykonávaných společností Apple Inc. pro účely stanovení zisků společností ASI a AOE podléhajících zdanění v Irsku. Tvrdí, že vzhledem k tomu, že Apple Inc. je subjektem odděleným od společností ASI a AOE, funkce, které vykonává ve vztahu k duševnímu vlastnictví skupiny Apple jako mateřská společnost nebo při provádění dohod v rámci skupiny, ať už „ve prospěch“ skupiny jako celku nebo konkrétně těchto společností, nebo „jménem“ těchto společností, nemají žádný vliv na otázku, které z irských poboček nebo ústředí měly být pro daňové účely přiřazeny územně omezené licence držené těmito společnostmi. Komise vznáší dvě samostatné výtky. První se týká procesního pochybení a nedostatečného a rozporuplného odůvodnění, druhá porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, zkreslení irského práva a procesního pochybení. Prostřednictvím argumentů, které se z velké části překrývají, společnosti ASI a AOE, jakož i Irsko a Lucemburské velkovévodství tvrdí, že výtky vznesené Komisí jsou částečně nepřípustné a irelevantní a v každém případě neopodstatněné. Začnu v opačném pořadí, než v jakém je vznesla Komise, tedy přezkumem druhé výtky.

a) Ke druhé výtce

38. Komise především tvrdí, že Tribunál tím, že se opíral o funkce společnosti Apple Inc., porušil přístup samostatného subjektu a zásadu obvyklých tržních podmínek, která je základem článku 25 TCA 97. Vzhledem k tomu, že podle rozsudku ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise (dále jen „rozsudek Andres“)[24], představuje nesprávný výklad a použití vnitrostátního práva nesprávný výklad a použití čl. 107 odst. 1 SFEU, porušil Tribunál i toto ustanovení. Přesněji řečeno, Tribunál správně vyložil irské právo, když v bodě 248 napadeného rozsudku uvedl, že „pro účely použití článku 25 TCA 97 musí být při přiřazení zisků irské pobočce nerezidentní společnosti zohledněno rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti“. V bodech 255 až 302 tohoto rozsudku však použil jiné a nesprávné

[24] – C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 77 až 81.

„právní kritérium“, když porovnal činnosti vykonávané irskými pobočkami s činnostmi vykonávanými společností Apple Inc., a nikoli s činnostmi vykonávanými ústředími. Podpůrně Komise tvrdí, že porušení zásady obvyklých tržních podmínek a přístupu samostatného subjektu představuje zjevné zkreslení vnitrostátního práva. Komise konečně vytýká Tribunálu procesní pochybení spočívající v tom, že vycházel z nepřípustných důkazů.

1) K přípustnosti

39. Společnosti ASI a AOI, jakož i Irsko a Lucemburské velkovévodství tvrdí, že tato výtka je nepřípustná, neboť má za cíl zpochybnit posouzení skutkových okolností a důkazů provedené Tribunálem.

40. Již jsem měl příležitost připomenout, že Soudní dvůr není příslušný ke zjišťování skutkového stavu a v zásadě ani k přezkoumávání důkazů, které Tribunál přijal na podporu tohoto skutkového stavu, s výhradou věcné nesprávnosti skutkových zjištění, která učinil, a zkreslení důkazů, které mu byly předloženy [25]. Soudní dvůr však upřesnil, že pokud Tribunál zjistil nebo posoudil skutkový stav, má na základě článku 256 SFEU pravomoc přezkoumat právní kvalifikaci tohoto skutkového stavu a právní důsledky, které z nich Tribunál vyvodil. Pravomoc Soudního dvora k přezkumu se vztahuje mimo jiné na otázku, zda byla dodržena pravidla v oblasti důkazního břemene a provádění důkazů, jakož i na otázku, zda Tribunál při posouzení skutkového stavu a důkazního materiálu uplatnil správná právní kritéria [26]. V projednávané věci, jak bylo uvedeno výše, Komise tvrdí, že se Tribunál tím, že zohlednil činnosti společnosti Apple Inc., dopustil pochybení, které zpochybňuje skutkovou analýzu, kterou provedl v bodech 251 až 311 napadeného rozsudku, a výsledky, k nimž tato analýza vedla, což vedlo k nesprávnému použití vnitrostátního práva a porušení čl. 107 odst. 1 SFEU. Argumenty Komise se tedy týkají souladu parametru, na jehož základě Tribunál kvalifikoval skutkový stav („právní kritérium“ použité Tribunálem), a právních důsledků, které z toho vyplývají, s irským právem. Za těchto okolností se mi zdá být zřejmé, že předmětná výtka není jako celek zaměřena na zpochybnění skutkových zjištění nebo hodnocení důkazů Tribunálem. To nevylučuje, že by se některé výtky Komise vůči jednotlivým prvkům skutkové analýzy provedené Tribunálem mohly, posuzované samostatně, ukázat jako nepřípustné. Taková možnost bude ověřena v průběhu analýzy.

41. Společnosti ASI a AOI, jakož i Irsko a Lucemburské velkovévodství rovněž tvrdí, že tato výtka je nepřípustná, jelikož směřuje ke zpochybnění posouzení irského práva Tribunálem, aniž se dovolávají zkreslení tohoto práva. Irsko zejména tvrdí, že Komise vychází z nesprávného výkladu rozsudku Andres, když v podstatě uvádí, že jakékoli pochybení při výkladu a uplatňování vnitrostátního práva představuje nesprávný výklad a uplatňování čl. 107 odst. 1 SFEU.

42. Připomínám, že podle ustálené judikatury „pokud jde o posouzení, v rámci kasačního opravného prostředku, závěrů Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva, které v oblasti státních podpor představují posouzení skutkového stavu, Soudní dvůr je oprávněn pouze ověřit, zda došlo ke zkreslení tohoto práva“. Naproti tomu, „jelikož přezkum v rámci kasačního opravného prostředku právní kvalifikace z hlediska ustanovení práva Unie, která byla tomuto vnitrostátnímu právu dána Tribunálem, představuje právní otázku, spadá do pravomoci Soudního dvora“ [27]. V bodech 79 až 81 rozsudku Andres, na který se odvolává Komise, Soudní dvůr uvedl, že

[25] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. června 2023, Severstal a NLMK v. Komise (C-747/21 P a C-748/21 P, EU:C:2023:459, body 45 a 46 a citovaná judikatura).

[26] – Viz rozsudek ze dne 2. března 2021, Komise v. Itálie a další (C-425/19 P, EU:C:2021:154, bod 53).

[27] – Viz rozsudek Andres, bod 78.

ačkoli „obsah nebo rozsah vnitrostátního práva“, jak je zjistil Tribunál, nelze v zásadě a s výhradou zkreslení tohoto práva zpochybnit, kvalifikace „jako referenční rámec“ přidělená pravidlům tohoto práva, a tedy správné vymezení relevantního referenčního systému Tribunálem, zpochybnitelná je. V rozsudku Fiat Chrysler Soudní dvůr dále upřesnil, že otázka, zda Tribunál při takovém vymezení správně použil právní kritérium, jako je zásada obvyklých tržních podmínek, je přitom „potažmo“ právní otázkou, která může být předmětem přezkumu Soudního dvora ve fázi kasačního opravného prostředku [28].

43. Ve světle výše uvedených zásad a za současného stavu judikatury se výklad rozsudku Andres navržený Komisí jeví jako problematický. Automatismus, na němž je založen, totiž fakticky vede k odstranění rozdílu, potvrzeného rozsudkem Fiat Chrysler, mezi zaprvé zjištěními Tribunálu, jejichž cílem je upřesnit *obsah a rozsah* vnitrostátního práva a jeho *použití* v projednávané věci, a zadruhé zjištěními týkajícími se tohoto práva, na nichž závisí správné vymezení referenčního systému pro účely použití čl. 107 odst. 1 SFEU, a tedy určení ustanovení vnitrostátního práva spadajících do tohoto referenčního systému [29].

44. Diskuse mezi účastníky řízení ve skutečnosti nastoluje citlivou otázku hranice mezi zjišťováním skutkového stavu a právní kvalifikací tohoto skutkového stavu pokud jde o posouzení vnitrostátních právních předpisů o státních podporách ze strany Tribunálu. Tato právní kvalifikace spočívá, jak známo, v přiřazení předem zjištěných relevantních skutečností k určité právní kategorii nebo k určitému právnímu pojmu, z čehož vyplývá určení právních norem použitelných na danou věc. Jelikož se jedná v podstatě o poznávací proces, liší se od pouhého zjišťování skutkového stavu a vzhledem ke svému prvořadému významu v kontextu právních úvah je, jak bylo uvedeno, přezkoumatelná v řízení o kasačním opravném prostředku. Pokud se však má za to, že pochybení týkající se vymezení významu a působnosti ustanovení vnitrostátního práva nebo jeho použití, které je uplatněno v řízení o kasačním opravném prostředku, může ovlivnit, protože má vliv na vymezení nebo použití referenčního systému, podřazení situace pod pojem „selektivní zvýhodnění“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, mělo by být toto pochybení podle mého názoru přezkoumatelné ze strany Soudního dvora jako chyba v právní kvalifikaci vnitrostátního práva na základě ustanovení unijního práva [30].

45. Konkrétní rozsah zásad uvedených v bodě 37 tohoto stanoviska však musí Soudní dvůr ještě vyjasnit a hranice mezi přípustnými a nepřípustnými opravnými prostředky, jelikož se jedná o posouzení Tribunálu týkající se vnitrostátního práva, zůstává plynulá.

46. Výše uvedené však podle mého názoru nemá vliv na přípustnost argumentů, které Komise uvedla v předmětné výtce. Komise totiž zaprvé bezvýhradně schvaluje právní kritérium, které podle ní Tribunál považoval za použitelné v projednávané věci na základě irského práva pro účely analýzy existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Zadruhé ačkoli Komise namítá nesprávné použití vnitrostátního práva na okolnosti projednávané věci, je tomu tak pouze v rozsahu, v němž podle Komise Tribunál ve skutečnosti použil jiné právní kritérium, než které bylo správně určeno. Námitka vznesená Komisí se mi tedy jeví jako jedna z těch, které Soudní dvůr

[28] – Rozsudek Fiat Chrysler, bod 85.

[29] – Podle ustálené judikatury musí určení referenčního rámce vyplývat z objektivního přezkumu „obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků norem použitelných na základě vnitrostátního práva“ dotčeného členského státu (viz rozsudek Fiat Chrysler, bod 72 a citovaná judikatura).

[30] – V tomto smyslu viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Komise v. Lucembursko a další (C-457/21 P, EU:C:2023:466, bod 88).

v bodě 85 rozsudku Fiat Chrysler považoval za přípustné „potažmo“, neboť se v konečném důsledku snažila zpochybnit volbu referenčního systému v rámci první fáze analýzy existence selektivní výhody.

47. V každém případě se Komise, na rozdíl to toho, co tvrdí společnosti ASI a AOI, jakož i Irsko, výslovně dovolává také zkreslení irského práva, což musí nutně vést Soudní dvůr k posouzení opodstatněnosti argumentu Komise, přinejmenším za účelem ověření, zda je takové zkreslení dostatečně prokázáno.

48. Na základě výše uvedeného musí být podle mého názoru zamítnuty rovněž důvody nepřípustnosti uplatněné Irskem a společnostmi ASI a AOI, které se týkají toho, že Komise zpochybnila posouzení inherentní irskému právu.

2) K věci samé

i) K zohlednění nepřípustných důkazů

49. Považuji za nezbytné přednostně zkoumat námitku týkající se procesního pochybení vyplývajícího z posouzení nepřípustných důkazů, neboť má vliv na platnost důkazního základu, z něhož Tribunál vycházel. Komise namítá nepřípustnost důkazů uvedených v bodě 301 napadeného rozsudku, z nichž podle Tribunálu vyplývá, že smlouvy s externími výrobci originálních zařízení (Original Equipment Manufacturers nebo „OEM“), odpovědnými za výrobu velké části produktů prodávaných společností ASI, a smlouvy se zákazníky, jako jsou telekomunikační operátoři, byly sjednávány řediteli skupiny Apple a podepisovány společností Apple Inc. a společností ASI prostřednictvím jejich ředitelů, a to buď přímo, nebo na základě zmocnění. Podle Komise nemohl Tribunál k těmto skutečnostem, které spočívají zaprvé v několika výměnách e-mailů mezi řediteli společnosti Apple Inc. týkajících se kontaktů s výrobci OEM a telekomunikačními operátory a zadruhé ve čtyřech plných mocích udělených společností ASI ředitelům společnosti Apple Inc. (dále jen „plné moci týkající se podpisu smluv s výrobci OEM a telekomunikačními operátory“ [31]), přihlédnout, neboť nebyly předloženy v průběhu správního řízení a v případě tří z uvedených plných mocí také proto, že byly předloženy Tribunálu opožděně, až ve fázi repliky. Společnosti ASI a AOI nezpochybňují, že uvedené důkazy byly předloženy poprvé před Tribunálem. Tvrdí však, že Komise věděla o činnostech vedoucích pracovníků společností ASI a AOE působících ve Spojených státech, jakož i o existenci a významu výše uvedených plných mocí, a že kdyby Komise provedla řádné šetření, mohla získat všechny relevantní důkazy.

50. V tomto ohledu uvádím, že podle ustálené judikatury musí být legalita rozhodnutí ve věci státních podpor unijním soudem posuzována v závislosti na informacích, které mohla mít Komise k dispozici v okamžiku, kdy jej přijala [32]. V rozsudku ze dne 20. září 2017, Komise v. Frucona Košice [33], Soudní dvůr upřesnil, že informace, které Komise „mohla mít k dispozici“, přitom zahrnují informace, které se zdály být relevantní pro posouzení, jež je třeba provést, a které mohla na svou žádost získat v průběhu správního řízení [34]. V projednávané věci, pokud jde zaprvé o výměnu e-mailů mezi řediteli společnosti Apple Inc. týkající se kontaktů s výrobci OEM a telekomunikačními operátory, uvádím, že ze spisu předloženého Tribunálu vyplývá, že téměř

[31] – Ze spisu vyplývá, že se jedná zejména o plné moci udělené CEO a místopředsedovi společnosti Apple Inc.

[32] – Viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 91 a citovaná judikatura).

[33] – C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 71 (dále jen „rozsudek Komise v. Frucona Košice“).

[34] – Viz rovněž rozsudek ze dne 29. června 2023, TUIfly v. Komise (C-763/21 P, EU:C:2023:528, bod 47).

veškerá výměna e-mailů pouze informuje o činnostech prováděných zaměstnanci společnosti Apple Inc. v rámci dohody o rozdělení nákladů a neobsahuje žádný implicitní ani explicitní odkaz na společnost ASI. Jedná se tedy o dokumenty, které Komise považovala za nespadající do předmětu správního řízení, neboť se týkají činností subjektu odděleného od společnosti ASI a vztahů uvnitř skupiny, které nesouvisejí s předmětem předběžných rozhodnutí. Nelze tedy podle mého názoru tvrdit, že Komise, i kdyby mohla předpokládat existenci takových důkazů, měla povinnost vyžádat si jejich předložení v průběhu správního řízení. Naopak bylo na společnosti Apple, aby zejména s ohledem na postoj Komise předložila všechny důkazy, které měla k dispozici, aby prokázala, že uvedená jednání byla ve skutečnosti vedena jménem ústředí společnosti ASI, a nikoli jménem skupiny Apple jako celku. Pokud jde zadruhé o plné moci týkající se podpisu smluv s výrobci OEM a telekomunikačními operátory, uvádím především, že není sporné, že se jedná o hlavní, ne-li jediný důkaz, o který se Tribunál opírá v bodě 301 napadeného rozsudku. Je rovněž nesporné, že úplný seznam plných mocí udělených řediteli společností ASI a AOE byl předložen pouze jako příloha k žalobě těchto společností v prvním stupni a že znění tří z těchto plných mocí bylo předloženo až ve fázi repliky, zatímco čtvrtá plná moc nebyla podle tvrzení Komise, aniž by to společnosti ASI a AOI vyvrátily, předložena nikdy [35]. Rovněž není sporné, že v zápisech z jednání správních rad společností ASI a AOE předložených v průběhu správního řízení (dále jen „zápisy posouzené Komisí“) nejsou zmíněny plné moci týkající se podpisu smluv s výrobci OEM, ale pouze plná moc týkající se podpisu smluv s telekomunikačními operátory, která však, jak je uvedeno výše, nebyla nikdy předložena. Pokud jde o skutečnosti, na které byla Komise upozorněna v průběhu správního řízení, uvádím, že ve vyjádření společnosti Apple ze dne 7. září 2015, které bylo předloženo jako příloha žaloby společností ASI a AOE podané k Tribunálu, je zmíněna existence systému plných mocí vydaných správními radami společností ASI a AOE, zejména za účelem vyjednávání a podepisování smluv s výrobci OEM a telekomunikačními operátory. Toto vyjádření se však omezuje na neurčitý a nepodložený odkaz [36]. Za těchto okolností se domnívám, že Komisi nelze vytýkat, že si předmětné plné moci neopatřila v průběhu správního řízení, zejména vzhledem k tomu, že si v každém případě vyžádala a přezkoumala všechny zápisy ze zasedání správních rad společností ASI a AOE v relevantním období, aniž by po těchto plných mocích našla prakticky jakoukoli stopu. Podle mého názoru bylo naopak povinností společnosti Apple, aby doložila svou rekonstrukci skutkového stavu, předložila tyto plné moci co nejdříve a nečekala s tím až na poslední příležitost, kterou měla v řízení před Tribunálem.

51. Podle mého názoru je tedy třeba vyhovět argumentům Komise týkajícím se procesního pochybení vyplývajícího z posouzení nepřípustných důkazů.

ii) K právnímu kritériu použitelnému podle irského práva

52. Komise má za to, že právní kritérium použitelné v irském právu pro účely určení zdanitelných zisků nerezidentní společnosti v Irsku bylo Tribunálem v bodě 248 napadeného rozsudku správně identifikováno a musí zohlednit „rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této

[35] – Společnosti ASI a AOI pouze tvrdí, že Komisi poskytly zápis ze zasedání správní rady společnosti ASI ze dne 27. července 2011, v němž je zmíněna dotčená plná moc, ale nevyjadřují se k tvrzení Komise, že text této plné moci (která je součástí zápisu jako jeho příloha) nebyl nikdy předložen.

[36] – Ve vyjádření ze dne 14. dubna 2015, na které se společnosti ASI a AOI rovněž odvolávají, se pouze uvádí, že podmínky smluv s výrobci OEM a telekomunikačními operátory jsou centrálně určovány řediteli v Cupertinu a před rokem 2013 podepisovali tyto smlouvy jménem společnosti ASI ředitelé ve Spojených státech na základě plných mocí. Rovněž uvádějí, že po formalizaci byly tyto smlouvy realizovány irskou pobočkou společnosti ASI prostřednictvím vyřizování objednávek. Stejně tak se vyjádření Irska ze dne 29. ledna 2016 omezuje na tvrzení, že smlouvy s výrobci OEM jsou podepsány a plněny řediteli společnosti ASI. Společnosti ASI a AOE předložily Tribunálu dokument vysvětlující podmínky společného vyjednávání a podpisu (společnosti Apple Inc. a ASI) smluv s výrobci OEM. Rovněž předložily jednu z těchto smluv, která byla za společnost ASI opatřena podpisem zaměstnance společnosti Apple Inc., který byl v příslušném účetním roce jmenován ředitelem společnosti ASI.

společnosti“. Irsko má naproti tomu za to, že relevantní analýza pro účely použití článku 25 TCA 97 se musí, jak uvedl Tribunál zejména v bodě 227 napadeného rozsudku a potvrdil na několika dalších místech tohoto rozsudku, týkat „skutečných činností [těchto irských poboček nerezidentní společnosti] a tržní hodnoty“ těchto činností. Společnosti ASI a AOI zase tvrdí, že Tribunál v bodech 182 až 186 napadeného rozsudku upřesnil, že podle irského práva lze zisky z duševního vlastnictví přiřadit irské pobočce nerezidentní společnosti pouze tehdy, pokud je duševní vlastnictví, které je vytváří, kontrolováno touto pobočkou. Stejně jako Irsko společnosti ASI a AOI uvádí, že činnosti prováděné ústředími nemají žádný význam pro použití článku 25 TCA 97. Konečně, jak Irsko, tak společnosti ASI a AOI v podstatě tvrdí, že bod 248 napadeného rozsudku, na který se Komise odvolává, se týká použití schváleného přístupu OECD, nikoli článku 25 TCA 97, a že v každém případě z bodu 242 tohoto rozsudku zejména vyplývá, že tento přístup nepotvrzuje srovnávací analýzu, na kterou se odvolává Komise, což je analýza, která je v rozporu s irským právem.

53. Stručné vylíčení hlavních argumentů účastníků řízení umožňuje formulovat dvě úvodní poznámky. První spočívá v tom, že všechny výše uvedené argumenty vylučují pro účely použití článku 25 TCA 97 význam funkcí vykonávaných entitou oddělenou od nerezidentní společnosti, jejíž zdanitelné zisky mají být v Irsku posouzeny, i když je s ní spojena, jako je tomu v projednávané věci u společnosti Apple Inc. Kritérium přiřazování zisku, jako je kritérium zastávané Irskem a společnostmi ASI a AOI, které zohledňuje výhradně činnosti skutečně vykonávané irskými pobočkami, nutně a logicky vede k tomu, že funkce vykonávané společností Apple Inc. jsou z příslušné analýzy podle tohoto článku vyloučeny. Druhá poznámka spočívá v tom, že napadený rozsudek postrádá jasnost, pokud jde o definici metody přiřazování zisku, která je základem pro použití článku 25 TCA 97. Tato skutečnost je však pro analýzu prováděnou podle čl. 107 odst. 1 SFEU zásadně důležitá, neboť má vliv na definici „obvyklého“ zdanění podle irského práva, podle níž je třeba posuzovat existenci zvýhodnění ve smyslu uvedeného ustanovení. Na základě několika bodů napadeného rozsudku účastníci řízení určili tři kritéria pro přiřazení zisků irské pobočce nerezidentní společnosti, přičemž první z nich vyžaduje, aby pobočka prokázala kontrolu majetku, který má být přiřazen („kritérium kontroly“, body 182 až 185 napadeného rozsudku), druhé kritérium vychází z činností skutečně vykonávaných pobočkami a ohodnocení jejich tržní hodnoty („kritérium skutečných činností“, zejména body 179, 218, 219 a 227 napadeného rozsudku), třetí z nich zahrnuje rozdělení majetku, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části společnosti („kritérium rozdělení činností v rámci společnosti“, body 240, 242 a 248 napadeného rozsudku).

54. Za těchto okolností je třeba v rámci možností usilovat o soudržný výklad napadeného rozsudku v tomto bodě, přičemž je třeba vycházet z nesporného předpokladu, z něhož tento rozsudek vychází a podle něhož je pro určení zdanitelných zisků nerezidentní společnosti v Irsku nutné provést „funkční analýzu“ zaměřenou na určení vykonávaných činností, používaných aktiv a rizik, která na sebe bere její pobočka v Irsku. Tuto analýzu vyžaduje jak článek 25 TCA 97, tak zásada obvyklých tržních podmínek a schválený přístup OECD[37]. Protichůdná stanoviska účastníků řízení se liší, pokud jde o *předmět* této analýzy v projednávané věci.

55. Domnívám se však, že soudržný výklad napadeného rozsudku neumožňuje dospět k závěru, že Tribunál považoval za použitelné podle irského práva kritérium zaměřené *pouze* na činnosti irských poboček nerezidentních společností. Je pravda, jak bylo uvedeno v bodě 177 napadeného rozsudku, že článek 25 TCA 97 „se týká pouze zisků plynoucích z činností, které samy irské pobočky vykonávaly, s výjimkou zisků plynoucích z činností vykonávaných jinými částmi dotčené

[37] – Oddíl 1.42 pokynů pro vnitropodnikové oceňování uvádí, že účelem funkční analýzy je „identifikovat a porovnat hospodářsky významné činnosti a odpovědnosti, používaná aktiva a rizika, která strany transakcí nesou“.

nerezidentní společnosti“. Komise se však nemýlí, když se domnívá, že takové tvrzení se v podstatě omezuje na odkaz na zásadu daňové teritoriality a samo o sobě nepředstavuje vyjádření metody přiřazování zisku ve smyslu článku 25 TCA 97 – a tím méně metody přiřazování majetku vytvářejícího zisk – která vylučuje zohlednění činností, které přebírají ostatní části nerezidentní společnosti. V tomto ohledu souhlasím s Komisí, že taková výjimka se v napadeném rozsudku nikde neobjevuje. Zejména ji nelze dovodit, jak tvrdí Irsko a společnosti ASI a AOI, z bodů 179 až 184 tohoto rozsudku, v nichž Tribunál odkázal na rozsudek High Court (Vrchní soud, Irsko) ve věci S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd [38]. V tomto rozsudku totiž High Court (Vrchní soud) provedl rozsáhlou analýzu činností vykonávaných irskou pobočkou společnosti Dataproducts se sídlem v Nizozemsku a jejími řediteli mimo Irsko, jakož i srovnání těchto činností a rizik, která tato společnost prostřednictvím svých jednotlivých částí převzala, předtím, než dospěl k závěru, že dotčený majetek, švýcarský účet, jehož výnosy byly částečně poskytnuty irské pobočce, nebyl kontrolován touto pobočkou, ale nizozemským ústředím společnosti Dataproducts, a že tudíž dotčené částky nemohly představovat zdanitelné zisky v Irsku. Tento rozsudek je tedy spíše příkladem takové metody přiřazení zisků, jaké se dovolává Komise.

56. S ohledem na výše uvedené je nutno konstatovat, že Tribunál v bodě 240 napadeného rozsudku výslovně připustil, že k určení činností skutečně vykonávaných irskou pobočkou nerezidentní společnosti pro účely použití článku 25 TCA 97 je nezbytné zohlednit „rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočkou a ostatními částmi této společnosti“. Dále v bodě 242 tohoto rozsudku uvedl, že analýzu, jejímž cílem je určit aktiva, činnosti a rizika, která musí být přiřazena stálé provozovně společnosti, a to na základě činností skutečně vykonávaných touto provozovnou, nelze „provést abstraktním způsobem, který by nechal bez povšimnutí činnosti vykonávané v rámci společnosti jako celku“.

57. Kromě toho samotné znění článku 25 TCA 97 svědčí v tomto smyslu, jelikož vyžaduje identifikaci „příjmu z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynoucího“ z činnosti pobočky a majetku nebo práv „využívaných pobočkou […] či v jej[ím] držení“. Není totiž jasné, jak lze takovou operaci, která zahrnuje zejména určení hospodářského vlastnictví majetku v držení dotyčné společnosti, provést, aniž by byly prostřednictvím porovnání zohledněny činnosti, které ve vztahu k tomuto majetku vykonávají různé části této společnosti. Takové srovnání umožňuje ověřit, zda rozdělení zisků v rámci nerezidentní společnosti, které daňové orgány přijaly jako základ pro stanovení zdanitelných zisků v Irsku, odpovídá skutečnému rozdělení činností, aktiv a rizik mezi jednotlivé části této společnosti.

58. Na základě výše uvedeného se domnívám, že Komise správně vykládá napadený rozsudek, když tvrdí, že kritérium pro určení zisku nerezidentní společnosti, které Tribunál považoval za použitelné na základě článku 25 TCA 97, vyžaduje zohlednění rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti a vylučuje zohlednění úlohy, kterou hrají samostatné subjekty.

59. Doplňuji, že v projednávané věci je navíc potřeba omezit analýzu na vztahy mezi ústředími a irskými pobočkami odvozena od rozhodnutí společnosti Apple Inc. v rámci její podnikatelské autonomie přesunout prostřednictvím dohody o rozdělení nákladů část svých zisků na společnosti ASI a AOE. Jedná se tedy o rozdělení těchto zisků mezi různé pobočky těchto společností, na které společnost Apple Inc. nemá žádný vliv. Použití jiného kritéria, jak správně uvádí Komise, má za následek nezohlednění skutečnosti této dohody a daňové struktury skupiny

[38] – [1988] I. R. 10 poznámka 4507 (dále jen „rozsudek Dataproducts“).

Apple, což jsou prvky, které irské daňové orgány nemohly ponechat bez povšimnutí v rámci celkového posouzení metody stanovení zdanitelných zisků společností ASI a AOE navržené skupinou. V opačném případě by došlo k paradoxnímu výsledku, kdy by se aktiva, která společnost Apple Inc. legálně přesunula ze Spojených států, jakož i související zisky, při stanovení daně splatné v Irsku, vrátily, ale pouze virtuálně, do Spojených států, což by dále snížilo daňovou povinnost skupiny.

iii) K zohlednění činností společnosti Apple Inc. Tribunálem

60. V této fázi je třeba ověřit, zda, jak tvrdí Komise, Tribunál skutečně vycházel z činností vykonávaných společností Apple Inc., pokud jde o duševní vlastnictví skupiny Apple, anebo zda, jak tvrdí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI, argumentace Komise v tomto ohledu zkresluje odůvodnění napadeného rozsudku.

61. Komise zaprvé tvrdí, že Tribunál v bodech 259 až 267 a v bodě 288 napadeného rozsudku odkázal na činnosti vykonávané společností Apple Inc., když zkoumal body 289 až 295 odůvodnění napadeného rozhodnutí, které irským pobočkám přiřazují výkon činností kontroly kvality, řízení prostředků výzkumu a vývoje a řízení rizik podniku. V tomto ohledu uvádím, že v bodech 260 až 267 napadeného rozsudku Tribunál obecně odkázal na všechny činnosti a rizika uvedené v příloze B dohody o rozdělení nákladů a týkající se nehmotných aktiv, které jsou předmětem této dohody[39], „a sice v podstatě celého duševního vlastnictví skupiny Apple“ (bod 261), které byly na základě této dohody oprávněny vykonávat společnosti ASI a AOE nebo které mohly nést. V bodech 263 a 264 napadeného rozsudku Tribunál uvedl, že Komise nepředložila žádný důkaz k prokázání toho, že tyto činnosti byly skutečně vykonávány společnostmi ASI a AOE, natož pak jejich irskými pobočkami, anebo že zaměstnanci těchto poboček tato rizika skutečně řídili. V bodě 266 tohoto rozsudku Tribunál zopakoval, že Komise se nesnažila prokázat, že „řídící orgány irských poboček […] skutečně vykonávaly aktivně každodenní správu všech činností a rizik spojených s duševním vlastnictvím skupiny Apple, které jsou vyjmenovány v příloze B dohody o rozdělení nákladů“. Jak správně uvedla Komise, činnosti a rizika uvedené v bodech 261 a 262 napadeného rozsudku jsou v nadnárodní společnosti obvykle vyhrazeny holdingové společnosti skupiny. V projednávané věci se navíc, jak zdůraznil Tribunál v bodě 267 tohoto rozsudku, jedná v podstatě „o všechny činnosti, které jsou jádrem hospodářského modelu […] skupiny Apple, jenž se zaměřuje na vývoj technologických produktů“, a o „klíčová rizika imanentní tomuto hospodářskému modelu“. Ze spisu předloženého Tribunálu, jakož i z napadeného rozhodnutí navíc vyplývá, že jak Komise a Irsko, tak společnosti ASI a AOE se shodly na tom, že tyto činnosti a rizika *týkající se veškerého duševního vlastnictví skupiny Apple, jeho vývoje a řízení* z větší části převzala společnost Apple Inc. jako holdingová společnost skupiny nebo na základě dohody o rozdělení nákladů a soustředila je v Cupertinu. Komise se tedy nemýlí, když tvrdí, že Tribunál v právě přezkoumávaných částech napadeného rozsudku zahrnul do posouzení skutkových okolností činnosti a rizika, které na sebe vzala společnost Apple Inc.

62. Zadruhé Komise tvrdí, že Tribunál v bodech 268 až 295 napadeného rozsudku nesprávně odkázal na činnosti společnosti Apple Inc. V těchto bodech Tribunál zkoumal činnosti uvedené v bodech 296 až 300 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak je skutečně vykonávala irská

[39] – Příloha B dohody o rozdělení nákladů, ve znění z roku 2009, obsahovala dvě tabulky, které se vztahují na všechny relevantní činnosti týkající se nehmotných aktiv, jež jsou předmětem dané dohody, a s nimi souvisejících rizik. Každá z těchto činností a každé z těchto rizik jsou spojeny s „x“, respektive se společností Apple Inc. (označované jako „společnost Apple“) a s oběma společnostmi ASI a AOE (označovanými souhrnně jako „mezinárodní účastník“), s výjimkou registrace a ochrany duševního vlastnictví, které je výlučně spojeno se společností Apple Inc. (viz bod 260 napadeného rozsudku).

pobočka společnosti ASI, a dospěl k závěru, že tyto činnosti, posuzované samostatně nebo jako celek, neodůvodňují přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví této pobočce. Činnosti a funkce zkoumané Tribunálem zahrnovaly kontrolu kvality, různé činnosti výzkumu a vývoje a řízení místních marketingových nákladů.

63. V tomto ohledu, pokud jde o kontrolu kvality, uvádím, že tato činnost byla uvedena v dohodě o rozdělení nákladů a byla spojena jak se společností Apple Inc., tak se společnostmi ASI a AOE. Za těchto okolností je třeba uvést, že když Tribunál v bodě 269 napadeného rozsudku poukázal na tvrzení společností ASI a AOE, že „v celosvětovém měřítku bylo obsazeno do funkce kontroly kvality tisíce osob, zatímco v Irsku byla v této funkci zaměstnána pouze jediná osoba“, měl na mysli činnosti vykonávané subjekty oddělenými od této společnosti, a zejména činnosti vykonávané společností Apple Inc[40]. Totéž podle mého názoru platí pro bod 274 napadeného rozsudku, v němž Tribunál uvedl, že skutečnost, že pobočka společnosti ASI nesla náklady na místní marketing, „neznamená, že tato pobočka odpovídala za samotnou koncepci marketingové strategie“. Na základě dohody o prodejních službách je totiž za vývoj této strategie odpovědná společnost Apple Inc.

64. Pokud jde o body 273 a 275 napadeného rozsudku v rozsahu, v němž se v nich uvádí, že činnosti v oblasti výzkumu a vývoje a činnosti v oblasti sběru a analýzy regionálních údajů prováděné zaměstnanci pobočky společnosti ASI mají „pomocnou“ povahu, Tribunál opět srovnává tyto činnosti s činnostmi, které jsou celosvětově prováděny subjekty mimo společnost ASI. Výslovný odkaz na politiky a strategie skupiny vypracované společností Apple Inc. je uveden v bodě 277 napadeného rozsudku, pokud jde o činnost pobočky společnosti ASI týkající se služby AppleCare, která je kvalifikována jako „výkonná“ činnost „podle pokynů a strategického vedení určených ve Spojených státech, včetně služby AppleCare“, jakož i v bodech 281 a 283 tohoto rozsudku, které obsahují celkový úsudek Tribunálu o „pomocné“ a „výkonné“ povaze činností této pobočky.

65. Zatřetí má Komise za to, že Tribunál při zkoumání činností vykonávaných irskou pobočkou společnosti AOE uvedených v bodě 301 odůvodnění napadeného rozhodnutí odkázal na činnosti společnosti Apple Inc. V bodě 290 napadeného rozsudku Tribunál uvádí, pokud jde o specifické postupy a odborné znalosti vypracované touto pobočkou v rámci jejích výrobních činností, že i kdyby se na tyto postupy a znalosti mohla vztahovat ochrana z určitých práv duševního vlastnictví, „jedná se o oblast rozsahem omezenou“, což neodůvodňuje přiřazení všech licencí k duševnímu vlastnictví této pobočce. Podle mého názoru je jasné, že takové „kvantitativní“ posouzení je možné pouze do té míry, že dovednosti a znalosti vypracované irskou pobočkou společnosti AOE jsou, jak Komise správně uvádí, srovnávány se všemi činnostmi výzkumu a vývoje souvisejícími s duševním vlastnictvím skupiny Apple. Na druhou stranu je třeba odmítnout argumentaci Komise, v rozsahu, v němž se snaží zpochybnit skutkové posouzení provedené Tribunálem, směřující proti bodům 291 až 294 napadeného rozsudku, podle níž duševní vlastnictví vyvinuté irskou pobočkou společnosti AOE představuje jedinečný a hodnotný přínos, který nelze sladit s omezenou odměnou, jako je odměna stanovená v předběžných rozhodnutích.

66. Konečně, Komise tvrdí, že Tribunál zohlednil činnosti vykonávané společností Apple Inc. v bodech 298 až 302 napadeného rozsudku, když zkoumal činnosti vykonávané mimo pobočky společností ASI a AOE. V tomto ohledu je nesporné, že zejména v bodech 299 a 300 tohoto

[40] – Ačkoli je pravda, že v bodě 269 napadeného rozsudku je uvedeno, že kontrola kvality mohla být rovněž zadána externě prostřednictvím dohod s externími výrobci příslušenství, tak v napadeném rozsudku není dále uvedeno, že by společnosti ASI a AOE takové dohody uzavřely.

rozsudku Tribunál odkázal na činnosti společnosti Apple Inc. a její roli mateřské společnosti, kde na jedné straně obecně konstatoval „centralizovan[ou] pova[hu] strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple, která přijímají ředitelé v Cupertinu“, a na druhé straně, konkrétně pokud jde o rozhodnutí v oblasti vývoje produktů skupiny Apple, z níž pochází její duševní vlastnictví, odkázal na skutečnost, že „rozhodnutí týkající se vývoje produktů […] a rozhodnutí týkající se strategie výzkumu a vývoje […] byla přijímána a realizována vedoucími pracovníky skupiny se sídlem v Cupertinu“. Stejně tak Tribunál konstatoval, že „strategie uvádění nových produktů na trh, a zejména organizace distribuce na evropských trzích, […] byly zavedeny na úrovni skupiny Apple zejména vedoucími pracovníky skupiny (Executive Team) pod vedením generálního ředitele skupiny v Cupertinu“ [41].

67. Z výše uvedené analýzy vyplývá, že Tribunál se, ve všech bodech napadeného rozsudku, které Komise napadla, více či méně implicitně, ale v každém případě jasně, opíral o činnosti, které Apple Inc. vykonává ve vztahu k duševnímu vlastnictví skupiny Apple na základě dohody o rozdělení nákladů nebo dohody o prodejních službách nebo v rámci své role mateřské společnosti, a srovnával tyto činnosti s činnostmi, které vykonávají irské pobočky ve vztahu k licencím k duševnímu vlastnictví. Na rozdíl od tvrzení Irska a společností ASI a AOI tedy předmětná výtka není založena na nesprávném výkladu napadeného rozsudku, a tím méně na jeho zkreslení.

iv) Dopad zohlednění činnosti společnosti Apple Inc. na právní kvalifikaci skutkového stavu

68. Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI v podstatě tvrdí, že předmětná výtka je v každém případě irelevantní, neboť i za předpokladu, že Tribunál zohlednil činnosti společnosti Apple Inc., závěry, k nimž Tribunál dospěl na konci svého přezkumu skutkového stavu, vycházejí z analýzy činností irských poboček a ústředí a ze zjištění, že činnosti vykonávané těmito pobočkami jsou „rutinní“ povahy, což podle Tribunálu nepostačuje k tomu, aby jim byly přiřazeny licence k duševnímu vlastnictví a související zisky.

69. V tomto ohledu uvádím, že ze všech skutkových zjištění učiněných Tribunálem, jak jsou shrnuta v bodě 310 napadeného rozsudku, vyplývá, že závěr uvedený v tomto bodě, podle kterého se Komisi nepodařilo prokázat, že licence k duševnímu vlastnictví měly být přiřazeny irským pobočkám pro účely určení ročních zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku, je založen zaprvé na posouzení činností skutečně vykonávaných těmito pobočkami, a zadruhé s přihlédnutím ke „strategickým rozhodnutím přijímaným a prováděným mimo tyto pobočky“.

70. Za předpokladu, že tento poslední prvek zahrnuje odkaz na činnosti vykonávané ústředím, je třeba podrobněji analyzovat posouzení obsažená v bodech 298 až 309 napadeného rozsudku, v nichž se Tribunál zabýval argumenty Irska, jakož i společností ASI a AOE, podle nichž tyto společnosti prostřednictvím svých řídících orgánů *vykonaly* strategická rozhodnutí týkající se návrhu a vývoje výrobků skupiny Apple přijatá centralizovaným způsobem pro celou skupinu v Cupertinu.

71. V těchto bodech Tribunál zaprvé konstatoval, že společnosti ASI a AOE předložily důkazy o centralizované povaze těchto rozhodnutí, a pokud jde zejména o rozhodnutí v oblasti výzkumu a vývoje, důkazy, které zaprvé prokazují, že rozhodnutí týkající se výrobků, které mají být vyvinuty, a strategie výzkumu a vývoje byla přijímána a prováděna vedoucími pracovníky skupiny usazenými v Cupertinu, a zadruhé, že strategie uvádění nových výrobků na trh a zejména

[41] – Aniž by to společnosti ASI a AOI zpochybňovaly, Komise jasně uvedla, že „Executive Team“ a generální ředitel skupiny, na které se Tribunál odvolává, jsou ředitelé a CEO společnosti Apple Inc.

organizace distribuce na evropských trzích byly určovány na úrovni skupiny Apple, zejména řediteli skupiny pod vedením generálního ředitele skupiny v Cupertinu (body 298 až 301 odůvodnění). Uvádím, že v této části svých posouzení – s výjimkou bodu 301, o němž pojednávají body 42 až 43 tohoto stanoviska – Tribunál nijak nenaznačil přímou ani nepřímou účast ústředí na přijímání rozhodnutí o výzkumu a vývoji a na vypracování marketingových a distribučních strategií na úrovni výše uvedené skupiny Apple.

72. Poté Tribunál zohlednil rozhodovací roli ústředí. Pokud jde o schopnost společností ASI a AOE přijímat rozhodnutí týkající se jejich základních činností prostřednictvím jejich řídících orgánů, Tribunál nejprve uvedl, že sama Komise vzala na vědomí existenci správních rad a jejich pravidelných zasedání během relevantního období a předložila, v tabulkách obsažených v napadeném rozhodnutí, výňatky ze zápisů z uvedených zasedání. Tribunál dále upřesnil, že „usnesení správních rad zanesená v těchto zápisech se tak týkala pravidelně (a několikrát v průběhu roku) zejména vyplácení dividend, schvalování zpráv ředitelů, jakož i jejich jmenování a odstoupení“ a příležitostně se týkala „udělování plných mocí zmocňujících některé ředitele k provádění různých činností, jako je správa bankovních účtů, vztahy s vládami a veřejnými orgány, audity, pojištění, nájem, nákup a prodej aktiv, příjem zboží a obchodní smlouvy“. Tribunál rovněž uvedl, že z těchto zápisů vyplývá, že „ve prospěch jednotlivých členů představenstva byly přeneseny velmi široké řídící pravomoci“ (bod 306) a dospěl k závěru, že Komise měla nesprávně za to, že společnosti ASI a AOE nebyly prostřednictvím svých řídících orgánů, zejména svých správních rad, schopny vykonávat základní činnosti dotčených společností tak, že případně přenesou své pravomoci na jednotlivé vedoucí pracovníky bez využití zaměstnanců irských poboček (bod 309). V tomto ohledu uvádím, že ani tento závěr, ani důkazy vyplývající ze zápisů zkoumaných Komisí a uvedených v bodech 305 a 306 napadeného rozsudku nesvědčí o skutečném zapojení správních rad ústředí do přijímání rozhodnutí týkajících se správy licencí k duševnímu vlastnictví. V tomto ohledu Tribunál v bodě 304 napadeného rozsudku pouze uvedl, že skutečnost, že tyto zápisy „neuvádí podrobnosti o rozhodnutích týkajících se správy licencí k duševnímu vlastnictví […], o dohodě o rozdělení nákladů a o důležitých obchodních rozhodnutích přitom nemůže vyloučit existenci samotných rozhodnutí“. K tomuto bodu, který Komise zpochybňuje v rámci třetí části svého prvního důvodu kasačního opravného prostředku, se vrátím později.

73. Z výše uvedeného vyplývá, že Tribunál v bodech 298 až 309 napadeného rozsudku konstatoval zaprvé existenci centralizovaného systému rozhodování v rámci skupiny Apple, v jejímž čele stojí Apple Inc. včetně správy a vývoje duševního vlastnictví této skupiny, a zadruhé schopnost ústředí přijímat prostřednictvím svých správních rad „klíčová rozhodnutí společnosti […], jako je například schválení roční účetní závěrky“, a to i prostřednictvím systému delegování pravomocí na jednotlivé členy rady. Nezjistil však ani účast těchto ústředí na přijímání strategických rozhodnutí společnosti Apple Inc., ani jejich skutečné zapojení do provádění těchto rozhodnutí nebo do aktivní správy licencí k duševnímu vlastnictví. Jediné zjištění v tomto ohledu obsažené v bodě 307 napadeného rozsudku, že společnosti ASI a AOE poskytly informace prokazující, že různé verze dohody o rozdělení nákladů byly podepsány členy jejich správních rad v Cupertinu, Komise zpochybňuje v rámci třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku, na jehož analýzu odkazuji. Z toho vyplývá, že námitka společností ASI a AOI a Irska, podle které je tato výtka irelevantní, musí být zamítnuta.

3) Závěry k druhé výtce

74. S ohledem na výše uvedené úvahy mám za to, že Komise má pravdu, když tvrdí, že Tribunál dospěl k závěru, že neexistují dostatečné důkazy pro přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví pobočkám, když nesprávně porovnal činnosti, které pobočky vykonávaly v souvislosti s těmito licencemi, s činnostmi, které vykonávala společnost Apple Inc. v souvislosti s duševním vlastnictvím skupiny Apple, a nikoli s činnostmi, které vykonávala ústředí v souvislosti s těmito licencemi. To vyplývá zejména z mezitímních závěrů, k nimž Tribunál dospěl v různých fázích analýzy skutkového stavu, a zejména z bodů 266 a 302 napadeného rozsudku, v nichž zaprvé konstatoval, že Komise se nepokusila prokázat, že irské pobočky skutečně vykonávaly aktivně každodenní správu „všech činností a rizik spojených s duševním vlastnictvím skupiny Apple, které jsou vyjmenovány v příloze B dohody o rozdělení nákladů“ a dále, že vzhledem k tomu, že strategická rozhodnutí týkající se vývoje produktů, z nichž pochází duševní vlastnictví skupiny Apple, byla přijímána pro celou skupinu v Cupertinu, Komise nesprávně konstatovala, že správa tohoto duševního vlastnictví byla nutně převzata jejich irskými pobočkami. Druhá výtka druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku je tedy podle mého názoru opodstatněná.

b) K první výtce

75. V rámci první výtky druhé části svého prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že ačkoli Tribunál v bodech 255 až 302 napadeného rozsudku poukázal na řadu důležitých činností vykonávaných řediteli nebo zaměstnanci společnosti Apple Inc. v souvislosti s duševním vlastnictvím společnosti Apple, nezaujal stanovisko k bodům 308 až 318 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v nichž Komise uvedla důvody, pro které považuje tyto činnosti za irelevantní pro účely posouzení předběžných rozhodnutí podle čl. 107 odst. 1 SFEU. Stejně tak Tribunál nezohlednil argumenty předložené Komisí v prvním stupni týkající se irelevantnosti činností vykonávaných společností Apple Inc. „ve prospěch“ společností ASI a AOE nebo „jménem“ ústředí. Rozsudek je tedy stižen vadou spočívající v nedostatečném odůvodnění.

76. V tomto ohledu zaprvé uvádím, že irelevantnost činností vykonávaných společností Apple Inc. ve vztahu k duševnímu vlastnictví skupiny Apple pro účely stanovení zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku byla výslovně a opakovaně potvrzena Komisí jak v průběhu správního řízení, tak před Tribunálem a Soudním dvorem[42]. Zadruhé uvádím, že jak z napadeného rozhodnutí, tak ze spisu předloženého Tribunálu a z napadeného rozsudku vyplývá, že postoj společností ASI a AOE (a nyní ASI a AOI), jakož i Irska byl od prvních fází správního řízení založen na tvrzení, že správa duševního vlastnictví společnosti Apple, včetně licencí držených těmito společnostmi, byla centralizována z ústředí společnosti Apple v Cupertinu. Zatřetí připomínám, že jsem v bodech 50 až 55 tohoto stanoviska konstatoval, že v rámci skutkové analýzy provedené v bodech 255 až 302 napadeného rozsudku Tribunál několikrát implicitně či explicitně, přímo či nepřímo, srovnal činnosti vykonávané irskými pobočkami v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví s činnostmi vykonávanými společností Apple Inc., pokud jde o duševní vlastnictví skupiny Apple na základě vnitroskupinových dohod nebo v rámci jejího postavení mateřské společnosti. Konečně uvádím, že navzdory protiargumentům uplatněným společnostmi ASI a AOI, jakož i Irskem, ze znění relevantních bodů napadeného rozsudku podle mého názoru jasně vyplývá, že Tribunál nezaujal žádné stanovisko k argumentům předloženým Komisí v bodech 308 až 318 odůvodnění napadeného rozhodnutí ani k argumentům předloženým Komisí v průběhu řízení v prvním

[42] – Komise ve svém kasačním opravném prostředku nejprve uvádí, že jádrem kasačního opravného prostředku je právě otázka legality zohlednění činností vykonávaných společností Apple Inc. ze strany Tribunálu.

stupni ohledně možnosti, že činnosti společnosti Apple Inc. budou zohledněny při určování zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku, jelikož jsou vykonávány „ve prospěch“ nebo „jménem“ ústředí. Zejména, na rozdíl od toho, co tvrdí Irsko, body 298 až 309 napadeného rozsudku nepředstavují stanovisko k těmto argumentům. I kdyby totiž Tribunál v těchto bodech implicitně uznal relevanci, pro účely funkční a věcné analýzy, kterou je třeba provést podle článku 25 TCA 97, činností vykonávaných zaměstnanci subjektů oddělených od nerezidentní společnosti „ve prospěch“ nebo „jménem“ této společnosti nebo jejích částí, je třeba konstatovat, že tuto relevanci nijak neodůvodnil, ani nereagoval na opačné argumenty Komise.

77. Je jistě pravda, jak tvrdí jak společnosti ASI a AOI, tak Irsko, že podle ustálené judikatury platí, že povinnost odůvodnit rozsudky, kterou má Tribunál na základě článku 36 a čl. 53 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie, neznamená, že musí podat vyčerpávající vysvětlení ke každé jednotlivé úvaze uvedené stranami sporu, a že odůvodnění může být tedy i implicitní[43]. V projednávané věci však vzhledem k ústřednímu významu otázky významu činností vykonávaných společností Apple Inc. v rámci hlavních úvah Komise a v systematice odůvodnění, které vedlo Tribunál k vyhovění žalobám společností ASI a AOE a Irska v této otázce, mám za to, že skutečnost, že Tribunál k této otázce nezaujal výslovné stanovisko, zakládá nedostatek odůvodnění, který brání Soudnímu dvoru znát důvody zamítnutí jednoho ze základních argumentů analýzy Komise v rámci jejích hlavních úvah a v průběhu řízení před Tribunálem a brání výkonu přezkumu, který má Soudní dvůr v rámci tohoto kasačního opravného prostředku provést.

78. Odůvodnění napadeného rozsudku je rovněž rozporuplné, jak rovněž tvrdila Komise, jelikož Tribunál v bodech 240, 242 a 248 napadeného rozsudku konstatoval, že pro určení, zda daňové rozhodnutí o přiřazení zisků irské pobočce nerezidentní společnosti je v souladu s „obvyklým“ režimem zdanění v Irsku, je nezbytné zohlednit rozdělení aktiv, činnosti a rizika mezi pobočkou a ostatními částmi této společnosti, a dále v bodech 255 až 302 uvedeného rozsudku vycházel z činností vykonávaných entitou odlišnou od společností ASI a AOE.

79. První výtce druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku je tedy podle mého názoru třeba vyhovět.

c) Závěry k druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku

80. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr vyhověl druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku.

3. Ke třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku

81. Třetí částí prvního důvodu kasačního opravného prostředku, která směřuje proti bodům 301 a 303 až 309 napadeného rozsudku, Komise zpochybňuje zejména posouzení Tribunálu týkající se činností vykonávaných ústředími. Komise vznáší dvě samostatné výtky, které je třeba zkoumat společně. V rámci první výtky se Komise dovolává procesního pochybení spočívajícího v tom, že Tribunál nezohlednil argumenty uplatněné v rámci obhajoby, které Komise předložila v prvním stupni, že přijal vadné a rozporuplné odůvodnění a že vycházel z nepřípustných důkazů. V rámci

[43] – Viz rozsudek ze dne 22. června 2023, Gmina Miasto Gdynia a Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo v. Komise (C-163/22 P, EU:C:2023:515, bod 85).

druhé výtky uplatňuje porušení čl. 107 odst. 1 SFEU nebo zkreslení vnitrostátního práva. Irsko, společnosti ASI a AOI, jakož i Lucemburské velkovévodství považují tyto výtky za nepřípustné nebo irelevantní a v každém případě za neopodstatněné.

82. Komise zaprvé tvrdí, že Tribunál neodpověděl na argument, který předložila ve své žalobní odpovědi, podle kterého byly zápisy přezkoumané Komisí jedinými důkazy předloženými společností Apple a Irskem v průběhu správního řízení za účelem prokázání existence činností vykonávaných ústředími.

83. V tomto ohledu připomínám, že podle ustálené judikatury, již připomenuté v tomto stanovisku, zaprvé Soudní dvůr není v rámci řízení o kasačním opravném prostředku příslušný ke zjišťování skutkového stavu ani v zásadě k přezkoumávání důkazů, které Tribunál přijal na podporu tohoto skutkového stavu, a zadruhé povinnost odůvodnit rozsudky, která přísluší Tribunálu, Tribunálu neukládá, aby podal vyčerpávající vysvětlení ke každé jednotlivé úvaze uvedené stranami sporu. V projednávané věci Tribunál v bodě 305 napadeného rozsudku při výkonu své výlučné pravomoci v oblasti hodnocení důkazů shledal, že i přes svou stručnost postačují výňatky ze zápisů přezkoumaných Komisí k „pochopení toho, jak byla taková klíčová rozhodnutí společnosti přijímána a zanášena [do těchto zápisů]“. Takové posouzení, které Komisi umožňuje pochopit důvody významu, který Tribunál uvedeným zápisům přiznal, i kdyby se jednalo o jediný důkaz předložený v průběhu správního řízení týkající se činností ústředí, nelze před Soudním dvorem napadnout, s výjimkou případu zkreslení, kterého se Komise v tomto bodě nedovolávala.

84. Zadruhé Komise tvrdí, že v bodě 304 napadeného rozsudku jí Tribunál uložil důkazní břemeno, které nebylo možné splnit. V tomto bodě, jak již bylo uvedeno, Tribunál uvedl, že „skutečnost, že zápisy [přezkoumané Komisí] neuvádí podrobnosti o rozhodnutích týkajících se správy licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, o dohodě o rozdělení nákladů a o důležitých obchodních rozhodnutích přitom nemůže vyloučit existenci samotných rozhodnutí“.

85. V tomto ohledu souhlasím s Komisí. Není mi totiž jasné, jak by bylo možné, jak patrně činí Tribunál v bodech 305 a 306 napadeného rozsudku, vyvodit ze zápisů z jednání správní rady společnosti informace ve prospěch přijetí rozhodnutí, která mají zvláštní předmět, neexistují-li v tomto smyslu výslovné nebo implicitní údaje. Naopak je podle mého názoru možné, jak to učinila Komise v napadeném rozhodnutí, vyvodit z této neexistence údajů a při *neexistenci důkazů o opaku*, skutečnosti svědčící ve prospěch neexistence takových rozhodnutí, zejména pokud se zdá, že tato společnost podle praxe, ne-li podle zákonné povinnosti, obvykle zaznamenává příslušná rozhodnutí přijatá její správní radou do zápisu z jejího zasedání. V rozsahu, v němž neumožňuje Komisi opřít se o tyto důkazy, když se jedná o prokázání existence negativních skutečností, které ze své povahy nemohou být prokázány, ale pouze vyvozeny na základě domněnek vyvozených z prokázaných pozitivních skutečností nebo na základě prokázání opačné pozitivní skutečnosti, ukládá bod 304 napadeného rozsudku Komisi podle mého názoru neodůvodněně nadměrné důkazní břemeno.

86. Zatřetí Komise zpochybňuje bod 306 napadeného rozsudku zejména v rozsahu, v němž Tribunál konstatuje, že ze zápisů, které zkoumala, „vyplývá, že ve prospěch jednotlivých členů představenstva byly přeneseny velmi široké řídící pravomoci“. Uvádí, že je sice pravda, že v dotčených zápisech bylo občas zaznamenáno udělení plných mocí správní radou, ale pouze jedna z těchto plných mocí se týkala uzavření smluv s výrobci OEM a telekomunikačními operátory.

87. V tomto ohledu v rozsahu, v němž Komise tímto argumentem hodlá zpochybnit posouzení důkazní hodnoty záznamu výše uvedené plné moci v zápisu, připomínám zaprvé, že toto posouzení v zásadě spadá do výlučné pravomoci Tribunálu, a zadruhé, že žádné pravidlo ani zásada unijního práva nebrání Tribunálu, aby se při zjišťování relevantních skutečností opíral o jediný důkaz [44]. Tato výtka musí být tedy podle mého názoru zamítnuta. Připomínám však, že Komise zpochybňuje rovněž přípustnost dotčené plné moci jako důkazu z důvodu, že nebyla předložena v průběhu správního řízení. V tomto ohledu odkazuji na analýzu provedenou v bodech 42 a 43 tohoto stanoviska. Jak jsem v těchto bodech uvedl, výše uvedená plná moc, ačkoli je zmíněna v zápisu ze zasedání správní rady společnosti ASI ze dne 27. července 2011, nebyla, podle tvrzení Komise, aniž by to společnosti ASI a AOI zpochybnily, do dnešního dne předložena. Z toho vyplývá, že Tribunál mohl vycházet pouze ze zapsání udělení této plné moci do zápisu, a nikoli z jejího znění.

88. Začtvrté Komise zpochybňuje závěr Tribunálu obsažený zejména v bodech 301, 306 a 307 napadeného rozsudku, že „formální akty“, jako je vystavení plné moci za účelem sjednání dohody nebo podepsání dohody (v projednávané věci různé změny dohody o rozdělení nákladů provedené v relevantním období), představují činnosti skutečně vykonávané ústředími v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví. Komise souhlasí s tím, že zejména vedení jednání o uzavření obchodních smluv, jako jsou smlouvy s výrobci OEM a telekomunikačními operátory, pravděpodobně představují „významné personální činnosti“ pro účely funkční a věcné analýzy, která se má provést podle článku 25 TCA 97. V projednávané věci však tyto činnosti vykonávali zaměstnanci společnosti Apple Inc. jménem celé skupiny Apple nebo ve prospěch společností ASI a AOE, a nikoli ústředí. Tyto body jsou rovněž stiženy vadným a rozporuplným odůvodněním.

89. V tomto ohledu je třeba uvést, že v systematice úvah rozvinutých Tribunálem v bodech 251 až 311 napadeného rozsudku je cílem posouzení obsažených v bodech 303 až 309 tohoto rozsudku prokázat, že ústředí společností ASI a AOE prostřednictvím rozhodnutí přijatých jejich příslušnými správními radami, a zejména prostřednictvím systému plných mocí udělených jednotlivým členům představenstva nebo jednotlivým vedoucím pracovníkům mimo zaměstnance poboček, byla schopna vykonávat „základní činnosti“ těchto společností. To vyplývá zejména z bodu 303 napadeného rozsudku, který vymezuje předmět analýzy provedené Tribunálem, jakož i z bodu 305 a bodu 309 tohoto rozsudku, v němž je uveden závěr této analýzy, podle kterého Komise v napadeném rozhodnutí nesprávně konstatovala, že v případě neexistence zaměstnanců a fyzické nepřítomnosti nebyla ústředí schopna vykonávat činnosti jménem uvedených společností. Naopak v bodech 303 až 309 napadeného rozsudku nelze nalézt žádné výslovné tvrzení o zapojení ústředí do přijímání rozhodnutí týkajících se správy licencí k duševnímu vlastnictví, s výjimkou bodu 304 – v němž, jak bylo uvedeno, Tribunál pouze konstatuje argumentací, kterou lze podle mého názoru napadnout, že neexistence stop takových rozhodnutí v zápisech zkoumaných Komisí nevylučuje, že byla skutečně přijata – a bodu 307 týkajícího se podpisu dohody o rozdělení nákladů, který se však týká vnitroskupinové dohody v zásadě vyloučené z předmětu předběžných rozhodnutí. Pokud jde konečně o bod 301 uvedeného rozsudku, ten je začleněn do analýzy věnované centralizovanému způsobu přijímání strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple.

90. Nejsem tedy přesvědčen o tom, že by bylo správné vykládat body 301, 306 a 307 napadeného rozsudku ve smyslu navrhovaném Komisí. Zdá se mi totiž, že Tribunál tím, že konstatoval, že se ředitelé společností ASI a AOE přímo nebo v zastoupení podíleli na jednáních s výrobci OEM a telekomunikačními operátory nebo na uzavírání obchodních smluv či vnitropodnikových

[44] – Viz usnesení ze dne 11. září 2019, Camomilla v. EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, bod 10 a citovaná judikatura).

dohod, neměl v úmyslu konstatovat, že ústředí vykonávala „významné personální činnosti“ v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví, ale spíše konstatovat, že napadené rozhodnutí dospělo k nesprávnému závěru, že správu duševního vlastnictví skupiny Apple nutně převzaly irské pobočky, jelikož ústředí neměla schopnost přijímat rozhodnutí týkající se správy licencí k duševnímu vlastnictví (viz zejména body 302 a 309 napadeného rozsudku).

91. Za těchto okolností se zdá, že argument Komise je třeba odmítnout jako argument založený na nesprávném výkladu napadeného rozsudku. Ze stejných důvodů je třeba odmítnout protiargumenty předložené Irskem a společnostmi ASI a AOI, že podpis změn dohody o rozdělení nákladů a plných mocí týkajících se vyjednávání a uzavírání smluv s výrobci OEM a telekomunikačními operátory prokazuje, že rozhodnutí týkající se správy licencí k duševnímu vlastnictví byla přijímána ústředími. Takové konstatování se totiž v napadeném rozsudku nenachází.

92. S ohledem na výše uvedené uvádím, že potíže s přisouzením jednoznačného významu závěrům uvedeným v bodech 301 a 307 napadeného rozsudku a s jasným vymezením jejich rozsahu lze opět přičítat absenci jakéhokoli stanoviska Tribunálu k otázce, zda a za jakých podmínek lze při rozdělení hospodářského vlastnictví majetku vytvářejícího zisk, který je v držení nerezidentní společnosti, u níž je třeba určit zdanitelné zisky v Irsku podle článku 25 TCA 97, pro daňové účely zohlednit „významné personální činnosti“ vykonávané mateřskou společností jménem nebo ve prospěch této společnosti mimo Irsko. V tomto ohledu odkazuji na to, co bylo uvedeno v bodě 61 tohoto stanoviska.

93. Analýza činností mimo irské pobočky obsažená v bodech 296 až 309 napadeného rozsudku se totiž zdá být ovlivněna předpokladem, který, jak bylo uvedeno, je nesprávný a z něhož vycházel Tribunál při přezkumu výtek proti hlavním úvahám Komise, totiž že Komise postupovala na základě přístupu „vyloučení“. Na základě takového předpokladu nebylo totiž pro vyvrácení hlavních úvah jako celku nutné prokázat, že ústředí *skutečně vykonávala* významné činnosti, pokud jde o licence k duševnímu vlastnictví, ale stačilo prokázat, že byla *schopna* přijímat taková rozhodnutí, nebo ještě obecněji, že byla schopna přijímat „klíčová rozhodnutí společnosti“ (bod 305 napadeného rozsudku) čili rozhodnutí „ovlivňující […] základní činnosti“ společností ASI a AOE (bod 303 napadeného rozsudku).

94. V každém případě, pokud by měl Soudní dvůr za to, že Tribunál v bodech 301 a 307 napadeného rozsudku implicitně shledal, že vydáním plných mocí ředitelům společnosti Apple Inc. – bez ohledu na to, zda se jedná o členy správních rad společností ASI a AOE – k podpisu smluv nebo vnitroskupinových dohod, ústředí skutečně vykonávala, pokud jde o licence k duševnímu vlastnictví, činnosti relevantní pro analýzu, která má být provedena podle článku 25 TCA 97, souhlasím s Komisí, že čistě formální povaha těchto aktů a sloučení činností vykonávaných holdingovou společností skupiny a činností, které lze přičíst ústředí, k nimž takový systém plných mocí vede, neumožňují takový závěr potvrdit.

95. S ohledem na výše uvedené mám za to, že třetí část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je částečně přípustná a opodstatněná, jak bylo uvedeno po přezkumu jednotlivých vznesených výtek.

4. Závěry k prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku

96. Na základě všech výše uvedených úvah je první důvod kasačního opravného prostředku podle mého názoru opodstatněný. Tribunál tím, že zdůraznil činnosti a rizika nesená společností Apple Inc. ve vztahu k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, namísto toho, aby se zaměřil pouze na činnosti vykonávané pobočkami a ústředími v souvislosti se správou a využíváním licencí k duševnímu vlastnictví, přistoupil k věcné analýze a kvalifikaci zkoumaných skutečností s ohledem na jiné právní kritérium, než které považoval za použitelné podle článku 25 TCA 97, které vyžaduje zohlednění rozdělení majetku, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti a při uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek vylučuje zohlednění úlohy, kterou hrají samostatné subjekty.

C. Ke druhému důvodu kasačního opravného prostředku

97. Druhý důvod kasačního opravného prostředku směřuje proti odůvodnění napadeného rozsudku, kterým Tribunál vyhověl výtkám vzneseným Irskem a společnostmi ASI a AOE proti podpůrným úvahám Komise. Připomínám, že v rámci těchto úvah uvedených v bodech 325 až 360 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že i kdyby se připustilo, že licence k duševnímu vlastnictví musí být přiřazeny mimo Irsko, metody přiřazení zisků schválené v předběžných rozhodnutích nicméně vedly k podhodnocení ročního zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku, jelikož vycházely z nevhodných rozhodnutí, která vedla k výsledku odchylujícímu se od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Přesněji řečeno, poté, co Komise konstatovala, že předběžná rozhodnutí přijala metody jednostranného přiřazení zisku podobné transakční metodě čistého rozpětí (dále jen „TNMM“) stanovené v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování[45], dospěla k závěru, že irské daňové orgány schválily tři chybná metodická rozhodnutí týkající se určení irských poboček jako „testovaných stran“ – tedy stran, na jejichž činnosti se zaměřila analýza podle zvolené metody jednostranného přiřazení zisku (body 328 až 333 odůvodnění napadeného rozhodnutí) – výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisku (body 334 až 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a odsouhlasených úrovní návratnosti (body 346 až 359 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

98. Druhý důvod kasačního opravného prostředku se dělí na tři části. První část vychází z pochybení při určení míry dokazování, která musí být předložena k prokázání existence zvýhodnění v případě předběžných rozhodnutí týkajících se přiřazení zisků, druhá z procesního pochybení, a třetí část z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU nebo ze zkreslení vnitrostátního práva.

1. První část druhého důvodu kasačního opravného prostředku

99. V první části svého druhého důvodu kasačního opravného prostředku, který směřuje proti bodům 349, 416, 434 a 435 napadeného rozsudku (které odkazují na body 319 a 332 tohoto rozsudku), Komise tvrdí, že Tribunál se dopustil nesprávného posouzení důkazů, když rozhodl, že bylo její povinností prokázat, že přiřazení zisku obsažené v předběžných rozhodnutích vedlo ke snížení daňového zatížení společností ASI a AOE ve srovnání s daňovým zatížením, které by tyto společnosti nesly podle obvyklých pravidel zdanění, a že konstatování metodických chyb

[45] – TNMM, popsaná v odstavcích 2.58 a následujících pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování, zkoumá čisté ziskové rozpětí na upraveném základě (např. náklady, prodejní aktiva), které plátce daně realizuje z kontrolované transakce. Vztahuje se pouze na jeden z podniků zapojených do transakce, tzv. „testovanou stranu“.

nebylo dostatečné[46]. Tvrdí, že při posuzování, ve světle zásady obvyklých tržních podmínek, zda takové předběžné rozhodnutí, jako je předmětné rozhodnutí, zakládá zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, je použitelná míra dokazování stejná jako v případě použití kritéria soukromého hospodářského subjektu v tržním hospodářství, a že jí tedy příslušelo, aby prokázala pouze „hodnověrnost" tohoto zvýhodnění, zatímco dotčenému členskému státu přísluší, aby prokázal, že toto zvýhodnění je odůvodněné. Komise rovněž odkazuje na rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise[47], v němž Soudní dvůr mimo hypotézy použití testu soukromého investora rozhodl, že k prokázání existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU postačí předložit důkaz, že dotčené vnitrostátní opatření je ze své podstaty vhodné pro snížení daňového zatížení podniků, které jsou příjemci podpory.

100. Společnosti ASI a AOI, jakož i Irsko tvrdí, že první část druhého důvodu kasačního opravného prostředku je irelevantní, neboť i za předpokladu, že by, jak tvrdí Komise, bylo povinností Irska a společnosti Apple prokázat neexistenci zvýhodnění, toto důkazní břemeno splnily tím, že předložily *ad hoc* zprávy o přiřazení zisků irským pobočkám vypracované jejich příslušnými daňovými poradci, z nichž vyplývalo, že základ daně těchto společností byl stanoven v souladu s článkem 25 TCA 97 a zásadou obvyklých tržních podmínek (dále jen „*ad hoc* zprávy").

101. V tomto ohledu je jistě pravda, že Tribunál při analýze úrovní zisků přijatých v předběžných rozhodnutích (body 418 až 478 napadeného rozsudku) zaprvé potvrdil spolehlivost studie srovnatelnosti obsažené v *ad hoc* zprávách, které tyto zisky potvrzují dodatečně (body 450 až 464 napadeného rozsudku), a zadruhé konstatoval, že opravená analýza srovnatelnosti provedená Komisí v bodech 353 až 356 odůvodnění napadeného rozhodnutí (dále jen „opravená analýza srovnatelnosti") nemohla ovlivnit závěry obsažené v těchto zprávách (body 469 a 477 napadeného rozsudku). Ve třetí části svého druhého důvodu kasačního opravného prostředku však Komise kritizovala body napadeného rozsudku, v nichž Tribunál v podstatě schválil metodiku výpočtu přijatou v *ad hoc* zprávách a konstatoval nevhodnost opravené analýzy srovnatelnosti zpochybnit závěry těchto zpráv. Otázka, zda je předmětná výtka irelevantní, tedy závisí na výsledku analýzy této kritiky.

102. Ve věci samé společnosti ASI a AOI, jakož i Irsko a Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise v podstatě usiluje o obrácení důkazního břemene. Společnosti ASI a AOI rovněž tvrdí, že výtka Komise není věcně opodstatněná, neboť Tribunál dospěl k závěru, že žádné ze tří metodických pochybení, která Komise v napadeném rozhodnutí shledala, nebylo prokázáno.

103. Připomínám, že podle ustálené judikatury je na Komisi, aby předložila důkaz o existenci „státní podpory" ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a tudíž i důkaz o tom, že podmínka poskytnutí výhody je naplněna[48]. Zejména je Komise v zájmu řádného uplatňování základních pravidel Smlouvy o FEU týkajících se státních podpor povinna provést pečlivý a nestranný přezkum dotyčných opatření, aby měla při přijímání konečného rozhodnutí k tomuto účelu úplné a spolehlivé poznatky[49]. Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že Komise nemůže stanovit, že podnik získal výhodu, jež zakládá státní podporu, tím, že se opře pouze o záporný předpoklad, založený na neexistenci informací umožňujících dojít k opačnému závěru, nejsou-li jiné

[46] – Uvádím, že stejnou míru dokazování uvedl Tribunál v rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko v. Komise (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] – C-81/10 P, EU:C:2011:811 (dále jen „rozsudek France Telecom", body 24 až 27).

[48] – Viz rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 62).

[49] – Viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Autostrada Wielkopolska v. Komise a Polsko (C-933/19 P, EU:C:2021:905, bod 114 a citovaná judikatura).

poznatky, které mohou pozitivně prokázat existenci takové výhody [50]. Tyto zásady platí i v případě, kdy Komise uplatňuje kritérium soukromého hospodářského subjektu. Je to totiž Komise, kdo nese důkazní břemeno, že podmínky pro uplatnění tohoto kritéria nejsou splněny [51], a kdo musí na základě relevantních důkazů posoudit, zda by podnik, který je příjemcem podpory, zjevně nezískal srovnatelné úlevy od soukromého subjektu [52]. Komise se tedy nemůže spoléhat, i kdyby použila zásadu soukromého hospodářského subjektu, na pouhá „hodnověrná" tvrzení, jejichž pravdivost není povinna prokázat [53]. Pokud jde o rozsudek France Telecom, uvádím, že zejména z jeho bodu 19 vyplývá, že ačkoli charakteristiky dotčeného daňového režimu neumožňovaly předem pro každé daňové období přesně určit z něj vyplývající úroveň zdanění, je nicméně nezpochybnitelné, že tento režim mohl vést, a skutečně vedl k nižšímu zdanění příjemce v porovnání se zdaněním vyplývajícím z použití obecného režimu.

104. Vzhledem k tomu uvádím, že v projednávané věci není závěr o existenci zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, k němuž Komise dospěla v závěru svých podpůrných úvah, založen na „pouhé hypotéz[e], nepotvrzené ani nevyvrácené informacemi, které měla k dispozici Komise" [54], ani na pouhých „hodnověrných tvrzeních", nýbrž na zjištění přesných pochybení, které podle Komise zpochybňují metodu rozdělení zisku přijatou v předběžných rozhodnutích a ovlivňují různé prvky výpočtu, který vedl ke stanovení zdanitelných zisků společností ASI a AOE. Podle mého názoru však nelze vyloučit, jak tvrdí Komise, že zásadní chyby při stanovení metodiky použitelné pro rozdělení zisků pro účely výpočtu základu daně nerezidentní společnosti působící prostřednictvím pobočky jsou takové povahy, že nutně vedou k podhodnocení těchto zisků ve vztahu k výsledku za obvyklých tržních podmínek, a tudíž mohou *ze své podstaty* nebo *zjevně* snížit daňové zatížení této společnosti ve srovnání se zdaněním považovaným za obvyklé. V takových případech může Komise podle mého názoru pro účely prokázání existence selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vycházet z důkazu existence takové chyby a z toho, že dotyčný členský stát neprokázal, že tato chyba nemá vliv na soulad takto vypočtené výše zisku s tržní hodnotou [55]. Tribunál tedy podle mého názoru nesprávně posoudil míru dokazování v případě takových rozhodnutí, jako je napadené rozhodnutí.

105. V projednávané věci je však třeba konstatovat, že na základě podrobné analýzy, zpochybněné Komisí jak z hlediska věci samé, tak z hlediska dodržení mezí soudního přezkumu, Tribunál rozhodl, že metodická pochybení zjištěná v napadeném rozhodnutí nebyla prokázána, a omezil se v podstatě na konstatování neexistence dobových údajů, které by umožnily odůvodnit volbu metody výpočtu přijatou v předběžných rozhodnutích. Proto by pochybení týkající se míry dokazování nemělo skutečný vliv na správnost závěrů, k nimž dospěl, pokud by výtky Komise uvedené v druhé a třetí části tohoto důvodu byly shledány neopodstatněnými. Tyto výtky je tedy třeba přezkoumat.

[50] – Viz rozsudek ze dne 17. září 2009, Komise v. MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, body 55 a 58).

[51] – Viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Autostrada Wielkopolska v. Komise a Polsko (C-933/19 P, EU:C:2021:905, bod 108 a citovaná judikatura).

[52] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2023, TUIfly v. Komise (C-763/21 P, EU:C:2023:528, bod 79 a citovaná judikatura).

[53] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. května 2020, BTB Holding Investments a Duferco Participations Holding v. Komise (C-148/19 P, EU:C:2020:354, bod 53).

[54] – Viz rozsudek ze dne 17. září 2009, Komise v. MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, bod 52).

[55] – V tomto smyslu, v rámci výkladu bodu 211 rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko v. Komise (T-760/15, EU:T:2019:669), viz rozsudek ze dne 12. května 2021, Lucembursko a Amazon v. Komise (T-816/17 a T-318/18, EU:T:2021:252, body 309 až 311). Proti posledně uvedenému rozsudku podala Komise kasační opravný prostředek ve věci C-457/21 P, který je v současné době projednáván.

2. Ke druhé a třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku

106. V rámci druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál v několika bodech své analýzy vycházel z argumentů, které nebyly uvedeny v žalobách podaných společnostmi ASI a AOE a Irskem, ale vycházely z dokumentů k nim připojených, a zejména z *ad hoc* zpráv, na které žalobkyně pouze obecně odkazovaly. Komisi tedy nebylo umožněno vyjádřit se k některým důvodům, které vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí. Kromě toho Tribunál vznesl i bez návrhu některé ze zkoumaných výtek.

107. Tato zpochybnění budou přezkoumána v rámci analýzy výtek vznesených v rámci třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku. V této fázi pouze připomenu, že podle ustálené judikatury musí být v zájmu zajištění právní jistoty a řádného výkonu spravedlnosti stručný popis žalobních důvodů, který musí být obsažen v žalobě podle článku 21 statutu Soudního dvora Evropské unie, použitelného na Tribunál na základě čl. 53 prvního pododstavce tohoto statutu, a podle čl. 76 písm. d) jednacího řádu Tribunálu, dostatečně jasný a přesný pro to, aby umožnil žalovanému připravit svou obranu a příslušnému soudu rozhodnout o žalobě [56]. Je sice pravda, že obsah žaloby může být v určitých bodech podpořen a doplněn odkazy na určité pasáže dokumentů, které jsou k ní přiloženy, avšak celkový odkaz na jiné písemnosti, a to i ty, které jsou k žalobě přiloženy, nemůže nahradit absenci základních prvků právní argumentace, která musí být v žalobě obsažena. Tribunálu totiž nepřísluší, aby v přílohách vyhledával a zjišťoval žalobní důvody a argumenty, které by mohl považovat za důvody a argumenty tvořící základ žaloby [57]. Obdobné požadavky jsou vyžadovány, pokud je na podporu žalobního důvodu předloženého Tribunálu uplatňován určitý argument [58]. Z toho vyplývá, že žalobce je povinen dostatečně systematicky vylíčit okolnosti týkající se každého žalobního důvodu, aniž by Tribunál musel rekonstruovat právní strukturu, která tento žalobní důvod podporuje [59].

108. Ve třetí části svého druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál porušil čl. 107 odst. 1 SFEU nebo zkreslil vnitrostátní právo, když na konci své skutkové analýzy dospěl k závěru, že podpůrné úvahy neumožňují prokázat existenci zvýhodnění ve smyslu tohoto ustanovení. Komise zejména zpochybňuje právní kvalifikaci skutkového stavu provedenou Tribunálem, která podle ní porušuje přístup samostatného subjektu a zásadu obvyklých tržních podmínek. Vznáší tři výtky, z nichž první vychází z pochybení, kterých se Tribunál dopustil při analýze týkající se výběru irských poboček jako „testovaných stran“ pro účely použití zvolené metody přiřazení zisků (body 328 až 351 napadeného rozsudku), druhá z výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisku (body 352 až 417 napadeného rozsudku) a třetí z důvodu odsouhlasených úrovní návratnosti (body 418 až 478 napadeného rozsudku). Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI tvrdí, že výtky vznesené v rámci této části druhého důvodu kasačního opravného prostředku jsou celkově nepřípustné, neboť jejich cílem je zpochybnit posouzení skutkového stavu, která jsou irelevantní, jakož i neopodstatněná.

[56] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2014, MasterCard a další v. Komise (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, bod 41).

[57] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. března 2023, GABO:mi v. Komise (C-696/21 P, EU:C:2023:217, body 47 a 48 a citovaná judikatura).

[58] – Viz rozsudek ze dne 11. září 2014, MasterCard a další v. Komise (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, bod 41).

[59] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. března 2023, GABO:mi v. Komise (C-696/21 P, EU:C:2023:217, bod 49 a citovaná judikatura).

a) K první výtce

109. První výtkou třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku, která směřuje proti bodům 337 až 343 napadeného rozsudku, Komise zaprvé zpochybňuje kvalifikaci činností vykonávaných irskými pobočkami jako „méně složitých“ pro účely výběru testované strany. Tato kvalifikace je důsledkem nesprávného posouzení těchto činností s ohledem na duševní vlastnictví skupiny Apple, a nikoli s ohledem na licence k duševnímu vlastnictví držené společnostmi ASI a AOE. Vzhledem k tomu, že tato výtka směřuje ke zpochybnění nesprávné právní kvalifikace činností vykonávaných irskými pobočkami, je podle mého názoru přípustná. V tomto ohledu odkazuji na to, co bylo uvedeno v bodě 39 tohoto stanoviska.

110. Ve věci samé připomínám, že jsem v rámci analýzy prvního důvodu kasačního opravného prostředku dospěl k závěru, že závěr Tribunálu, že irské pobočky vykonávají „rutinní“ činnosti ohledně licencí k duševnímu vlastnictví, vychází ze srovnání těchto činností s činnostmi, které vykonává Apple Inc. v oblasti duševního vlastnictví skupiny Apple, a že Tribunál tímto srovnáním porušil zásadu obvyklých tržních podmínek, kterou se podle napadeného rozsudku řídí použití článku 25 TCA 97. Toto pochybení se však týká i posouzení, které vedlo Tribunál ke schválení výběru irských poboček jako testovaných stran, jak vyplývá zejména z bodu 341 napadeného rozsudku, který odkazuje na závěry skutkové analýzy provedené v rámci přezkumu žalobních důvodů proti hlavním úvahám.

111. Je pravda, jak tvrdí zejména Irsko, že Tribunál v bodě 340 napadeného rozsudku uvedl, že vzhledem k tomu, že podpůrné úvahy vycházely z předpokladu, že „duševní vlastnictví skupiny Apple bylo řádně přiřazeno ústředím“, Komise nemohla zároveň tvrdit, že to byly irské pobočky, které „ve vztahu k tomuto duševnímu vlastnictví vykonávaly ty nejsložitější činnosti“. Toto tvrzení je však založeno na logické chybě. I když je pravda, že Komise v rámci svých podpůrných úvah akceptovala předpoklad, že licence k duševnímu vlastnictví musí být přiřazeny ústředím, neznamená to, jak Tribunál patrně shledal, že Komise rovněž přijala za samozřejmé prvky, které mohou odůvodnit takové přiřazení – které zpochybnila – a zejména výkon významných personálních činností ústředí ve vztahu k těmto licencím.

112. Obecněji řečeno, na rozdíl od toho, co tvrdí zejména společnosti ASI a AOI, Tribunál v žádné pasáži odůvodnění napadeného rozsudku týkající se výběru irských poboček jako „testovaných stran“ nedospěl k závěru, že *ve vztahu mezi irskými pobočkami* a ústředím jsou irské pobočky méně složité subjekty[60]. Z oddílů 3.18 a 3.19 znění pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování z roku 2010 vyplývá, že výběr testované strany musí být v souladu s funkční analýzou transakce a vyžaduje zvážení role, *kterou* hrají jednotlivé zúčastněné strany (viz také oddíl 2.59 *in fine*). Z toho vyplývá, že důvody, které Tribunál uvedl v bodech 333 až 336 napadeného rozsudku, jakož i v jeho bodech 342 a 343, samy o sobě neumožňují, v rozsahu, v němž se zabývají pouze situací irských poboček, vyvrátit předpoklad, na němž Komise založila své podpůrné úvahy, totiž že ústředí jakožto strany transakce, které plnily méně složité činnosti, měly být testovány.

113. Zadruhé Komise zpochybňuje bod 335 napadeného rozsudku, v němž Tribunál rozhodl, že pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování nutně nevyžadují výběr subjektu vykonávajícího nejméně složité činnosti jako testované strany v rámci TNMM, ale pouze doporučují zvolit subjekt, o němž existuje nejvíce spolehlivých údajů. Komise tvrdí, že Tribunál v tomto bodě i bez návrhu konstatoval nesprávný výklad uvedených pokynů OECD, kterého se žalobkyně v prvním stupni nedovolávaly. Tento argument je podle mého názoru založen na nesprávném výkladu

[60] – Body 342, 343 a 371 odůvodnění, na které společnosti ASI a AOI odkazují, se omezují na zdůraznění „snadno identifikovatelné a nijak složité povahy“ činností vykonávaných irskými pobočkami, ale nijak je nesrovnávají s činnostmi vykonávanými ústředími.

napadeného rozsudku, a musí být tedy odmítnut. Bod 335 napadeného rozsudku, vykládaný v kontextu úvah rozvinutých Tribunálem v bodech 334 až 336 tohoto rozsudku, totiž neformuluje žádnou specifickou výtku ve vztahu k napadenému rozhodnutí, ale omezuje se na odůvodnění závěru již uvedeného v bodě 334 a potvrzeného v bodě 336, podle kterého „pokud tedy byly správně určeny činnosti testované strany a správně vypočtena odměna za tyto činnosti, skutečnost, zda byla vybrána jako testovaná strana jedna, anebo druhá strana, je irelevantní“.

114. Zatřetí Komise zpochybňuje platnost výše uvedeného závěru. Komise tvrdí, že na rozdíl od toho, co uvedl Tribunál v bodě 336 napadeného rozsudku, představuje výběr testované strany zásadní fázi použití TNMM. Toto zpochybnění je podle mého názoru přípustné, i když směřuje proti výkladu pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování, který provedl Tribunál. V tomto ohledu odkazuji na úvahy uvedené v bodě 39 tohoto stanoviska.

115. Pokud jde o věc samou, souhlasím s Komisí ohledně významu, který je v rámci těchto pokynů přiznán výběru testované strany v případě použití TNMM. Zejména z bodů 3.18 a 3.19 znění uvedených pokynů z roku 2010, z nichž Tribunál pravděpodobně vycházel v bodě 335 napadeného rozsudku, totiž vyplývá, že na této volbě závisí možnost provést srovnávací analýzu založenou na spolehlivých údajích, která umožní správně určit převodní cenu, která má být dotčené transakci přiřazena, a to v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Komise tedy právem tvrdí, že tato volba není neutrální, ale rozhodujícím způsobem podmiňuje spolehlivost výsledku analýzy provedené na základě TNMM.

116. S ohledem na výše uvedené a ve výše uvedeném rozsahu mám za to, že první výtka třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku je opodstatněná.

b) Ke druhé výtce

117. Druhou výtkou třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise zpochybňuje body 352 až 417 napadeného rozsudku, ve kterých Tribunál odmítl závěry obsažené v napadeném rozhodnutí, podle nichž i za předpokladu, že by výběr irských poboček jako testovaných stran byl správný, rozhodnutí převzít provozní náklady společností ASI a AOE jako ukazatele úrovně zisků vedlo ke zdanitelnému zisku těchto společností v Irsku, které neodrážely spolehlivý odhad výsledku založeného na trhu odpovídající zásadě obvyklých tržních podmínek.

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

118. V bodech 336 až 342 odůvodnění napadeného rozhodnutí měla Komise za to, že výběr provozních nákladů irské pobočky společnosti ASI jako ukazatele úrovně zisků přiměřeně neodráží nesená rizika a činnosti vykonávané touto pobočkou, a tedy její příspěvek k obratu společnosti ASI. Ze stejných důvodů měla Komise za to, že Berry ratio (Berryho koeficient), tedy ukazatel výše zisku založený na poměru mezi hrubým ziskem a provozními výdaji použitý v *ad hoc* zprávách, neumožňuje určení odměny za činnosti vykonávané touto pobočkou, jež by byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Podle Komise byly prodeje společnosti ASI vhodnějším ukazatelem. Platnost tohoto závěru byla Tribunálem odmítnuta v bodech 359 až 407 napadeného rozsudku.

119. Komise zaprvé tvrdí, že Tribunál nezohlednil funkční analýzu obsaženou v napadeném rozhodnutí, když v bodě 360 napadeného rozsudku uvedl, že Komise založila svá tvrzení o nezpůsobilosti provozních nákladů odrážet činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti

ASI na přístupu založeném na vyloučení. V tomto ohledu odkazuji na pojednání učiněné v rámci přezkumu první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku. Stejným pochybením je stižen i bod 365 napadeného rozsudku, v němž Tribunál dospěl k závěru, že se Komise v podstatě omezila na tvrzení, že prodeje realizované společností ASI byly vhodným ukazatelem úrovně zisků. Souhlasím totiž s Komisí, že Tribunál v uvedeném bodě vyložil napadené rozhodnutí tak, že nezohlednil analýzu obsaženou v jiných částech tohoto rozhodnutí, a zejména v bodech 294 až 305 odůvodnění, ve kterých jsou vyjmenovány činnosti a rizika, které Komise považovala za nesené zejména irskou pobočkou společnosti ASI.

120. Zadruhé Komise zpochybňuje body 366 až 372 napadeného rozsudku, v nichž Tribunál vytkl odmítnutí, v bodě 340 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Berryho koeficientu jako finančního poměru pro odhad odměny odpovídající obvyklým tržním podmínkám v projednávané věci. Komise především tvrdí, že společnosti ASI a AOE, jakož i Irsko ve svých žalobách v tomto ohledu pouze odkázaly na obsah *ad hoc* zpráv. Prozkoumání spisu Tribunálu, včetně odpovědí na písemné otázky Tribunálu, toto tvrzení, pokud jde o Irsko, potvrzuje. Společnosti ASI a AOE se této problematice věnovaly podrobněji, ale svou analýzu omezily pouze na jednu z podmínek požadovaných pro použití tohoto poměru. Komise se tedy nemýlí, když tvrdí, že přezkum provedený Tribunálem, pokud jde o Berryho koeficient, z velké části nesouvisí s argumenty vznesenými žalobkyněmi a projednávanými v prvním stupni.

121. Komise dále uvádí řadu argumentů, které mají prokázat, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení při posouzení provedeném v uvedených bodech 366 až 372 napadeného rozsudku. Komise v podstatě tvrdí, že závěr Tribunálu vychází z nesprávné kvalifikace irské pobočky společnosti ASI jako distributora poskytujícího pouhé logistické služby, aniž by nesla rizika. Společnosti ASI a AOI, jakož i Irsko namítají, že takovou kvalifikaci nelze v rámci řízení o kasačním opravném prostředku zpochybnit. Tato námitka musí být podle mého názoru zamítnuta. Vzhledem k tomu, že na této kvalifikaci závisí správné použití zásad stanovených v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování, ze kterých společnosti Apple a Irsko vycházely při dodatečném odůvodnění předběžných rozhodnutí, jakož i přiměřenost provozních nákladů jakožto ukazatele úrovně zisků pobočky společnosti ASI, argumenty vznesené Komisí nespadají do mezí přezkumu skutkového stavu Soudním dvorem v rámci řízení o kasačním opravném prostředku. V tomto ohledu odkazuji na to, co bylo uvedeno v bodě 39 tohoto stanoviska.

122. Pokud jde o věc samou, argumenty vznesené Komisí proti závěrům Tribunálu týkajících se použití Berryho koeficientu musí být posuzovány společně s výtkami směřujícími proti bodům 375 až 407 napadeného rozsudku. V těchto bodech Tribunál poté, co zkoumal rizika, která měla být podle Komise přiřazena irské pobočce společnosti ASI a která odůvodňovala ukazatel úrovně zisků této pobočky založený na prodejích, a nikoli na provozních nákladech, dospěl k závěru, že tato pobočka ve skutečnosti žádné z těchto rizik nenesla. Pokud by se totiž tyto výtky ukázaly jako opodstatněné, prokázaly by, že Tribunál vycházel z nesprávné kvalifikace pobočky společnosti ASI jako „nízkorizikového distributora“ pro účely použití pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování. Je pravda, že z bodu 374 napadeného rozsudku podle všeho vyplývá, že analýza obsažená v bodech 375 až 407 napadeného rozsudku je s ohledem na výklad bodu 2.87 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování provedený Tribunálem v bodě 357 tohoto rozsudku nadbytečná[61]. Nicméně výtky předložené Komisí nejsou jen z tohoto důvodu irelevantní.

[61] – V bodě 357 napadeného rozsudku Tribunál dospěl k závěru, že podle bodu 2.87 pokynů k převodním cenám „není výběr ukazatele úrovně zisků pro žádný typ činností pevně určený, pokud tento ukazatel odráží hodnotu daných činností“, a tedy „jak prodeje, tak provozní náklady mohou být vhodným ukazatelem úrovně zisků“ (viz bod 363 napadeného rozsudku, který odkazuje na bod 357 tohoto rozsudku).

V samotném bodě 357, jakož i v bodě 364 napadeného rozsudku totiž Tribunál uznává, že podle uvedeného bodu 2.87 schopnost zvoleného ukazatele zisků správně odrážet hodnotu činností vykonávaných testovanou stranou závisí mimo jiné na rizicích, která tato strana nese.

123. Komise postupně zpochybňuje body 375 až 390 napadeného rozsudku týkající se rizika spojeného s obratem (bod 337 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém je toto riziko definováno jako „riziko vytvoření zásob“), body 391 až 400 tohoto rozsudku týkající se rizika spojeného se zárukou produktů Apple (bod 338 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a body 401 až 407 téhož rozsudku týkající se rizika spojeného se vztahy se třetími dodavateli (bod 339 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Stejně jako v rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise v podstatě tvrdí, že Tribunál použil nesprávné právní kritérium, které je v rozporu se zásadou obvyklých tržních podmínek, když irskou pobočku společnosti ASI kvalifikoval jako nízkorizikového distributora, když porovnal rizika, která nese tato pobočka, s rizikovými politikami společnosti Apple Inc.

124. Analýza odůvodnění napadeného rozsudku přitom potvrzuje přístup zpochybněný Komisí. Pokud jde především o riziko spojené s obratem, důkazy uvedené Tribunálem v bodech 381, 382 a 383 napadeného rozsudku se zaprvé týkají uzavření rámcových dohod společností Apple Inc. s výrobci OEM a hlavními odběrateli produktů Apple na centralizované úrovni a stanovení mezinárodních cen produktů Apple rovněž na centralizované úrovni. Zadruhé v bodech 385 a 386 napadeného rozsudku Tribunál na základě všech předložených důkazů, včetně *ad hoc* zpráv, dospěl k závěru, že rizika spojená s neprodanými produkty nebo poklesem poptávky nemohou být přiřazena irské pobočce společnosti ASI, jelikož jak nabídka, tak poptávka byly „určovány centralizovaným způsobem mimo uvedenou pobočku“ (bod 386). Dále, pokud jde o riziko spojené se zárukami na produkty, závěr, k němuž Tribunál dospěl v bodě 400 napadeného rozsudku, podle něhož z provozování služby AppleCare irskou pobočkou ASI nelze vyvodit, že by tato pobočka nesla hospodářské důsledky spojené se zárukami na produkty společnosti Apple, vychází ze zjištění, že činnosti vykonávané touto pobočkou byly pomocné povahy, což je zjištění, které, jak jsem již upřesnil v bodě 52 tohoto stanoviska, vyplývá z propojení činností vykonávaných touto pobočkou s činnostmi vykonávanými společností Apple Inc., a nikoliv s činnostmi vykonávanými ústředími. Konečně, pokud jde o rizika spojená s činnostmi externích dodavatelů, uvádím, že Tribunál se v podstatě omezuje na odkaz na úvahy rozvinuté v bodech 376 až 390 napadeného rozsudku pokud jde o riziko spojené s možností snížení poptávky a s možností neprodaného zboží, k němuž je přirovnáno riziko týkající se produktů nespravovaných v Irsku, protože byly zadány mimo tento členský stát. V rámci pojednání týkajícího se prvního důvodu kasačního opravného prostředku, na které odkazuji, jsem dospěl k závěru, že přiřazení zisků nerezidentní společnosti na základě článku 25 TCA 97 a zásady obvyklých tržních podmínek, kterou tento článek zahrnuje, se musí omezit na zohlednění situace jednotlivých stran, které tvoří tuto společnost, v jejich vzájemném vztahu. Komise přitom v napadeném rozhodnutí, i když nepopřela politiky centralizovaného řízení rizik uplatňované společností Apple Inc., prokázala, aniž to v tomto ohledu Tribunál odmítl, a aniž se omezila, jak bylo uvedeno výše, na přístup založený na vyloučení, že irská pobočka společnosti ASI ve vztahu k ústředím převzala určitou úroveň rizik. Naproti tomu, jak jsem uvedl, Tribunál za účelem vyloučení převzetí rizik uvedených v bodech 337, 338 a 339 odůvodnění napadeného rozhodnutí irskou pobočkou společnosti ASI, a k tomu, aby tuto pobočku kvalifikoval jako „nízkorizikového distributora“, jehož zisky mohly být správně zohledněny prostřednictvím ukazatele založeného na provozních nákladech, vycházel z činností vykonávaných společností Apple Inc. a z centralizovaného řízení všech uvedených rizik touto společností, a tedy opět z nesprávného právního kritéria.

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

125. Komise zpochybňuje body 408 až 412 napadeného rozsudku, ve kterých Tribunál dospěl k závěru, že se Komisi nepodařilo prokázat, jak je uvedeno v bodech 343 až 345 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že ukazatel úrovně zisků založený na celkových nákladech byl vhodnější pro stanovení zisků irské pobočky společnosti AOE za obvyklých tržních podmínek.

126. Komise především tvrdí, že společnosti ASI a AOE ani Irsko nevznesly proti uvedeným bodům odůvodnění napadeného rozhodnutí žádné výtky. Kromě toho, že tato okolnost není zpochybněna, je potvrzena spisem Tribunálu a je v souladu se skutečností, že, jak vyplývá zejména z bodů 167 a 343 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tytéž *ad hoc* zprávy navrhovaly ukazatel založený na celkových nákladech pobočky společnosti AOE. Za těchto okolností Tribunál podle mého názoru překročil meze svého přezkumu, když bez návrhu vyhověl výtkám, které žalobkyně nevznesly a týkaly se bodů napadeného rozhodnutí, které žalobkyně přinejmenším implicitně schválily. Připomínám také, že podle ustálené judikatury unijním soudům nepřísluší v rámci přezkumu, který provádějí u složitých hospodářských posouzení provedených Komisí v oblasti státní podpory – jako jsou posouzení týkající se definice nejvhodnějšího ukazatele zisku v rámci uplatňování TNMM – nahradit hospodářské posouzení Komise vlastním posouzením[62]. Tento soud totiž v této oblasti vykonává omezený přezkum, který se nutně omezuje na ověření dodržení procesních pravidel a pravidel týkajících se odůvodnění, jakož i věcné správnosti skutkových zjištění, neexistence zjevně nesprávného posouzení skutkového stavu a zneužití pravomoci[63]. V projednávané věci uvádím, že v bodech 409 a 410 napadeného rozsudku Tribunál konstatoval, že pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování, z nichž Komise vycházela v bodech 343 a 344 odůvodnění napadeného rozhodnutí, „nedoporučují použití [konkrétního ukazatele úrovně zisku], jako jsou celkové náklady, a nebrání použití provozních nákladů […]“. Aniž by bylo nutné zaujmout stanovisko k výkladu výše uvedených pokynů Tribunálem, který Komise výslovně nezpochybňuje, pouze uvádím, že i za předpokladu, že by tento výklad byl správný, pouhá skutečnost, že „v zásadě není vyloučeno, že provozní náklady mohou být vhodným ukazatelem úrovně zisků“ (bod 410 napadeného rozsudku), nepředstavuje sama o sobě prvek, o který by se Tribunál mohl opřít, aniž nahradil posouzení Komise svým vlastním uvážením a argumenty účastníků řízení svými vlastními argumenty.

127. Je pravda, že podle judikatury, která byla připomenuta, musí unijní soud při přezkumu komplexních hospodářských posouzení provedených Komisí ověřit nejen věcnou správnost dovolávaných důkazních materiálů, jejich věrohodnost a soudržnost, ale musí rovněž přezkoumat, zda tyto důkazy představují veškeré relevantní údaje, jež musí být při posuzování komplexní situace vzaty v úvahu, a zda o ně lze opřít závěry, které z nich byly vyvozeny. V projednávané věci přitom Tribunál po provedení svého přezkumu nekonstatoval nesprávné posouzení, ale nedostatečnost důkazů umožňujících podpořit tvrzení Komise. Tato jediná kvalifikace však podle mého názoru neumožňuje překročit podstatu odůvodnění Tribunálu, který v podstatě potvrzuje vhodnější povahu jednoho z ukazatelů, které podle něj připouští pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování, ve srovnání s ukazatelem určeným Komisí.

128. Je rovněž pravda, že v bodě 95 rozsudku Fiat Chrysler Soudní dvůr rozhodl, že při neexistenci harmonizace v tomto ohledu spadá případné stanovení metod a kritérií umožňujících určit výsledek „za obvyklých tržních podmínek“ do posuzovací pravomoci členských států. Projednávaná věc se však liší, jak jsem již uvedl v bodě 21 tohoto stanoviska, od věci, v níž byl

[62] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2023, TUIfly v. Komise (C-763/21 P, EU:C:2023:528, bod 76 a citovaná judikatura).

[63] – Viz rozsudek ze dne 7. května 2020, BTB Holding Investments a Duferco Participations Holding v. Komise (C-148/19 P, EU:C:2020:354, bod 56 a citovaná judikatura).

vydán uvedený rozsudek. V každém případě je třeba konstatovat, jak tvrdí Komise, že Tribunál nezohlednil argument, který uplatnila v napadeném rozhodnutí a v řízení v prvním stupni, podle kterého s ohledem na činnosti a rizika skutečně nesená irskou pobočkou společnosti AOE, zejména jsou-li srovnávány s činnostmi a riziky převzatými ústředím této společnosti, okolnost, o kterou se opírá Tribunál v bodě 411 napadeného rozsudku, že uvedená pobočka nevlastnila surovinu, polotovary a hotové výrobky, sama o sobě neumožňovala považovat celkové náklady za nepoužitelné jako ukazatel zisků a v každém případě neumožňovala považovat použití takového ukazatele za zjevně nesprávné, který navíc přijali sami poradci společnosti Apple a Irska.

3) Závěry k druhé výtce

129. Na základě všech výše uvedených úvah mám za to, že druhá výtka třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku je rovněž opodstatněná.

c) K třetí výtce

130. Poslední výtkou v rámci třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise napadá body 418 až 478 napadeného rozsudku, v nichž Tribunál odmítl odůvodnění, které ji vedlo k tomu, že v bodech 346 až 359 odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítla úrovně návratnosti irských poboček společností ASI a AOE odsouhlasené v předběžných rozhodnutích.

131. Pokud jde o předběžné rozhodnutí z roku 1991, Komise tvrdila, že odsouhlasené úrovně návratnosti nebyly odůvodněné a prahová hodnota stanovená pro společnost AOE, při jejímž překročení již nebyly její zdanitelné zisky vypočítávány na základě procentního podílu 65 % provozních nákladů irské pobočky této společnosti, představovala daňovou úlevu, která byla poskytnuta na základě kritérií, které nesouvisejí se systémem zdanění, jako jsou například důvody týkající se zaměstnanosti (bod 347 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Tribunál tato posouzení odmítl v podstatě ze dvou důvodů. Zaprvé v bodech 440 a 441 napadeného rozsudku Tribunál na základě vlastního posouzení důkazů, které nemůže být zpochybněno ve fázi kasačního opravného prostředku a které ostatně Komise nezpochybňuje, považoval za neprokázanou okolnost, že výše uvedená prahová hodnota 65 % byla irskými orgány přijata na základě důvodů týkajících se zaměstnanosti. V bodě 444 napadeného rozsudku Tribunál rovněž uvedl, že skutečnost, že uvedené prahové hodnoty nebylo nikdy dosaženo, a tedy mechanismus horní hranice stanovený předběžným rozhodnutím z roku 1991 nebyl nikdy uplatněn, vylučuje existenci zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

132. Komise tvrdí, že se Tribunál tímto závěrem dopustil nesprávného právního posouzení, když zaměnil podmínku týkající se existence zvýhodnění ve smyslu tohoto ustanovení s vyčíslením částek, které mají být vráceny, což se může rovněž rovnat nule. Na podporu své argumentace odkazuje Komise na rozsudek ze dne 13. února 2014, Mediaset[64]. V tomto ohledu uvádím, že skutkové okolnosti věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, ve kterém se jednalo o identifikaci příjemců režimu daňové podpory a vyčíslení částky, kterou má každý z nich navrátit, se liší od skutkových okolností, které charakterizují toto řízení, v němž je naopak třeba určit, zda stanovení individualizované metody výpočtu v předběžném rozhodnutí, která nebyla nikdy konkrétně použita, může vést ke zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Přitom přinejmenším v rozsahu, v němž zvýhodnění zjištěné Komisí v napadeném rozhodnutí odpovídá rozsahu daňové

[64] – C-69/13, EU:C:2014:71, body 36 a 37. V tomto smyslu a za podobných okolností viz rozsudek ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 41).

úlevy, která by vyplývala z uplatnění výše uvedené prahové hodnoty, se jeví, že okolnosti projednávané věci jsou více srovnatelné se situací, ve které bylo o podpoře rozhodnuto, ale nebyla vyplacena. Mám tedy za to, že argument Komise je třeba odmítnout.

133. Zadruhé Tribunál v bodech 445 až 447 napadeného rozsudku v podstatě rozhodl, že v rozsahu, v němž Komise zpochybňuje úrovně návratnosti odsouhlasené irskými daňovými orgány jako příliš nízké pro činnosti vykonávané irskými pobočkami, s ohledem na aktiva a rizika spojená s těmito činnostmi, Komise neprokázala, že pobočky vykonávaly činnosti, které mohly být odměňovány vyšší úrovní návratnosti. Tribunál v tomto ohledu odkazuje na závěry uvedené v bodech 348 a 407 napadeného rozsudku. V tomto ohledu tedy odkazuji na úvahy již uvedené v analýze první a druhé výtky třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku.

134. Pokud jde o úrovně návratnosti odsouhlasené v předběžném rozhodnutí z roku 2007, Komise především zpochybnila spolehlivost srovnávacích studií, z nichž vycházely *ad hoc* zprávy, přičemž společnosti vybrané těmito studiemi nebyly podle ní srovnatelné se společnostmi ASI a AOE. V bodech 450 až 464 napadeného rozsudku, které nejsou napadeny, Tribunál dospěl k závěru, že se Komisi nepodařilo prokázat vytýkaná pochybení. Komise následně provedla opravenou srovnávací analýzu připomenutou v bodě 72 tohoto stanoviska, přičemž použila společnosti vybrané v uvedených *ad hoc* zprávách a pro společnost ASI použila jako ukazatel úrovně zisků prodeje a pro společnost AOE celkové náklady. Tribunál sice uznal, že taková analýza by Komisi umožnila prokázat existenci selektivního zvýhodnění (bod 468 napadeného rozsudku), avšak odmítl její platnost ze tří důvodů, které všechny Komise zpochybňuje. Zaprvé Tribunál s odkazem na body 402 až 412 napadeného rozsudku uvedl, že Komise neprokázala, že použití provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků bylo v projednávané věci nevhodné (bod 470 napadeného rozsudku). V tomto ohledu odkazuji na to, co již bylo uvedeno v rámci přezkumu druhé výtky třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku. Zadruhé Tribunál s odkazem na body 348 až 407 napadeného rozsudku připomněl, že analýza provedená Komisí v rámci jejích podpůrných úvah spočívá na předpokladu, že irská pobočka společnosti ASI vykonávala komplexní činnosti a nesla významná rizika, ale že tento předpoklad nebyl prokázán.

135. Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil napadené rozhodnutí a opravená analýza srovnatelnosti skutečně vycházela z předpokladu, že společnost ASI nelze považovat za poskytovatele jednoduchých logistických služeb, což odůvodňuje vzít za ukazatel úrovně zisku prodeje, nikoli však z předpokladu, že plnila „složit[é] [činnosti] rozhodující pro úspěch značky Apple“ (bod 471 napadeného rozsudku). V tomto ohledu je nesporné, že opravená srovnávací analýza byla provedena na základě předpokladu srovnatelnosti situace společnosti ASI se situací společností vybraných v *ad hoc* zprávách, neboť vychází z údajů těchto společností (bod 354 odůvodnění napadeného rozhodnutí). I když je pravda, že výtky vznesené Komisí ohledně této srovnatelnosti v bodě 351 odůvodnění sporného rozhodnutí vycházely zejména z „nezanedbatelné“ nebo dokonce „značné“ povahy rizik, která nesla společnost ASI oproti uvedeným společnostem, je třeba uznat, že pokud opravená zpráva o srovnatelnosti používá údaje těchto společností, nutně opomíjí uvedené výtky. Komise ostatně v bodě 353 odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně uvádí, že opravená srovnávací analýza se provádí „[b]ez ohledu na […] obecné a specifické námitky ohledně srovnávací studie provedené v *ad hoc* zprávách“. Bez ohledu na jakékoli jiné úvahy tedy Tribunál podle mého názoru napadené rozhodnutí nevykládá správně, jelikož v bodě 471 napadeného rozsudku naznačuje, že tato srovnávací zpráva je založena na neprokázaném předpokladu, že společnost ASI vykonávala „složit[é] [činnosti] rozhodující pro úspěch značky Apple“. Konečně v bodech 473 a 474 napadeného rozsudku Tribunál připomíná výše uvedené důvody, na jejichž základě zneplatnil úvahy Komise

o nevhodnosti výběru prodejů jakožto ukazatele úrovně zisků společnosti ASI. V tomto ohledu se tedy omezím na odkaz na to, co již bylo řečeno v rámci analýzy druhé výtky třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku.

136. Na základě všech výše uvedených úvah mám za to, že také této výtce musí být v rozsahu, v němž vyplývá z výše uvedeného, vyhověno.

3. Závěry k druhému důvodu kasačního opravného prostředku

137. Ze společné analýzy druhé a třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku vyplývá, že Tribunál nesprávně definoval míru dokazování, která přísluší Komisi. Dále je zřejmé, že se Tribunál dopustil řady nesprávných právních posouzení ve své analýze, která jej vedla k závěru, že Komise neprokázala metodické chyby uvedené v rámci jejích podpůrných úvah. Za těchto okolností je podle mého názoru třeba druhý důvod kasačního opravného prostředku považovat za opodstatněný v celém rozsahu.

D. K vrácení věci Tribunálu

138. Podle článku 61 statutu Soudního dvora Evropské unie zruší Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu, je-li opravný prostředek opodstatněný. Soudní dvůr může vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje, nebo věc vrátit zpět Tribunálu k novému rozhodnutí. Z výše uvedeného vyplývá, že kasační opravný prostředek je opodstatněný a že rozsudek musí být zrušen v plném rozsahu. Výtky vznesené Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE v prvním stupni týkající se údajného přístupu na základě „vyloučení“, musí být v konečném důsledku zamítnuty. Ve zbývající části se domnívám, že vzhledem k nesprávnému právnímu posouzení, kterého se dopustil Tribunál a kterým je stiženo jeho posouzení, pokud jde o hlavní i podpůrné úvahy, nemá Soudní dvůr k dispozici prvky, které by mu umožnily vydat konečné rozhodnutí o žalobách v prvním stupni, a že je třeba vrátit věci Tribunálu, přičemž o nákladech řízení bude rozhodnuto později, aby Tribunál provedl novou analýzu a rozhodl o nepřezkoumaných důvodech.

VI. Závěry

139. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr napadený rozsudek zrušil, vrátil věci Tribunálu a rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.