Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GIOVANNIEGO PITRUZZELLI
przedstawiona w dniu 9 listopada 2023 r.[1]

Sprawa C-465/20 P

Komisja Europejska
przeciwko
Irlandii,
Apple Sales International,
Apple Operations International, dawniej Apple Operations Europe,
Wielkie Księstwo Luksemburga,
Rzeczpospolita Polska,

Urząd Nadzoru EFTA

Odwołanie – Pomoc państwa – Interpretacje indywidualne prawa podatkowego (tax rulings) – Selektywne korzyści podatkowe

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa wpisuje się w dość obszerny obecnie wątek dotyczący stosowania art. 107 ust. 1 TFUE do „interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (tax rulings)". Jak wiadomo, „interpretacja indywidualna prawa podatkowego (tax ruling)" pozwala przedsiębiorstwom zwrócić się do organów podatkowych o wydanie „wstępnej decyzji podatkowej będącej interpretacją indywidualną prawa podatkowego", dotyczącej podatku, któremu przedsiębiorstwa będą podlegać, a tym samym uzyskać od tych organów oficjalne stanowisko w przedmiocie stosowania krajowych przepisów podatkowych i zapewnienia w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym, które będzie miało do nich zastosowanie. Nie ulega wątpliwości, że zasady pomocy państwa nie mogą być wykorzystywane do ukrytego dokonywania harmonizacji podatkowej, która napotyka przeszkody polityczne, lub do zwalczania szkodliwej konkurencji podatkowej. Wykorzystywanie korzyści wynikających z różnic między systemami podatkowymi nie oznacza bowiem przyznania pomocy, a konkurencja podatkowa między państwami nie jest sama w sobie zakazana. Jednakże Komisja musi mieć możliwość sprawdzenia za pomocą środka podatkowego, takiego jak interpretacja indywidualna prawa podatkowego, czy państwo członkowskie przyznaje selektywną korzyść określonemu przedsiębiorstwu. W takiej sytuacji przedsiębiorstwa mające już same w sobie znaczącą pozycję rynkową, jak ma to miejsce w przypadku Apple, także odnośnie do dynamiki rynków cyfrowych, zmierzające do koncentracji

[1] Język oryginału: włoski.

tej pozycji, mogłyby uzyskać przewagę w porównaniu do konkurentów i zagrozić „level playing field" między przedsiębiorstwami. Reguły dotyczące pomocy państwa służą zapobieganiu tym konsekwencjom szkodliwym dla konkurencji i niekorzystnym dla innowacji i konsumentów.

2. Komisja wnosi o uchylenie wyroku z dnia 15 lipca 2020 r., Irlandia i in./Komisja (zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem")[2], w którym Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji (UE) 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 r.[3] (zwanej dalej „sporną decyzją"), której przedmiotem są dwie przyjęte przez irlandzkie organy podatkowe interpretacje indywidualne prawa podatkowego dotyczące Apple Sales International (ASI) i Apple Operations Europe (AOE), dwóch spółek należących do grupy Apple (zwane dalej łącznie „interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego").

II. Okoliczności faktyczne i okoliczności poprzedzające powstanie sporu

3. W skład grupy Apple, założonej w 1976 r. i mającej siedzibę w Cupertino, Kalifornia (Stany Zjednoczone), wchodzą Apple Inc. i wszystkie jej spółki zależne. Jej globalna struktura korporacyjna jest zorganizowana wokół najważniejszych obszarów funkcjonowania, które są centralnie zarządzane i kierowane ze Stanów Zjednoczonych (pkt 1 zaskarżonego wyroku). Apple Operations International (AOI) stanowi całkowicie zależną spółkę należącą do Apple Inc. Do AOI należy całkowicie od niej zależna spółka AOE, która z kolei posiada 100 % udziałów w spółce zależnej ASI. Zarówno ASI, jak i AOE zostały utworzone jako spółki prawa irlandzkiego, ale nie są rezydentami Irlandii dla celów podatkowych (pkt 3 zaskarżonego wyroku)[4]. ASI i AOE utworzyły irlandzkie oddziały (zwane dalej łącznie „irlandzkimi oddziałami"). Jeżeli chodzi o ASI, irlandzki oddział tej spółki jest odpowiedzialny w szczególności za realizację działań w zakresie zakupu, sprzedaży i dystrybucji związanych ze sprzedażą produktów marki Apple podmiotom powiązanym oraz klientom będącym osobami trzecimi w regionach obejmujących Europę, Bliski Wschód, Indie i Afrykę (EMEIA) oraz Azję i Pacyfik (APAC). Najważniejsze funkcje pełnione przez ten oddział obejmują zakup wyrobów gotowych marki Apple od producentów będących osobami trzecimi oraz podmiotami powiązanymi, działania w zakresie dystrybucji związane ze sprzedażą produktów podmiotom powiązanym w regionach EMEIA i APAC, a także ze sprzedażą produktów klientom będącym osobami trzecimi w regionie EMEIA, sprzedaż internetową, operacje logistyczne oraz obsługę posprzedażową. Irlandzki oddział AOE odpowiada za produkcję i montaż w swoim zakładzie w Irlandii specjalistycznych produktów informatycznych, takich jak komputery stacjonarne iMac, laptopy MacBook oraz inne akcesoria komputerowe dostarczane podmiotom powiązanym dla regionu EMEIA. Najważniejsze funkcje tego oddziału AOE obejmują planowanie i ustalanie harmonogramu produkcji, inżynierię procesową, produkcję i operacje, zapewnianie i kontrolę jakości oraz operacje w zakresie odnawiania (pkt 9 i 10 zaskarżonego wyroku).

4. W okresie objętym sporną decyzją, to znaczy w latach 1991–2014 (zwanym dalej „rozpatrywanym okresem"), Apple Inc. z jednej strony oraz ASI i AOE z drugiej strony były związane umową o podziale kosztów (zwaną dalej „umową o podziale kosztów"). Ten podział dotyczył w szczególności kosztów badań i rozwoju (B&R) technologii używanych w produktach

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

[3] W sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple (Dz.U. 2017, L 187, s. 1).

[4] W motywach 49–52 spornej decyzji Komisja wskazała, że zgodnie z prawem irlandzkim mającym zastosowanie w rozpatrywanym okresie ASI i AOE, mimo iż były zarejestrowane w Irlandii i prowadziły tam działalność gospodarczą, nie były uznawane za rezydentów do celów podatkowych w tym państwie, ponieważ były bezpośrednio lub pośrednio kontrolowane przez spółkę mającą siedzibę w Stanach Zjednoczonych (Apple Inc.). Jednakże ze względu na to, że poza irlandzkimi oddziałami ASI i AOE nie były w żaden sposób obecne pod względem podatkowym ani w Stanach Zjednoczonych, ani gdziekolwiek indziej, Komisja wywiodła z tego, że są one „bezpaństwowcami dla celów rezydencji podatkowej".

grupy Apple. Na mocy tej umowy, po pierwsze, strony zgodziły się podzielić związane z badaniami i rozwojem koszty i ryzyko ponoszone odnośnie do wartości niematerialnych w następstwie prowadzonej przez Apple działalności rozwojowej dotyczącej produktów i usług tej grupy. Po drugie, strony porozumiały się co do faktu, że Apple Inc. posiada tytuł prawny do wartości niematerialnych, których dotyczył podział kosztów, w tym praw własności intelektualnej (zwanych dalej „prawami WI"). Ponadto Apple Inc. przyznała spółkom ASI i AOE wolną od opłat licencję umożliwiającą im wytwarzanie i sprzedaż objętych nią produktów Apple na wyznaczonym im obszarze, obejmującym cały świat z wyłączeniem kontynentu amerykańskiego (zwaną dalej „licencjami na korzystanie z praw WI")[5]. Strony umowy były zobowiązane do ponoszenia wynikającego z niej ryzyka. W szczególności było to ryzyko związane z obowiązkiem pokrycia kosztów rozwoju praw WI. W rozpatrywanym okresie wprowadzono do umowy o podziale kosztów różnego rodzaju zmiany, w szczególności mające na celu uwzględnienie zmian w obowiązujących przepisach prawa (pkt 5 i 6 zaskarżonego wyroku).

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

A. W przedmiocie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego

6. Skierowanym do irlandzkich organów podatkowych pismem z dnia 12 października 1990 r. doradcy podatkowi grupy Apple opisali działalność prowadzoną przez Apple Computer Ltd (ACL), będącą poprzedniczką prawną AOE, w Irlandii, wskazując funkcje, jakie pełnił irlandzki oddział tej spółki z siedzibą w Cork (Irlandia). Wyjaśnili oni, że oddział ten jest właścicielem aktywów związanych z działalnością produkcyjną, ale to AOE zachowała prawo własności wykorzystywanych materiałów, produkcji w toku i wyrobów gotowych. Pismem z dnia 2 stycznia 1991 r. poinformowano irlandzkie organy podatkowe o istnieniu nowej spółki, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), będącej poprzedniczką prawną ASI, której oddział w Irlandii został opisany jako odpowiedzialny za zaopatrywanie się u producentów irlandzkich w produkty przeznaczone do wywozu. W piśmie z dnia 29 stycznia 1991 r. (zwanym dalej „interpretacją indywidualną prawa podatkowego z 1991 r.") irlandzkie organy podatkowe potwierdziły zaproponowane przez grupę Apple warunki dotyczące obliczania zysku ACL i ACAL podlegającego opodatkowaniu w Irlandii. Podlegający opodatkowaniu zysk ACL został obliczony na podstawie procentu kosztów operacyjnych jej irlandzkiego oddziału, ustalonego na 65 % tych kosztów do kwoty w wysokości [*poufne*] w ujęciu rocznym i 20 % powyżej tej kwoty [*poufne*]. Gdyby łączny zysk był mniejszy niż kwota uzyskana w wyniku zastosowania tego wzoru, do obliczenia zysku netto stosowano by tę niższą wartość. Koszty operacyjne, które należy uwzględnić do celów tego obliczenia, obejmowały całość tych kosztów, z wyłączeniem materiałów przeznaczonych do odsprzedaży i udziału w kosztach fakturowanych, w przypadku wartości niematerialnych i prawnych, przez spółki powiązane z grupą Apple. Podlegający

[5] W zaskarżonym wyroku Sąd określił te licencje jako „licencje na korzystanie z praw WI grupy Apple". Określenie to, które zachowam bez zmian w cytatach fragmentów zaskarżonego wyroku, jest kwestionowane przez Komisję, która uważa je za nieprecyzyjne, ponieważ nie odzwierciedla ono okoliczności, że chodzi o ograniczone terytorialnie licencje udzielone spółkom ASI i AOE.

opodatkowaniu zysk ACAL został obliczony na podstawie marży wynoszącej 12,5 % kosztów operacyjnych jej irlandzkiego oddziału (z wyłączeniem materiałów przeznaczonych do odsprzedaży) (pkt 11–16 zaskarżonego wyroku).

Skierowanym do irlandzkich organów podatkowych pismem z dnia 16 maja 2007 r. doradcy podatkowi grupy Apple przedstawili zwięźle swą propozycję sposobu, w jaki ich zdaniem należało zmienić metodę ustalania podstawy opodatkowania irlandzkich oddziałów spółek ASI i AOE. W obu przypadkach zaproponowano, aby podlegający opodatkowaniu zysk odpowiadał procentowi kosztów operacyjnych, z wyłączeniem kosztów, takich jak opłaty fakturowane przez spółki powiązane w ramach grupy Apple oraz koszty materiałów. W przypadku irlandzkiego oddziału AOE zaproponowano dodanie kwoty odpowiadającej stopie zwrotu z tytułu praw WI w odniesieniu do opracowywanych przez ten oddział technologii procesu produkcyjnego, równej określonej wartości procentowej osiąganego przez ten oddział obrotu. Zaproponowano również, aby porozumienie weszło w życie w odniesieniu do obu oddziałów od dnia 1 października 2007 r., aby obowiązywało przez okres pięciu lat, aby było następnie odnawiane co roku i aby miało zastosowanie do nowych podmiotów utworzonych lub przekształconych w ramach grupy Apple, o ile prowadzona przez nie działalność odpowiada tej wykonywanej przez AOE i ASI. Pismem z dnia 23 maja 2007 r. (zwanym dalej „interpretacją indywidualną prawa podatkowego z 2007 r.") irlandzkie organy podatkowe potwierdziły swoją zgodę na wszystkie propozycje. Porozumienie to było stosowane do roku podatkowego 2014 (pkt 17–21 zaskarżonego wyroku).

B. W przedmiocie spornej decyzji

7. W spornej decyzji Komisja stwierdziła, że w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, powodujących obniżenie obciążeń podatkowych, które spółki ASI i AOE ponosiłyby normalnie, przyznana została na rzecz tych spółek pomoc operacyjna, z której skorzystała cała grupa Apple (motywy 417 i 418). Komisja uznała tę pomoc za niezgodną z prawem i niezgodną z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE (art. 1 spornej decyzji) i nakazała jej zwrot (art. 2 spornej decyzji).

8. W sekcji 8.2 tej decyzji Komisja przeprowadziła trzyetapową analizę wynikającą z orzecznictwa w celu wykazania istnienia selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE[6].

9. W odniesieniu do pierwszego etapu, dotyczącego identyfikacji systemu odniesienia, uznała ona, że system ten obejmuje zwykłe zasady opodatkowania zysków spółek w Irlandii, którego celem jest opodatkowanie zysków wszystkich spółek podlegających opodatkowaniu w tym państwie. W świetle tego celu Komisja uznała, że wszystkie spółki podlegające opodatkowaniu w Irlandii, bez względu na to, czy będące lub niebędące rezydentami, zintegrowane lub niezintegrowane, znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej. W konsekwencji uznała ona, że przepisy art. 25 Taxes Consolidation Act 1997 (ustawy z 1997 r. konsolidującej prawo podatkowe, zwanej dalej „TCA 97"), dotyczące opodatkowania spółek niebędących rezydentami, stanowią integralną część systemu odniesienia, a nie odrębne ramy odniesienia (motywy 227–243 spornej decyzji). Zgodnie z tym przepisem spółka niebędąca rezydentem nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, jeżeli nie prowadzi działalności handlowej w Irlandii za pośrednictwem oddziału lub agencji. W takiej sytuacji spółka ta podlega opodatkowaniu „od całości swoich dochodów z działalności operacyjnej uzyskiwanych

[6] Zobacz między innymi wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 68; zwany dalej „wyrokiem Fiat Chrysler").

bezpośrednio lub pośrednio z oddziału lub agencji oraz z aktywów lub praw wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział lub agencję czy też w ich imieniu […]" (zob. pkt 158 zaskarżonego wyroku).

10. W odniesieniu do drugiego etapu, mającego na celu dokonanie oceny istnienia selektywnej korzyści wynikającej z odstępstwa od systemu odniesienia, Komisja wyjaśniła przede wszystkim, że w świetle brzmienia i celu art. 25 TCA 97 przepis ten należy stosować w związku z metodą przypisywania zysków, pozwalającą na osiągnięcie zysku podlegającego opodatkowaniu zgodnego z „wiarygodnym przybliżeniem wyniku rynkowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej" (motyw 253 spornej decyzji). Zasada ta, której „celem […] jest zapewnienie, by transakcje zawierane między zintegrowanymi spółkami należącymi do grupy kapitałowej podlegały traktowaniu podatkowemu z uwzględnieniem odniesienia do kwoty zysku, którą uzyskano by, gdyby tych samych transakcji dokonywały samodzielne spółki niezintegrowane", ma bowiem zastosowanie „do transakcji wewnętrznych różnych części tej samej spółki zintegrowanej, takich jak oddział, który zawiera transakcje z innymi częściami spółki, do której należy" (motywy 252 i 253 spornej decyzji). W tym kontekście Komisja wyjaśniła również, że nie będzie stosować bezpośrednio zasad opracowanych w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), wynikających w szczególności z art. 7 ust. 2 i art. 9 modelowej konwencji podatkowej OECD oraz ze sprawozdania na temat przypisania zysków stałym zakładom, zatwierdzonego przez Radę OECD w dniu 22 lipca 2010 r., w którym opisano zatwierdzone podejście OECD do stosowania zasady ceny rynkowej zdefiniowanej w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych[7] w kontekście przypisywania zysków stałemu zakładowi (zwanych dalej „zatwierdzonym podejściem OECD")[8], lecz że weźmie je pod uwagę jako użyteczne wskazówki co do sposobu pozwalającego zapewnić, że stosowanie tych metod przypisywania zysków i ustalania cen transferowych da wyniki odpowiadające warunkom rynkowym (motyw 255 spornej decyzji). Komisja przeprowadziła następnie analizę, opierając się na trzech odrębnych sposobach rozumowania, z których każdy pozwalał na stwierdzenie istnienia selektywnej korzyści w niniejszej sprawie. Dla celów niniejszej sprawy istotne są jedynie dwa pierwsze sposoby rozumowania przedstawione tytułem głównym i subsydiarnym. Na podstawie *rozumowania głównego* (motywy 265–321 spornej decyzji) Komisja uznała, że okoliczność, iż w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego irlandzkie organy podatkowe przyjęły niepoparte dowodami twierdzenie, zgodnie z którym licencje na korzystanie z praw WI należy przypisać do celów podatkowych poza Irlandią – a zatem siedzibom ASI i AOE (zwanym dalej „siedzibami"), a nie ich irlandzkim oddziałom – doprowadziła do określenia podlegającego opodatkowaniu rocznego zysku tych spółek w ten sposób, że jego wysokość odbiegała od wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Na podstawie *rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym* (motywy 325–360 spornej decyzji) Komisja uznała, że nawet gdyby irlandzki organ podatkowy miał rację, gdy przyjął to założenie, wynik byłby taki sam, ponieważ zatwierdzone w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metody przypisywania zysków zostały przyjęte w wyniku dokonania nieodpowiednich wyborów metodologicznych,

[7] OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010, OECD Publishing, Paris, wersja włoska: https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (zwanych dalej „wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych").

[8] W motywach 87–89 zaskarżonej decyzji Komisja wyjaśniła, że zatwierdzone podejście OECD wspiera się na dwuetapowej analizie, na podstawie której przypisuje się dochód stałemu zakładowi. Na pierwszym etapie zakłada się, że stały zakład jest oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem „prowadzącym taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając pełnione funkcje, użyte aktywa i ryzyko podejmowane przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem stałego zakładu oraz pozostałych części przedsiębiorstwa". W tym właśnie kontekście wprowadzono pojęcie „funkcji decyzyjnych i zarządczych". W ramach etapu pierwszego z zatwierdzonego podejścia OECD wynika przypisanie stałemu zakładowi własności ekonomicznej aktywów, w odniesieniu do których jego pracownicy pełnią odnośne istotne funkcje decyzyjne i zarządcze. Na drugim etapie wytyczne OECD w sprawie cen transferowych znajdują zastosowanie przez analogię do transakcji stałego zakładu z pozostałymi częściami spółki w celu zapewnienia, że pełnienie wszystkich funkcji w odniesieniu do takich transakcji będzie wynagradzane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

które doprowadziły jednak do zmniejszenia kwoty podatku należnego od spółek ASI i AOE w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których podlegający opodatkowaniu zysk odzwierciedla określane na rynku ceny negocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

11. Wreszcie, w ramach trzeciego etapu analizy Komisja stwierdziła, że ani Irlandia, ani Apple nie przedstawiły argumentów dotyczących uzasadnienia selektywnej korzyści wynikającej z interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (motywy 404–411 spornej decyzji).

III. Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

12. Irlandia (sprawa T-778/16) oraz ASI i AOE (sprawa T-892/16) wniosły skargę na sporną decyzję. W sprawie T-778/16 Wielkie Księstwo Luksemburga, popierające żądania Irlandii, oraz Rzeczpospolita Polska, popierająca żądania Komisji, zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenientów. W sprawie T-892/16 Urząd Nadzoru EFTA, popierający żądania Komisji, oraz Irlandia, popierająca żądania ASI i AOE, zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenientów. Sprawy zostały połączone do celów ustnego etapu postępowania. Na poparcie skargi Irlandia, z jednej strony, oraz ASI i AOE, z drugiej strony, podniosły, odpowiednio, dziewięć i czternaście zarzutów, które w dużej mierze się pokrywają, a które Sąd zbadał łącznie.

13. W zaskarżonym wyroku, w zakresie, w jakim ma on znaczenie w niniejszej sprawie, Sąd oddalił, po pierwsze, podniesione przez Irlandię oraz przez ASI i AOE zarzuty dotyczące przekroczenia przez Komisję jej uprawnień i naruszenia zasady autonomii podatkowej państw członkowskich (pkt 103–124). Po drugie, Sąd zbadał zarzuty dotyczące błędów popełnionych przez Komisję w ramach jej *rozumowania głównego*. W tym kontekście Sąd oddalił przede wszystkim podniesiony przez Irlandię zarzut dotyczący przeprowadzenia łącznego badania kryteriów korzyści i selektywności. Następnie Sąd zbadał zarzuty dotyczące błędów w określeniu systemu odniesienia i normalnego opodatkowania na mocy irlandzkiego prawa podatkowego. Po przeprowadzeniu tego badania Sąd stwierdził, że rozumowanie główne Komisji zostało oparte na „błędnej ocenie normalnego opodatkowania na podstawie irlandzkiego prawa podatkowego mającego zastosowanie w niniejszej sprawie" (pkt 249 zaskarżonego wyroku). Wreszcie Sąd zbadał „[w] celu wyczerpującego uzupełnienia wywodu" zarzuty podniesione w odniesieniu do dokonanej przez Komisję oceny okoliczności faktycznych dotyczącej działalności prowadzonej w ramach grupy Apple, stwierdzając, że Komisja nie zdołała wykazać, iż, biorąc pod uwagę, po pierwsze, rodzaje działalności i funkcje rzeczywiście wykonywane przez irlandzkie oddziały ASI i AOE, i po drugie, strategiczne decyzje podejmowane i wprowadzane w życie poza tymi oddziałami, w celu określenia podlegających opodatkowaniu rocznych zysków spółek ASI i AOE w Irlandii licencje na korzystanie z praw WI należało przypisać wspomnianym oddziałom (pkt 310 zaskarżonego wyroku). Następnie Sąd przeanalizował zarzuty dotyczące oceny dokonanej przez Komisję w ramach jej *rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym*. Na zakończenie swojej analizy, przyznając, że „nieprawidłowości w metodzie obliczania podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE świadczą o niekompletności, a czasami – o niespójnym charakterze […] interpretacji indywidualnych prawa podatkowego" (pkt 479 zaskarżonego wyroku), Sąd uznał, że te nieprawidłowości są niewystarczające, aby wykazać istnienie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

14. Sąd stwierdził zatem nieważność spornej decyzji w całości, bez badania pozostałych zarzutów podniesionych przez Irlandię oraz ASI i AOE, obciążył Komisję kosztami poniesionymi przez skarżące w sprawach T-778/16 i T-892/16 oraz orzekł, że Irlandia w sprawie T-892/16, Wielkie Księstwo Luksemburga, Rzeczpospolita Polska, i Urząd Nadzoru EFTA pokrywają własne koszty.

IV. Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

15. Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 25 września 2020 r. Komisja wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku. Irlandia, ASI i AOE, Wielkie Księstwo Luksemburga oraz Urząd Nadzoru EFTA przedstawiły uwagi na piśmie. Pismem z dnia 4 kwietnia 2023 r. adwokaci ASI i AOE poinformowali Trybunał, że w wyniku połączenia na podstawie prawa irlandzkiego AOE została z dniem 2 kwietnia 2023 r. przejęta przez AOI. Nazwa AOI została zatem zastąpiona nazwą AOE jako strony niniejszej sprawy. Strony zostały wysłuchane podczas rozprawy w dniu 23 maja 2023 r. Komisja wnosi do Trybunału o uchylenie zaskarżonego wyroku, oddalenie zarzutów od pierwszego do czwartego i ósmego w sprawie T-778/16 oraz zarzutów od pierwszego do piątego, ósmego i czternastego w sprawie T-892/16, przekazanie sprawy Sądowi w celu rozpatrzenia pozostałych zarzutów oraz pozostawienie decyzji w przedmiocie kosztów postępowania przed Sądem i Trybunałem do rozstrzygnięcia w wyroku kończącym postępowanie w sprawie. ASI i AOI wnoszą do Trybunału o oddalenie odwołania i obciążenie Komisji kosztami postępowania. Irlandia wnosi do Trybunału o oddalenie odwołania i obciążenie Komisji kosztami postępowania. Urząd Nadzoru EFTA wnosi do Trybunału o uwzględnienie odwołania w całości, przekazanie sprawy Sądowi w celu rozpatrzenia pozostałych zarzutów oraz pozostawienie decyzji w przedmiocie kosztów postępowania przed Sądem i Trybunałem do rozstrzygnięcia w wyroku kończącym postępowanie w sprawie. Wielkie Księstwo Luksemburga wnosi do Trybunału o oddalenie odwołania w całości i obciążenie Komisji poniesionymi przez nie kosztami.

V. W przedmiocie odwołania

16. Na poparcie odwołania Komisja podnosi dwa zarzuty, z których każdy dzieli się na kilka części. Zarzut pierwszy dotyczy punktów zaskarżonego wyroku, w których Sąd zakwestionował rozumowanie główne. Zarzut drugi jest skierowany przeciwko tej części wyroku, w której Sąd podważył rozumowanie przedstawione tytułem subsydiarnym.

A. Uwagi wstępne

17. Jak wskazałem, na podstawie umowy o podziale kosztów w rozpatrywanym okresie ASI i AOE posiadały licencje na korzystanie z praw WI i płaciły na rzecz Apple Inc. kwotę przeznaczoną na finansowanie działalności badawczo-rozwojowej grupy. Umowy o podziale kosztów są zgodne z logiką unikania sytuacji, w której w obliczu niepewności co do wyników inwestycji w badania i rozwój odzyskanie straty ewentualnie poniesionej przez spółkę, która dokonała inwestycji, nie byłoby możliwe. Koszty badań i rozwoju są dzielone pomiędzy spółki należące do grupy, podobnie jak wszelkie poziomy zwrotów są alokowane według wartości procentowej proporcjonalnej do wartości procentowej kosztów przypisanych spółce. Jest to uzasadnienie umowy, ale należy pamiętać, że w praktyce przedsiębiorstw wielonarodowych umowa o podziale kosztów wewnątrz grupy może umożliwiać podział kosztów i związanych z nimi zysków w jurysdykcjach, w których opodatkowanie jest niższe. W niniejszej sprawie, oddzielając przypisanie części kosztów i zysków dotyczących praw WI Apple od miejsca, w którym prowadzono głównie działalność badawczo-rozwojową grupy, to znaczy w Kalifornii, siedzibie

Apple Inc., te koszty i zyski zostały przeniesione na ASI i AOE. Jak już wspomniano, chociaż spółki te zostały utworzone w Irlandii, nie były one w rozpatrywanym okresie rezydentami podatkowymi w Irlandii ani w innych jurysdykcjach podatkowych. W Irlandii ich odpowiedzialność podatkowa była ograniczona na podstawie art. 25 TCA 1997 do zysków, które można przypisać ich irlandzkim oddziałom, w związku z czym zyski przypisane takim oddziałom nie zostałyby w istocie nigdzie opodatkowane[9]. Zasadnicze pytanie dotyczy zatem metody, przy użyciu której ze względu na brak odniesienia do tej kwestii w art. 25 TCA 97 należało ustalić zyski, które można przypisać irlandzkim oddziałom. Ponieważ większość zysków ASI i AOE wynikała z licencji na korzystanie z praw WI, w celu takiego ustalenia pojawiało się na wstępie pytanie, w jaki sposób owe licencje powinny były zostać przypisane w takich spółkach, biorąc pod uwagę ich różne jednostki, to znaczy z jednej strony siedziby, a z drugiej strony irlandzkie oddziały. Rozbieżność między Irlandią a Komisją dotyczy zasadniczo tych kwestii. W interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zatwierdzono bowiem metodę ustalania podstawy opodatkowania ASI i AOE zaproponowaną przez Apple, która oznaczała w rzeczywistości przypisanie licencji na korzystanie z praw WI i większości zysków tych spółek poza irlandzkie oddziały. Zdaniem Komisji takie przypisanie zysków, ograniczając odpowiedzialność podatkową ASI i AOE, przysporzyło tym ostatnim selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i wiązało się z pomocą podatkową dla całej grupy Apple.

B. W przedmiocie pierwszego zarzutu odwołania

18. Pierwszy zarzut odwołania dzieli się na trzy części.

1. W przedmiocie części pierwszej pierwszego zarzutu odwołania

19. W części pierwszej pierwszego zarzutu odwołania Komisja podnosi, że Sąd dokonał błędnej wykładni spornej decyzji, dopuścił się uchybienia proceduralnego i sprzeczności w rozumowaniu, stwierdzając w pkt 125, 183–187, 228, 242 i 243 zaskarżonego wyroku, że Komisja, uznawszy, iż licencje na korzystanie z praw WI powinny były zostać przypisane do celów podatkowych oddziałom irlandzkim, ponieważ siedziby ASI i AOE nie zatrudniały pracowników ani nie istniały fizycznie w celu zapewnienia ich kontroli i zarządzania, dokonała przypisania zysków „w drodze wykluczenia", co jest niezgodne z art. 25 TCA 97, zasadą ceny rynkowej i zatwierdzonym podejściem OECD. ASI i AOI, Irlandia i Wielkie Księstwo Luksemburga utrzymują, że podniesione przez Komisję zarzuty są niedopuszczalne, nieistotne, a w każdym razie bezzasadne.

a) Analiza

1) W przedmiocie dopuszczalności

20. Przypominam, że zgodnie z art. 256 ust. 1 TFUE i art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odwołanie jest ograniczone do kwestii prawnych. Jedynie Sąd jest właściwy do dokonywania ustaleń faktycznych – z wyjątkiem sytuacji, gdy nieprawidłowość jego ustaleń wynika z przedłożonych mu dokumentów znajdujących się w aktach sprawy – oraz

[9] Przed Sądem i na rozprawie przed Trybunałem Komisja oceniła faktycznie zapłacony podatek od zysków osiągniętych przez ASI i AOE na 1 % w 2003 i na 0,005 % w 2004. ASI i AOI utrzymują, że zyski tych spółek w rozpatrywanym okresie podlegały w Stanach Zjednoczonych odroczonemu podatkowi od dochodów uzyskanych za granicą.

do oceny przyjętych dowodów [10]. Ustalenie tych okoliczności faktycznych i ocena tych dowodów nie stanowią zatem, z zastrzeżeniem przypadku ich przeinaczenia, kwestii prawnej podlegającej jako taka kontroli Trybunału [11].

21. ASI i AOI podnoszą, że twierdzenie dotyczące błędu w wykładni aktu zaskarżonego do Sądu nie stanowi powołania się na naruszenie prawa, z wyjątkiem przypadku przeinaczenia tego aktu, wynikającego z oczywiście błędnej jego wykładni dokonanej przez Sąd. Na poparcie swojego zarzutu powołują się one na wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., DIR International Film i in./Komisja [12]; z dnia 30 listopada 2016 r., Komisja/Francja i Orange [13]. W pierwszym z tych wyroków Trybunał wyjaśnił, że o ile w ramach skargi o stwierdzenie nieważności Sąd może interpretować uzasadnienie zaskarżonego aktu odmiennie niż jego autor, a nawet w pewnych okolicznościach odrzucić uzasadnienie formalne przyjęte przez autora, o tyle nie może tego uczynić, w sytuacji gdy żadna przesłanka materialna tego nie uzasadnia, ponieważ w takim przypadku zastąpiłby własnym uzasadnieniem uzasadnienia autora aktu, dopuszczając się naruszenia prawa, które może zostać zakwestionowane przed Trybunałem [14]. Jeżeli natomiast prawdą jest, że w wyroku tym Trybunał stwierdził, iż doszło do przeinaczenia treści spornej decyzji [15], to z okoliczności tej nie można wyciągnąć wniosku, jak twierdzą ASI i AOI, zgodnie z którym w odwołaniu można powołać się *tylko* na oczywiście błędną wykładnię zaskarżonego aktu dokonaną przez Sąd. Taki wniosek byłby ponadto sprzeczny z rozbieżnym zastosowaniem tego wcześniejszego orzeczenia, jakiego dokonał Trybunał [16]. Jeśli chodzi o wyrok Komisja/Francja i Orange, wystarczy zauważyć, że w pkt 102 tego wyroku, na którym opierają się ASI i AOI, Trybunał stwierdził jedynie brak argumentów przedstawionych przez Komisję na poparcie jej zarzutu dotyczącego przeinaczenia zaskarżonej przed Sądem decyzji. Punkt ten nie zawiera zatem żadnego dowodu na poparcie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez ASI i AOE. Ponadto pragnę zauważyć, że Trybunał odrzucił już wyraźnie podobny zarzut w wyroku z dnia 10 marca 2022 r., Komisja/Freistaat Bayern i in. [17], w którym stwierdził, że prawidłowość dokonanej przez Sąd wykładni decyzji, której zgodność z prawem Sąd oceniał w ramach skargi o stwierdzenie nieważności, stanowi kwestię prawną dopuszczalną na etapie odwołania [18]. Ogólniej rzecz ujmując, kwestia prawidłowej wykładni decyzji Komisji przyjętej na podstawie art. 108 ust. 2 akapit pierwszy TFUE nie może zostać wyłączona spod kontroli Trybunału na etapie odwołania pod pretekstem, że stanowi ona „kwestię faktyczną". O ile nie wykluczam, że istnieją przypadki, w których powołanie się na błąd w wykładni takiego aktu może w rzeczywistości zmierzać do ponownego zbadania przez Trybunał oceny stanu faktycznego dokonanej przez Sąd, o tyle moim zdaniem w oczywisty sposób nie ma to miejsca w przypadku analizowanego zarzutu, który dotyczy prawidłowego zrozumienia rozumowania przyjętego przez

[10] Zobacz wyrok z dnia 27 kwietnia 2023 r., Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Komisja (C-492/21 P, EU:C:2023:354, pkt 106).

[11] Zobacz wyrok z dnia 22 czerwca 2023 r., Gmina Miasto Gdynia i Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Komisja (C-163/22 P, EU:C:2023:515, pkt 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (zwany dalej „wyrokiem DIR International").

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (zwany dalej „wyrokiem Komisja/Francja i Orange").

[14] Zobacz wyrok DIR International, pkt 42.

[15] Zobacz wyrok DIR International, pkt 48.

[16] Zobacz wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 142–144). Zobacz także wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 70–79).

[17] C-167/19 P i C-171/19 P, EU:C:2022:176, pkt 47. Zobacz także wyrok z dnia 11 marca 2020 r., Komisja/Gmina Miasto Gdynia i Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, pkt 121).

[18] Zobacz także w sposób dorozumiany wyroki: z dnia 20 września 2017 r., Komisja/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, pkt 35–37); z dnia 14 listopada 2019 r., Silec Cable i General Cable/Komisja (C-599/18 P, EU:C:2019:966, pkt 82); z dnia 31 stycznia 2019 r., Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, pkt 102–109); a także postanowienie z dnia 7 września 2017 r., Natural Instinct/M.I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, pkt 4).

Komisję i zastosowanego przez nią kryterium prawnego. W niniejszej sprawie Komisja, powołując się na błędną wykładnię spornej decyzji, podniosła zatem naruszenie prawa, które może zostać zakwestionowane w ramach odwołania.

22. Irlandia utrzymuje, że część pierwsza pierwszego zarzutu odwołania jest nieistotna, ponieważ nawet przy założeniu, że Sąd dokonał błędnej wykładni spornej decyzji, nieprzypisanie irlandzkim oddziałom zysków wygenerowanych przez licencje na korzystanie z praw WI pozostaje potwierdzone jedynie na podstawie ustaleń faktycznych dotyczących działalności tych oddziałów, zawartych w pozostałej części zaskarżonego wyroku. W tym względzie przypominam, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż zarzut skierowany przeciwko części uzasadnienia zaskarżonego wyroku, która nie ma znaczenia dla jego sentencji, jest nieistotny i należy go oddalić [19]. W zaskarżonym wyroku Sąd nie poprzestał na stwierdzeniu, że rozumowanie główne zostało oparte na błędnej ocenie normalnego opodatkowania na podstawie mającego zastosowanie irlandzkiego prawa podatkowego, lecz również zbadał i uwzględnił zarzuty podniesione przez Irlandię, a także przez ASI i AOE, przeciwko dokonanej przez Komisję ocenie okoliczności faktycznych dotyczącej działalności prowadzonej w ramach grupy Apple. Wynika z tego, że w celu skutecznego zakwestionowania ustaleń Sądu dotyczących braków rozumowania głównego, które to ustalenia opierają się na dwóch odrębnych i niezależnych grupach motywów uzasadnienia, Komisja powinna była przedstawić zarzuty wobec tych grup motywów uzasadnienia. Pierwszy zarzut odwołania jest skonstruowany właśnie w taki sposób. Część pierwsza tego zarzutu odwołania ma na celu zakwestionowanie ustalenia Sądu, zgodnie z którym w ramach swojego rozumowania głównego Komisja zastosowała podejście „w drodze wykluczenia", natomiast części druga i trzecia mają na celu zakwestionowanie motywów, w których Sąd podważył wspomnianą ocenę okoliczności faktycznych. Okoliczność, że przedstawione w ramach każdej z tych części zarzuty szczegółowe rozpatrywane odrębnie nie są same w sobie wystarczające, w przypadku ich uwzględnienia, do uchylenia zaskarżonego wyroku, nie pozwala na wyciągnięcie wniosku, że te zarzuty szczegółowe są nieistotne, ponieważ należy je rozpatrywać w ramach pierwszego zarzutu odwołania jako całości. Zarzut Irlandii należy zatem moim zdaniem oddalić.

2) Co do istoty

i) W przedmiocie pierwszego zarzutu szczegółowego: błąd w wykładni spornej decyzji

23. Na wstępie należy zauważyć, że Komisja nie kwestionuje niezgodności rozumowania „w drodze wykluczenia" z art. 25 TCA 97, z zasadą ceny rynkowej lub z zatwierdzonym podejściem OECD. Twierdzi ona jednak, że nie zastosowała takiego rozumowania. W związku z tym uważam, że konieczne jest krótkie przypomnienie istotnych punktów rozumowania głównego Komisji. Zgodnie ze strukturą spornej decyzji rozumowanie to składa się z czterech części.

24. W części pierwszej, zawartej w sekcji 8.2.2.1 tej decyzji, Komisja przedstawiła dwa założenia, na których oparła się w dalszej części swojej analizy. Stwierdziła ona, po pierwsze, że zastosowanie art. 25 TCA 97 wymaga uprzedniego określenia metody przypisywania zysków, która nie została zdefiniowana w tym przepisie, a po drugie, że metoda ta musi prowadzić do wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Prawidłowość obu tych założeń została wyraźnie uznana przez Sąd – pierwszego z nich w pkt 113 zaskarżonego wyroku, a drugiego w pkt 211 i 212 – i nie została

[19] Zobacz wyrok z dnia 27 kwietnia 2023 r., Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro i in./Komisja (C-549/21 P, EU:C:2023:340, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo).

zakwestionowana ani w ramach odrębnego odwołania od zaskarżonego wyroku, ani w sposób incydentalny w ramach niniejszej sprawy. Pomimo braku sprzeciwu w tym względzie należy w każdym razie wyjaśnić, że ustalenia Sądu dotyczące stosowania zasady ceny rynkowej w kontekście art. 25 TCA 97 są w pełni zgodne z wyrokiem Fiat Chrysler, w którym Trybunał stwierdził, że Komisja jest uprawniona do oparcia się na tej zasadzie tylko wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim jej stosowanie jest przewidziane w przepisach podatkowych danego państwa członkowskiego [20]. Po pierwsze bowiem, w pkt 221 zaskarżonego wyroku Sąd wyraźnie odrzucił argument Komisji, zgodnie z którym z art. 107 ust. 1 TFUE wynika autonomiczny obowiązek stosowania tej zasady przez państwa członkowskie. Po drugie, z pkt 210, 211, 218–220 i 247 tego wyroku wynika w szczególności, że zastosowanie zasady ceny rynkowej w niniejszej sprawie opiera się na przepisach podatkowych prawa irlandzkiego dotyczących opodatkowania spółek i jest uzasadnione wskazanym przez Komisję i potwierdzonym przez Sąd systemem odniesienia. Ponadto nie wydaje się, aby w praktyce administracyjnej irlandzkich organów podatkowych zostały ustalone metody lub kryteria stosowania zasady ceny rynkowej, których Komisja w rzeczywistości nie zastosowała, na rzecz kryteriów i zasad zewnętrznych w stosunku do krajowego systemu podatkowego. W pkt 239 spornego wyroku Sąd stwierdził, że stosowanie art. 25 TCA 97 w postaci opisanej przez Irlandię oraz przeprowadzana w ramach pierwszego etapu proponowanego w zatwierdzonym podejściu OECD analiza funkcjonalna i faktyczna pokrywają się [21]. Wreszcie, jak stwierdził Sąd w szczególności w pkt 433 tego wyroku, sama Irlandia nie była w stanie wyjaśnić w wystarczający sposób, jakie było dokładne uzasadnienie kryteriów przyjętych w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przy obliczaniu podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE.

25. W części drugiej rozumowania głównego, zawartej w sekcji 8.2.2.2 lit. a) spornej decyzji, Komisja wyjaśniła opartą na zasadzie ceny rynkowej metodę przypisywania zysków, którą jej zdaniem irlandzkie organy podatkowe powinny były zastosować na podstawie art. 25 TCA 97. W motywie 272 tej decyzji Komisja stwierdziła, że za zyski, które należy przypisać oddziałowi spółki niebędącej rezydentem na podstawie tego artykułu, należy uznać zyski, które ten oddział „uzyskałby na zasadzie ceny rynkowej, w szczególności w ramach transakcji z pozostałymi częściami spółki, gdyby był on oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając pełnione funkcje, użyte aktywa i ryzyko podejmowane przez spółkę za pośrednictwem stałego zakładu oraz pozostałych części spółki”. Zdaniem Komisji w niniejszej sprawie na organach irlandzkich spoczywał zatem obowiązek, przed zatwierdzeniem zaproponowanej przez Apple metody podziału zysków, sprawdzenia, czy, jak twierdziła Apple, licencje na korzystanie z praw WI i związane z nimi zyski powinny były zostać przypisane poza Irlandią i w tym celu organy te powinny były porównać pełnione funkcje, użyte aktywa i ryzyko podejmowane przez ASI i AOE za pośrednictwem, odpowiednio, ich siedzib i ich irlandzkich oddziałów (motyw 273).

26. W części trzeciej rozumowania głównego Komisja sama dokonała tego sprawdzenia zgodnie ze schematem przedstawionym w motywie 275 tej decyzji, który obejmował analizę dwóch różnych scenariuszy powołanych przez Irlandię i Apple w celu uzasadnienia przypisania licencji na korzystanie z praw WI poza Irlandią. Te scenariusze, z których pierwszy opiera się na funkcjach pełnionych przez siedziby, a drugi na funkcjach pełnionych przez Apple Inc. zostały zbadane, odpowiednio, w sekcji 8.2.2.2 lit. b) spornej decyzji (motywy 276–307) i w sekcji 8.2.2.2 lit. c) tej decyzji (motywy 308–318). To właśnie w ramach badania pierwszego z tych scenariuszy Komisja zastosowała podejście „w drodze wykluczenia”, które zostało zakwestionowane przez Sąd.

[20] Zobacz w szczególności wyrok Fiat Chrysler, pkt 73, 74, 96–105.

[21] Zgodnie z zatwierdzonym podejściem OECD analiza przeprowadzana na pierwszym z etapów ma na celu określenie aktywów, funkcji i ryzyka, które należy przypisać stałemu zakładowi spółki.

Należy zatem przypomnieć pokrótce dwa odrębne etapy tego badania. Na pierwszym etapie, w motywach 281–293 Komisja przeanalizowała sytuację siedzib. Przede wszystkim zauważyła ona, że w rozpatrywanym okresie siedziby te istniały jedynie „na papierze", gdyż ani nie zatrudniały pracowników, ani nie istniały fizycznie poza Irlandią, ponadto powierzone siedzibom funkcje mogły być pełnione wyłącznie przez członków zarządów (motyw 281 spornej decyzji). Jednakże jedyne przedstawione Komisji dowody potwierdzające działania wykonywane przez te zarządy nie wskazywały na żadne działania związane z licencjami na korzystanie z praw WI ani na żadne rozmowy lub decyzje dotyczące zawarcia lub zmiany umowy o podziale kosztów, przynajmniej do końca 2014 r. (motywy 282–285 spornej decyzji). W tej sytuacji Komisja odrzuciła jako niejasne i niepoparte dowodami twierdzenie Apple, zgodnie z którym działania zarządów ASI i AOE zostały zagwarantowane na „rozliczne sposoby", zauważyła ponadto, że gdyby takie działania były znaczące, zostałoby uznane, że ASI i AOE posiadają stały zakład w Stanach Zjednoczonych, ponieważ większość członków tych zarządów jest obecna w Stanach Zjednoczonych (motyw 287 spornej decyzji). W motywach 288 i 289, na których w szczególności opiera się Sąd, Komisja wyjaśniła ponadto, po pierwsze, że nie tylko nie ma dowodów na to, iż siedziby wykonywały działania związane z licencjami na korzystanie z praw WI, lecz że siedziby te nie miały nawet możliwości, aby pełnić aktywne funkcje w zakresie zarządzania w tych ramach, a po drugie, że ze względu na brak pracowników w siedzibach funkcje te, w tym funkcje przypisane ASI i AOE na podstawie umowy o podziale kosztów, mogły być pełnione jedynie przez irlandzkie oddziały [22]. Komisja stwierdziła zatem w motywie 293 spornej decyzji, że siedziby „nie kontrolowały licencji na korzystanie z [WI] […] ani nie zarządzały nimi – oraz nie były w stanie tego robić – w taki sposób, aby uzyskać dochody tego rodzaju, jakie księgują te spółki". Na drugim etapie badania Komisja wzięła pod uwagę sytuację irlandzkich oddziałów w celu wykazania, że analiza przeprowadzona z uwzględnieniem jedynie pełnionych funkcji, użytych aktywów i ryzyka podejmowanego przez te oddziały doprowadziłaby do takiego samego rezultatu. W motywach 296–303 spornej decyzji wymieniła ona zatem pełnione przez wspomniane oddziały funkcje, które jej zdaniem powinny były skłonić irlandzkie organy podatkowe do nieprzyjęcia bez dalszych kontroli bezzasadnego twierdzenia Apple, zgodnie z którym licencje na korzystanie z praw WI i związane z nimi zyski powinny zostać przypisane w całości poza Irlandią. W motywie 305 spornej decyzji Komisja stwierdziła, po pierwsze, że takie przypisanie zysków nie odzwierciedla podziału, który zostałby uzgodniony przez irlandzkie oddziały, gdyby były one odrębnymi i niezależnymi przedsiębiorstwami działającymi w normalnych warunkach rynkowych, a po drugie, że ze względu na brak funkcji pełnionych przez siedziby lub ze względu na funkcje pełnione przez irlandzkie oddziały licencje na korzystanie z praw WI powinny były zostać przypisane irlandzkim oddziałom do celów podatkowych.

27. Wreszcie, w części czwartej rozumowania głównego, zawartej w sekcji 8.2.2.2 lit. c), Komisja podsumowała swoją wcześniejszą analizę, stwierdzając, że biorąc pod uwagę zastosowaną przez irlandzkie organy podatkowe metodę przypisywania licencji na korzystanie z praw WI i związanych z nimi zysków interpretacje indywidualne prawa podatkowego doprowadziły do znacznego zmniejszenia podlegających opodatkowaniu w Irlandii zysków ASI i AOE i w związku z tym przysporzyły tym spółkom selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

28. Z powyższych rozważań można wyciągnąć następujące wnioski w odniesieniu do podejścia przyjętego przez Komisję w jej rozumowaniu głównym. Po pierwsze, Komisja uznała, że zastosowanie ma – na podstawie art. 25 TCA 97 i w celu zapewnienia zgodnie z tym artykułem ustalenia podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE zgodnie z zasadą ceny rynkowej –

[22] Podobna argumentacja jest zawarta w motywach 290 i 323 spornej decyzji, podczas gdy bardziej ogólne odniesienie do braku fizycznej obecności siedzib i braku pracowników w siedzibach znajduje się w wielu motywach oraz w tytule sekcji 8.2.2.2 lit. b) tej decyzji.

kryterium prawne polegające na *porównaniu* funkcji pełnionych odpowiednio przez siedziby i irlandzkie oddziały w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI. Po drugie, na podstawie tego kryterium Komisja przeprowadziła *odrębne badanie* roli odgrywanej przez każdy z tych podmiotów w odniesieniu do tych licencji. Po trzecie, w wyniku tego badania Komisja stwierdziła, z jednej strony, całkowity *brak jakichkolwiek funkcji* w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI, jeśli chodzi o siedziby, z drugiej zaś strony, *aktywną rolę* wynikającą z przyjęcia szeregu funkcji – z których niektóre zostały uznane za „*kluczowe*" – i podjęcia ryzyka związanego z zarządzaniem i korzystaniem z tych licencji w odniesieniu do irlandzkich oddziałów. Po czwarte, stwierdzenie braku odpowiednich funkcji pełnionych przez siedziby jest oparte na braku dowodów przeciwnych przedstawionych przez Apple w połączeniu ze stwierdzeniem braku rzeczywistej zdolności tych siedzib do pełnienia tych funkcji. Po piąte, rozumowanie Komisji nie opiera się ani wyłącznie, ani głównie na stwierdzeniu *braku zatrudnienia pracowników i fizycznej obecności siedzib*, mimo iż stwierdzenie to powtarza się wielokrotnie w motywach spornej decyzji, lecz raczej na braku *funkcji* pełnionych przez nie w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI.

29. Wynika z tego, że wbrew temu, co stwierdził Sąd w zakwestionowanych punktach zaskarżonego wyroku, to nie samo w sobie stwierdzenie, że siedziby ani nie zatrudniały pracowników, ani nie istniały fizycznie, doprowadziło Komisję do wniosku, że licencje na korzystanie z praw WI i związane z nimi zyski należy przypisać irlandzkim oddziałom, lecz raczej połączenie dwóch odrębnych ustaleń – a mianowicie, po pierwsze, całkowitego braku jakichkolwiek funkcji i ryzyka podejmowanego przez siedziby, a po drugie, wielości i kluczowego charakteru funkcji przyjętych i ryzyka podejmowanego przez oddziały – dokonane w ramach stosowania kryterium prawnego określonego w motywie 272 spornej decyzji wymagało właśnie porównania pełnionych funkcji, użytych aktywów i ryzyka podejmowanego przez różne podmioty wchodzące w skład ASI i AOE.

30. Na podstawie całości powyższych rozważań uważam, że Sąd naruszył prawo, gdy stwierdził, dokonując błędnej wykładni spornej decyzji, że w rozumowaniu głównym Komisja przyjęła podejście „w drodze wykluczenia". Naruszenie to dotyczy nie tylko wniosków, do których Sąd doszedł w pkt 187 i 188 zaskarżonego wyroku w odniesieniu do art. 25 TCA 97, lecz również uzasadnienia tego wyroku, w którym Sąd zakwestionował inne oceny Komisji dotyczące normalnego opodatkowania zysków na podstawie irlandzkiego prawa podatkowego, odnoszące się, odpowiednio, do zasady ceny rynkowej (pkt 228 i 229) i do zatwierdzonego podejścia OECD (pkt 243 i 244). Opierając się na tym samym błędzie, w wykładni Sąd stwierdził bowiem, że metoda zastosowana przez Komisję w spornej decyzji nie była zgodna ani z tą zasadą, ani z tym podejściem.

ii) W przedmiocie drugiego zarzutu szczegółowego: uchybienie proceduralne

31. W ramach drugiego zarzutu szczegółowego zawartego w części pierwszej pierwszego zarzutu odwołania Komisja podnosi zasadniczo, powołując się na wyrok z dnia 24 października 2013 r., Land Burgenland i in./Komisja[23], że Sąd dopuścił się uchybienia proceduralnego, pomijając zawartą w motywach 296–303 spornej decyzji analizę funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały oraz uwagi, które Komisja przedstawiła w pierwszej instancji, a w których funkcje te zostały wyjaśnione bardziej szczegółowo.

[23] C-214/12 P, C-215/12 P i C-223/12 P, EU:C:2013:682, pkt 112.

32. Moim zdaniem ten zarzut szczegółowy nie może zostać uwzględniony. Nie rozważając niewielkiego znaczenia wcześniejszego orzeczenia, na które powołuje się Komisja – w którym Trybunał stwierdził, że Sąd nie zbadał argumentów, które w istocie były zawarte w skardze wszczynającej postępowanie i zostały rozwinięte przez stronę skarżącą dopiero następnie, w toku postępowania – należy zauważyć, że Komisja zamierza w istocie podnieść jako uchybienie proceduralne okoliczność, że Sąd przyjął wykładnię spornej decyzji inną niż ta, za którą opowiada się Komisja. Tymczasem, jak przypomniano w pkt 18 niniejszej opinii, do Sądu należało nie tylko dokonanie wykładni tej decyzji, ale również Sąd był uprawniony do odstąpienia od wykładni przedstawionej przez Komisję w toku sprawy, jeśli było to uzasadnione. W niniejszej sprawie z lektury całości zaskarżonego wyroku wynika, że Sąd, stwierdziwszy, iż Komisja oparła się na podejściu „w drodze wykluczenia", nie pominął żadnego z elementów spornej decyzji, w tym analizy funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały, a jedynie zinterpretował odmiennie niż Komisja znaczenie tych odrębnych elementów i ich ujęcie w systematyce tej decyzji. W tych okolicznościach zarzut szczegółowy Komisji jest zatem pozbawiony autonomii i pokrywa się z powołaniem się na błąd w wykładni.

iii) W przedmiocie trzeciego zarzutu szczegółowego: wewnętrzna sprzeczność i niewystarczający charakter uzasadnienia

33. Poprzez trzeci zarzut szczegółowy zawarty w części pierwszej pierwszego zarzutu odwołania Komisja zarzuca Sądowi dwa błędy uzasadnienia.

34. Po pierwsze, opierając się na tych samych argumentach, które zostały przedstawione na poparcie rozpatrywanego powyżej zarzutu szczegółowego dotyczącego uchybienia proceduralnego, Komisja podnosi, że zaskarżony wyrok nie jest wystarczająco uzasadniony w zakresie, w jakim stwierdzono w nim, iż rozumowanie główne opiera się na podejściu „w drodze wykluczenia", ponieważ nie wskazano powodów, dla których Sąd nie wziął pod uwagę przeprowadzonej przez Komisję analizy funkcji irlandzkich oddziałów. W tym względzie uważam, że zarzut Komisji należy oddalić jako bezzasadny, zasadniczo z tych samych powodów, które zostały przedstawione w pkt 28 niniejszej opinii.

35. Po drugie, Komisja podnosi, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku jest wewnętrznie sprzeczne. W tym względzie należy zauważyć, że istnieje wyraźna rozbieżność między, z jednej strony, wnioskami, do których Sąd doszedł w pkt 186, 228 i 243 zaskarżonego wyroku, zgodnie z którymi Komisja nie starała się wykazać, że przypisanie irlandzkim oddziałom licencji na korzystanie z praw WI wynikało z działalności rzeczywiście wykonywanej przez te oddziały, a z drugiej strony, wnioskami w pkt 283, 284 i 295 tego wyroku, w których Sąd uznał natomiast, że Komisja wskazała funkcje pełnione przez te oddziały, które jej zdaniem uzasadniały takie przypisanie. Takiego rozdźwięku nie można wyjaśnić, jak sugerują ASI i AOI, interpretując zaskarżony wyrok w ten sposób, że Sąd w rzeczywistości zarzucił Komisji, iż nie zastosowała ona podejścia „w drodze wykluczenia", lecz podejście „mieszane". Wykładni takiej stoi bowiem na przeszkodzie jasne brzmienie tego wyroku, a także związek między różnymi częściami tego wyroku, w których znajdują się punkty prowadzące do sprzecznego uzasadnienia, na co powołuje się Komisja. Punkty 255–295 zaskarżonego wyroku są bowiem zawarte w trzeciej części motywów uzasadnienia dotyczących analizy rozumowania głównego. Tymczasem z pkt 250 tego wyroku wynika, że zawarta w tej części wyroku ocena została dokonana „[w] celu wyczerpującego uzupełnienia wywodu" („for the sake of completeness"), ponieważ Sąd stwierdził już na zakończenie drugiej części swej analizy, że rozumowanie główne zostało „oparte na błędnej ocenie normalnego opodatkowania na podstawie irlandzkiego prawa podatkowego mającego zastosowanie w niniejszej sprawie". Innymi słowy, pkt 255–295 zaskarżonego wyroku mają

charakter uzupełniający w toku rozumowania Sądu. Zawarty we wspomnianym pkt 249 wniosek nie wydaje się bowiem mieć charakteru pośredniego ani wymagać dalszej analizy zawartej w pkt 255–295 tego wyroku, która została dokonana przez Sąd jedynie w celu przeprowadzenia wyczerpującego wywodu. Moim zdaniem trzeci zarzut szczegółowy zawarty w części pierwszej pierwszego zarzutu odwołania, w zakresie, w jakim dotyczy on istnienia sprzeczności uzasadnienia, powinien zatem zostać uwzględniony.

b) Wnioski w przedmiocie części pierwszej pierwszego zarzutu odwołania

36. Na podstawie całości powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby uwzględnił pierwszą część pierwszego zarzutu odwołania.

2. W przedmiocie części drugiej pierwszego zarzutu odwołania

37. Część druga pierwszego zarzutu odwołania jest skierowana przeciwko pkt 251–311 zaskarżonego wyroku, w których Sąd zbadał dokonaną przez Komisję ocenę działalności w ramach grupy Apple, analizując kolejno działalność irlandzkiego oddziału ASI (pkt 255–284), działalność irlandzkiego oddziału AOE (pkt 285–295) oraz działalność poza tymi oddziałami (pkt 296–309). Komisja kwestionuje dorozumianą akceptację przez Sąd znaczenia funkcji pełnionych przez Apple Inc. dla określenia podlegających opodatkowaniu w Irlandii zysków ASI i AOE. Podnosi ona, że ponieważ Apple Inc. jest podmiotem odrębnym od ASI i AOE, funkcje pełnione przez nią w odniesieniu do praw WI grupy Apple w charakterze spółki dominującej lub na podstawie porozumień wewnątrz grupy, niezależnie od tego, czy „na rzecz" grupy jako całości lub konkretnie tych spółek, czy też „w imieniu" tych spółek, nie mają żadnego wpływu na kwestię, któremu z irlandzkich oddziałów lub której z siedzib należy przypisać do celów podatkowych terytorialnie ograniczone licencje posiadane przez owe spółki. Komisja podnosi dwa odrębne zarzuty szczegółowe. Pierwszy z nich dotyczy uchybienia proceduralnego oraz niewystarczającego charakteru uzasadnienia i jego wewnętrznej sprzeczności, a drugi naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE, przeinaczenia prawa irlandzkiego i uchybienia proceduralnego. Poprzez argumenty, które w dużej mierze się pokrywają, ASI i AOE oraz Irlandia i Wielkie Księstwo Luksemburga podnoszą, że przedstawione przez Komisję zarzuty szczegółowe są częściowo niedopuszczalne i nieistotne, a w każdym razie bezzasadne. Odwracając przyjętą przez Komisję kolejność wywodu, rozpocznę od analizy drugiego zarzutu szczegółowego.

a) W przedmiocie drugiego zarzutu szczegółowego

38. Tytułem żądania głównego Komisja podnosi, że Sąd, opierając się na funkcjach Apple Inc., naruszył podejście oparte na odrębnym podmiocie i zasadę ceny rynkowej, które leżą u podstaw art. 25 TCA 97. Ponieważ zgodnie z wyrokiem z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (zwanym dalej „wyrokiem Andres")[24], błąd w wykładni i stosowaniu prawa krajowego stanowi błąd w wykładni i stosowaniu art. 107 ust. 1 TFUE, Sąd naruszył również to postanowienie. Ściślej rzecz ujmując, Sąd dokonał prawidłowej wykładni prawa irlandzkiego, stwierdzając w pkt 248 zaskarżonego wyroku, że „dla celów stosowania art. 25 TCA 97 przy przypisywaniu zysków irlandzkiemu oddziałowi spółki niebędącej rezydentem powinno się uwzględniać podział aktywów, funkcji i ryzyka pomiędzy oddziałem a innymi częściami tej spółki". W pkt 255–302 tego wyroku Sąd zastosował jednak inne i błędne „kryterium prawne", porównując funkcje pełnione przez irlandzkie oddziały z funkcjami

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

pełnionymi przez Apple Inc., a nie z funkcjami pełnionymi przez siedziby. Tytułem żądania ewentualnego Komisja podnosi, że naruszenie zasady ceny rynkowej i podejścia opartego na odrębnym podmiocie stanowi oczywiste przeinaczenie prawa krajowego. Wreszcie Komisja zarzuca Sądowi uchybienie proceduralne polegające na tym, że Sąd oparł się na niedopuszczalnych dowodach.

1) W przedmiocie dopuszczalności

39. ASI i AOI, a także Irlandia i Wielkie Księstwo Luksemburga utrzymują, że rozpatrywany zarzut szczegółowy jest niedopuszczalny, ponieważ ma on na celu zakwestionowanie dokonanej przez Sąd oceny okoliczności faktycznych i dowodów.

40. Przypomniałem już wcześniej, że Trybunał nie jest właściwy do ustalania okoliczności faktycznych ani też, co do zasady, do badania dowodów, które Sąd dopuścił na poparcie tych okoliczności, z zastrzeżeniem nieprawidłowości ustaleń faktycznych, jakich dokonuje, oraz przeinaczenia przedstawionych mu dowodów. Trybunał wyjaśnił jednak, że jeżeli Sąd dokonał ustalenia lub oceny okoliczności faktycznych, Trybunał jest uprawniony na podstawie art. 256 TFUE do kontroli kwalifikacji prawnej tych okoliczności i skutków prawnych, które wywiódł z nich Sąd [25]. Uprawnienia kontrolne Trybunału obejmują między innymi badanie kwestii, czy były przestrzegane zasady dotyczące ciężaru dowodu i postępowania dowodowego, oraz kwestii, czy przy ocenie okoliczności faktycznych i dowodów Sąd zastosował prawidłowe kryteria prawne [26]. W niniejszej sprawie, jak już wspomniano, Komisja twierdzi, że Sąd, uwzględniając funkcje Apple Inc., popełnił błąd, który podważa przeprowadzoną przezeń w pkt 251–311 zaskarżonego wyroku analizę okoliczności faktycznych oraz wyniki, do których prowadzi ta analiza, co z kolei prowadzi do błędnego zastosowania prawa krajowego i naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE. Argumenty Komisji dotyczą zatem zgodności z prawem irlandzkim kryterium, na podstawie którego Sąd dokonał kwalifikacji okoliczności faktycznych (zastosowane przez Sąd „kryterium prawne"), oraz wynikających z tego skutków prawnych. W tych okolicznościach wydaje mi się jasne, że rozpatrywany zarzut szczegółowy nie ma na celu zakwestionowania w całości ustaleń faktycznych Sądu lub dokonanej przezeń oceny dowodów. Nie wyklucza to, że niektóre zarzuty sformułowane przez Komisję, dotyczące poszczególnych elementów analizy stanu faktycznego przeprowadzonej przez Sąd, mogą, rozpatrywane odrębnie, okazać się z tego tytułu niedopuszczalne. Taka ewentualność zostanie zbadana w toku analizy.

41. ASI i AOI, a także Irlandia i Wielkie Księstwo Luksemburga podnoszą również, że rozpatrywany zarzut szczegółowy jest niedopuszczalny, ponieważ ma on na celu zakwestionowanie dokonanej przez Sąd oceny prawa irlandzkiego bez powoływania się na przeinaczenie tego prawa. W szczególności Irlandia utrzymuje, że Komisja opiera się na błędnej wykładni wyroku Andres, gdy stwierdza zasadniczo, że każdy błąd w wykładni i stosowaniu prawa krajowego stanowi błąd w wykładni i stosowaniu art. 107 ust. 1 TFUE.

42. Przypominam, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, „jeśli chodzi o prowadzone w ramach odwołania badanie dokonanej przez Sąd oceny prawa krajowego, która w dziedzinie pomocy państwa stanowi ocenę faktyczną, Trybunał jest uprawniony jedynie do sprawdzenia, czy nie doszło do przeinaczenia tego prawa". „Zważywszy jednak, że badanie w ramach odwołania w świetle przepisu prawa Unii kwalifikacji prawnej, która została nadana temu prawu krajowemu

[25] Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 czerwca 2023 r., Severstal i NLMK/Komisja, (C-747/21 P i C-748/21 P, EU:C:2023:459, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

[26] Zobacz wyrok z dnia 2 marca 2021 r., Komisja/Włochy i in. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, pkt 53).

przez Sąd, stanowi kwestię prawną, badanie to należy do kompetencji Trybunału”[27]. W pkt 79–81 wyroku Andres, na które powołuje się Komisja, Trybunał wyjaśnił, że o ile „treś[ć] lub zakres[] prawa krajowego”, tak jak zostały one ustalone przez Sąd, nie podlegają, co do zasady i z zastrzeżeniem przeinaczenia tego prawa, zakwestionowaniu w ramach odwołania, o tyle przypisane przepisom tego prawa uznanie „za układ odniesienia”, a tym samym prawidłowe wyznaczenie przez Sąd właściwego układu odniesienia, podlega zakwestionowaniu w ramach odwołania. W wyroku Fiat Chrysler Trybunał wyjaśnił ponadto, że kwestia, czy Sąd, dokonując takiego wyznaczenia, prawidłowo zastosował kryterium prawne, takie jak zasada ceny rynkowej, jest, „co za tym idzie”, kwestią prawną, która może być przedmiotem kontroli Trybunału na etapie odwołania[28].

43. W świetle przedstawionych powyżej zasad oraz obecnego stanu orzecznictwa zaproponowana przez Komisję wykładnia wyroku Andres wydaje się budzić zastrzeżenia. Automatyzm, na którym się ona opiera, prowadzi bowiem do faktycznego zatarcia rozróżnienia, potwierdzonego w wyroku Fiat Chrysler, z jednej strony między ustaleniami Sądu mającymi na celu wyjaśnienie *treści i zakresu* prawa krajowego oraz jego *zastosowania* w niniejszej sprawie, a z drugiej strony, ustaleniami dotyczącymi tego prawa, od których zależy prawidłowe wyznaczenie systemu odniesienia do celów stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, a tym samym określenie przepisów prawa krajowego wchodzących w zakres tego systemu odniesienia[29].

44. W rzeczywistości debata między stronami dotyczy delikatnej kwestii granicy między ustaleniem okoliczności faktycznych a ich kwalifikacją prawną w odniesieniu do ocen Sądu dotyczących prawa krajowego w dziedzinie pomocy państwa. Jak wiadomo, kwalifikacja prawna okoliczności faktycznych polega na operacji przypisania wcześniej ustalonych istotnych okoliczności faktycznych do określonej kategorii prawnej lub określonego pojęcia prawnego, z czego wynika określenie norm prawnych mających zastosowanie w danej sprawie. Ponieważ jest to zasadniczo proces poznawczy, kwalifikacja prawna różni się od samego tylko ustalenia okoliczności faktycznych i, biorąc pod uwagę jej podstawowe znaczenie w ramach rozumowania prawnego, może on, jak wspomniano, zostać zmieniony w ramach odwołania. Tymczasem, jeśli uzna się, że błąd w odniesieniu do określenia znaczenia i zakresu przepisu prawa krajowego lub w odniesieniu do jego zastosowania, na który to błąd powołano się w ramach odwołania, może – ze względu na to, że wpływa on na wyznaczenie lub zastosowanie systemu odniesienia – mieć wpływ na objęcie danych okoliczności faktycznych zakresem pojęcia selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, błąd ten powinien moim zdaniem podlegać kontroli Trybunału w zakresie, w jakim jest on błędem w kwalifikacji prawnej prawa krajowego na podstawie przepisu prawa Unii[30].

45. Rzeczywisty zakres zasad przedstawionych w pkt 37 niniejszej opinii pozostaje jednak do wyjaśnienia przez Trybunał, a granica między zarzutami dopuszczalnymi w ramach odwołania a niedopuszczalnymi zarzutami pozostaje płynna, ponieważ chodzi o oceny Sądu dotyczące prawa krajowego.

[27] Zobacz wyrok Andres, pkt 78.

[28] Wyrok Fiat Chrysler, pkt 85.

[29] Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wskazanie ram odniesienia musi wynikać z obiektywnej oceny „treści, systematyki i konkretnych skutków przepisów mających zastosowanie na mocy prawa krajowego” danego państwa członkowskiego (zob. wyrok Fiat Chrysler, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).

[30] Zobacz podobnie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Komisja/Luksemburg (C-457/21 P, EU:C:2023:466, pkt 88).

46. Moim zdaniem powyższe rozważania nie mają jednak wpływu na dopuszczalność argumentów przedstawionych przez Komisję w rozpatrywanym zarzucie szczegółowym. Z jednej strony bowiem Komisja przyjmuje bez zastrzeżeń kryterium prawne, które jej zdaniem Sąd uznał za mające zastosowanie w niniejszej sprawie na podstawie prawa irlandzkiego do celów analizy istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Z drugiej strony, jeżeli Komisja podnosi błędne zastosowanie prawa krajowego do okoliczności niniejszej sprawy, to czyni to jedynie w zakresie, w jakim zdaniem tej instytucji Sąd w rzeczywistości zastosował kryterium prawne inne niż to, które zostało prawidłowo określone. Zarzut podniesiony przez Komisję wydaje mi się zatem jednym z tych, które w pkt 85 wyroku Fiat Chrysler Sąd uznał za dopuszczalne „w drodze rozszerzenia" [„co za tym idzie"], ponieważ zmierzają one ostatecznie do zakwestionowania wyboru systemu odniesienia w ramach pierwszego etapu analizy istnienia selektywnej korzyści.

47. W każdym razie, wbrew twierdzeniom ASI, AOI i Irlandii Komisja powołuje się wyraźnie również na przeinaczenie prawa irlandzkiego, co musi koniecznie doprowadzić Trybunał do oceny istoty argumentacji Komisji, przynajmniej w celu ustalenia, czy takie przeinaczenie jest wystarczająco udowodnione.

48. W świetle powyższego moim zdaniem należy również oddalić podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOI zarzuty dotyczące niedopuszczalności oparte na zakwestionowaniu przez Komisję ocen dotyczących prawa irlandzkiego.

2) Co do istoty

i) W przedmiocie uwzględnienia niedopuszczalnych dowodów

49. Uważam za konieczne zbadanie w pierwszej kolejności zarzutu dotyczącego uchybienia proceduralnego wynikającego z uwzględnienia niedopuszczalnych dowodów, ponieważ wpływa on na ważność materiału dowodowego, na którym oparł się Sąd. Komisja powołuje się na niedopuszczalność dowodów, o których mowa w pkt 301 zaskarżonego wyroku, z których zdaniem Sądu wynika, że umowy z producentami będącymi osobami trzecimi (Original Equipment Manufacturers lub „OEMs"), odpowiedzialnymi za wytwarzanie znacznej części produktów sprzedawanych przez ASI, oraz umowy z klientami takimi jak operatorzy telekomunikacyjni były negocjowane przez dyrektorów grupy Apple i podpisywane przez Apple Inc. oraz przez ASI, przez ich dyrektorów, bezpośrednio lub przez pełnomocnika. Zdaniem Komisji dowody te, na które składają się szereg wymian e-maili między dyrektorami Apple Inc., dotyczących kontaktów z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi, z jednej strony, oraz cztery pełnomocnictwa udzielone przez ASI dyrektorom Apple Inc. (zwane dalej „pełnomocnictwami związanymi z zawarciem umów z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi"[31]), z drugiej strony, nie mogły zostać uwzględnione przez Sąd, ponieważ nie zostały one przedstawione w toku postępowania administracyjnego, a w przypadku trzech z tych pełnomocnictw również dlatego, że zostały one przedstawione przed Sądem po terminie, dopiero na etapie repliki. ASI i AOI nie kwestionują okoliczności, że wspomniane wyżej dowody zostały przedstawione po raz pierwszy przed Sądem. Twierdzą one jednak, że Komisja wiedziała o działaniach kadry zarządzającej ASI i AOE mającej siedzibę w Stanach Zjednoczonych oraz o istnieniu i znaczeniu wspomnianych pełnomocnictw, a także o tym, że gdyby Komisja przeprowadziła odpowiednie dochodzenie, mogłaby uzyskać wszystkie istotne dowody.

[31] Z akt sprawy wynika, że chodzi w szczególności o pełnomocnictwa udzielone dyrektorowi generalnemu i wiceprezesowi Apple Inc.

50. W tym względzie pragnę zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zgodność z prawem decyzji w sprawie pomocy państwa powinna być oceniana przez sąd Unii w świetle informacji, którymi Komisja mogła dysponować w momencie jej wydania [32]. W wyroku z dnia 20 września 2017 r., Komisja/Frucona Košice [33], Trybunał wyjaśnił, że informacje, którymi „mogła dysponować" Komisja, zawierały informacje, które wydawały się znaczące dla dokonania oceny, oraz informacje, których przedstawienia Komisja mogła domagać się w toku postępowania administracyjnego [34]. W niniejszej sprawie, jeśli chodzi, po pierwsze, o wymianę e-maili między dyrektorami Apple Inc., dotyczącą kontaktów z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi, pragnę zauważyć, że z akt sprawy przed Sądem wynika, iż wymiana ta stanowi niemal w całości jedynie sprawozdanie z działań wykonywanych przez pracowników Apple Inc. w ramach umowy o podziale kosztów oraz że nie zawiera ona żadnego dorozumianego lub wyraźnego odniesienia do ASI. Są to zatem dokumenty, które Komisja uznała za niezwiązane z przedmiotem postępowania administracyjnego, ponieważ dotyczyły one działalności podmiotu odrębnego od ASI oraz stosunków wewnątrz grupy niezwiązanych z przedmiotem interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Nie można z tego powodu moim zdaniem twierdzić, że Komisja, nawet przy założeniu, że mogła rozważać istnienie takich dowodów, była zobowiązana do zażądania ich przedstawienia w toku postępowania administracyjnego. Do Apple należało natomiast, w szczególności wobec zajętego przez Komisję stanowiska, przedstawienie wszystkich będących w jej dyspozycji dowodów w celu wykazania, że wspomniane negocjacje były w rzeczywistości prowadzone w imieniu siedzib ASI, a nie całej grupy Apple. Po drugie, co się tyczy pełnomocnictw związanych z zawarciem umów z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi, pragnę przede wszystkim zauważyć, że bezsporne jest, iż są to główne, jeśli nie jedyne, dowody, na których Sąd oparł się w pkt 301 zaskarżonego wyroku. Bezsporne jest również, że pełny wykaz udzielonych przez dyrektorów ASI i AOE pełnomocnictw został przedstawiony dopiero w załączniku do skargi złożonej przez ASI i AOE w pierwszej instancji oraz że tekst trzech z tych pełnomocnictw został przedstawiony dopiero na etapie repliki, podczas gdy zgodnie z twierdzeniem Komisji, któremu nie zaprzeczyły ASI i AOI, czwarte z nich nigdy nie zostało przedstawione [35]. Nie jest także kwestionowane, że w przedstawionych w toku postępowania administracyjnego protokołach z posiedzeń zarządów ASI i AOE (zwanych dalej „protokołami zbadanymi przez Komisję") nie wspomniano o pełnomocnictwach dotyczących zawarcia umów z OEMs, lecz jedynie o pełnomocnictwie dotyczącym zawarcia umów z operatorami telekomunikacyjnymi, które jednak, jak już wspomniałem, nigdy nie zostało przedstawione. Jeśli chodzi o dowody, które zostały przekazane do wiadomości Komisji w toku postępowania administracyjnego, pragnę zauważyć, że w uwagach Apple z dnia 7 września 2015 r., przedstawionych w załączniku do skargi wniesionej do Sądu przez ASI i AOE, wspomniano o istnieniu systemu pełnomocnictw udzielonych przez zarządy ASI i AOE, w szczególności w świetle negocjacji i zawarcia umów z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi. W uwagach tych ograniczono się jednak do mglistego i pozbawionego podstaw odniesienia [36]. W tych

[32] Zobacz wyrok z dnia 2 września 2010 r., Komisja/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo.

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, pkt 71 (zwanym dalej „wyrokiem Komisja/Frucona Košice").

[34] Zobacz także wyrok z dnia 29 czerwca 2023 r., TUIfly/Komisja (C-763/21 P, EU:C:2023:528, pkt 47).

[35] ASI i AOI twierdzą jedynie, że dostarczyły Komisji protokół z posiedzenia zarządu ASI z dnia 27 lipca 2011 r., w którym wspomniano o przedmiotowym pełnomocnictwie, ale nie zajmują stanowiska w przedmiocie twierdzenia Komisji, zgodnie z którym tekst tego pełnomocnictwa (który jest zawarty w protokole jako załącznik do niego) nigdy nie został przedstawiony.

[36] W uwagach z dnia 14 kwietnia 2015 r., do których odniosły się również ASI i AOI, stwierdzono jedynie, że warunki umów z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi są określane centralnie przez kierownictwo w Cupertino oraz że przed 2013 r. kierownictwo w Stanach Zjednoczonych podpisywało te umowy w imieniu ASI na podstawie pełnomocnictw. ASI i AOI wskazują również, że po ich zawarciu umowy te były wykonywane przez irlandzki oddział ASI poprzez wystawienie zleceń zakupu. Podobnie w uwagach Irlandii z dnia 29 stycznia 2016 r. wskazano jedynie, że umowy z OEMs są podpisywane i wykonywane przez kierownictwo ASI. Przed Sądem ASI i AOE przedstawiły dokument, w którym wyjaśniły, w jaki sposób (Apple Inc. i ASI) wspólnie negocjują i podpisują umowy z OEMs. Przedstawiły one również jedną z takich umów, która w przypadku ASI opatrzona była podpisem pracownika Apple Inc. wyznaczonego na dyrektora ASI w odnośnym roku obrotowym.

okolicznościach uważam, że nie można zarzucić Komisji, iż nie uzyskała rozpatrywanych pełnomocnictw w toku postępowania administracyjnego, w szczególności biorąc pod uwagę, że w każdym razie zażądała ona przedstawienia wszystkich protokołów z posiedzeń zarządów ASI i AOE w odnośnym okresie i zbadała te protokoły, nie znajdując praktycznie żadnego śladu tych pełnomocnictw. Natomiast moim zdaniem do Apple należało, w celu uzasadnienia jej rekonstrukcji okoliczności faktycznych, przedstawienie owych pełnomocnictw na możliwie najwcześniejszym etapie, nie czekając w tym celu na ostatnią możliwość uczynienia tego w ramach postępowania przed Sądem.

51. Moim zdaniem należy zatem uwzględnić przedstawione przez Komisję argumenty dotyczące uchybienia proceduralnego wynikającego z uwzględnienia niedopuszczalnych dowodów.

ii) W przedmiocie kryterium prawnego mającego zastosowanie na podstawie prawa irlandzkiego

52. Komisja uważa, że kryterium prawne mające zastosowanie na podstawie prawa irlandzkiego w celu określenia podlegających opodatkowaniu w Irlandii zysków spółki niebędącej rezydentem zostało prawidłowo wskazane przez Sąd w pkt 248 zaskarżonego wyroku i powinno ono uwzględniać „podział aktywów, funkcji i ryzyka pomiędzy oddziałem a innymi częściami tej spółki". Irlandia uważa natomiast, że analiza mająca znaczenie dla zastosowania art. 25 TCA 97 powinna dotyczyć, jak stwierdził Sąd, w szczególności w pkt 227 zaskarżonego wyroku, i co zostało potwierdzone w kilku innych punktach tego wyroku, „rzeczywistej działalności [irlandzkich oddziałów spółki niebędącej rezydentem] oraz wartości" tej działalności. Ze swej strony ASI i AOI podnoszą, że w pkt 182–186 zaskarżonego wyroku Sąd wyjaśnił, iż zgodnie z prawem irlandzkim zyski wynikające z korzystania z praw WI można przypisać irlandzkiemu oddziałowi spółki niebędącej rezydentem tylko wtedy, gdy prawa WI, które je generują, są kontrolowane przez oddział. Podobnie jak Irlandia ASI i AOI uważają, że działalność wykonywana przez siedziby nie ma żadnego znaczenia dla stosowania art. 25 TCA 97. Wreszcie zarówno Irlandia, jak i ASI i AOI podnoszą w istocie, że pkt 248 zaskarżonego wyroku, na którym opiera się Komisja, dotyczy stosowania zatwierdzonego podejścia OECD, a nie art. 25 TCA 97, a w każdym razie, że z pkt 242 tego wyroku wynika w szczególności, iż podejście to nie potwierdza analizy porównawczej, na której opiera się Komisja, która to analiza jest sprzeczna z prawem irlandzkim.

53. Powyższe zwięzłe przedstawienie głównych argumentów stron pozwala na sformułowanie dwóch uwag wstępnych. Pierwsza uwaga dotyczy tego, że wszystkie przedstawione powyżej argumenty wykluczają znaczenie dla celów stosowania art. 25 TCA 97 funkcji pełnionych przez podmiot odrębny od spółki niebędącej rezydentem, której zyski podlegające opodatkowaniu w Irlandii mają być oceniane, nawet jeśli podmiot ten jest z nią powiązany, tak jak Apple Inc. w niniejszej sprawie. Kryterium przypisywania zysków, takie jak to, za którym opowiadają się Irlandia oraz ASI i AOI, a w którym uwzględnia się wyłącznie działalność rzeczywiście wykonywaną przez irlandzkie oddziały, prowadzi bowiem siłą rzeczy i całkowicie logicznie do tego, że pełnione przez Apple Inc. funkcje są wyłączone z odpowiedniej analizy na podstawie tego artykułu. Druga uwaga dotyczy tego, że w zaskarżonym wyroku brak jest jasności co do określenia metody przypisywania zysków, która determinuje stosowanie art. 25 TCA 97. Jest to jednak kwestia o zasadniczym znaczeniu dla analizy, którą należy przeprowadzić na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ ma ona wpływ na definicję „normalnego" opodatkowania na mocy prawa irlandzkiego, na podstawie której należy ocenić istnienie korzyści w rozumieniu tego postanowienia. Opierając się na kilku punktach zaskarżonego wyroku, strony wskazały trzy kryteria przypisania zysków irlandzkiemu oddziałowi spółki niebędącej rezydentem. Pierwsze z tych kryteriów wymaga udowodnienia sprawowania przez oddział kontroli nad składnikiem

aktywów, z którego pochodzą zyski, które mają zostać przypisane („kryterium kontroli", pkt 182–185 zaskarżonego wyroku), drugie z nich opiera się na działalności rzeczywiście wykonywanej przez oddział i ocenie jej wartości rynkowej („kryterium rzeczywistej działalności", zasadniczo pkt 179, 218, 219 i 227 zaskarżonego wyroku), a trzecie wiąże się z podziałem aktywów, funkcji i ryzyka między oddziałem i innymi częściami spółki („kryterium podziału funkcji w spółce", pkt 240, 242 i 248 zaskarżonego wyroku).

54. W tych okolicznościach należy w miarę możliwości dążyć do spójnej interpretacji zaskarżonego wyroku w tej kwestii w oparciu o bezsporne założenie leżące u podstaw tego wyroku, zgodnie z którym w celu określenia podlegających opodatkowaniu w Irlandii zysków spółki niebędącej rezydentem konieczne jest przeprowadzenie „analizy funkcjonalnej" mającej na celu określenie wykonywanej działalności, użytych aktywów i ryzyka podejmowanego przez jej oddział w Irlandii. Analiza ta jest wymagana w świetle zarówno art. 25 TCA 97, jak i zasady ceny rynkowej oraz zatwierdzonego podejścia OECD[37]. Przeciwne stanowiska stron różnią się co do *przedmiotu* tej analizy w niniejszej sprawie.

55. Uważam jednak, że spójna interpretacja zaskarżonego wyroku nie pozwala na stwierdzenie, że Sąd uznał, iż zgodnie z prawem irlandzkim zastosowanie ma kryterium skupione *wyłącznie* na działalności irlandzkich oddziałów spółek niebędących rezydentami. Co prawda, jak stwierdzono w pkt 177 zaskarżonego wyroku, art. 25 TCA 97 „dotyczy wyłącznie zysków wynikających z działalności prowadzonej przez oddziały irlandzkie jako takie, z wyłączeniem zysków wynikających z działalności prowadzonej przez pozostałe części tej spółki niebędącej rezydentem". Jednakże Komisja nie popełniła błędu, uznawszy, że takie twierdzenie ogranicza się w istocie do powołania się na zasadę terytorialności podatkowej i nie stanowi samo w sobie sformułowania metody przypisywania zysków zgodnie z art. 25 TCA 97 – a tym bardziej metody przypisywania składnika aktywów generującego zyski – która wyklucza uwzględnienie funkcji pełnionych przez inne części spółki niebędącej rezydentem. W tym względzie zgadzam się z Komisją, że takie wykluczenie nie wynika z żadnego punktu zaskarżonego wyroku. W szczególności nie można go wywnioskować, jak utrzymują Irlandia oraz ASI i AOI, z pkt 179–184 tego wyroku, w których Sąd powołał się na wyrok High Court (wysokiego trybunału, Irlandia) w sprawie S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd[38]. W orzeczeniu tym High Court przeprowadził bowiem obszerną analizę funkcji pełnionych, odpowiednio, przez irlandzki oddział spółki Dataproducts będącej rezydentem w Niderlandach oraz przez osoby zarządzające tą spółką poza Irlandią, a także porównanie tych funkcji i ryzyka podejmowanego przez tę spółkę za pośrednictwem jej różnych części, a następnie stwierdził, że sporny składnik aktywów, to znaczy szwajcarski rachunek, z którego środki zostały częściowo przekazane do dyspozycji irlandzkiemu oddziałowi, nie był kontrolowany przez ten irlandzki oddział, lecz przez niderlandzką siedzibę Dataproducts i że w związku z tym sporne kwoty nie mogły stanowić zysków podlegających opodatkowaniu w Irlandii. Wyrok ten stanowi zatem raczej ilustrację metody przypisywania zysków, takiej jak ta, na którą powołuje się Komisja.

56. W świetle powyższego należy stwierdzić, że Sąd, z jednej strony, wyraźnie przyznał w pkt 240 zaskarżonego wyroku, iż w celu ustalenia, jakie funkcje są rzeczywiście pełnione przez irlandzki oddział spółki niebędącej rezydentem dla celów stosowania art. 25 TCA 97, powinno się „uwzględniać podział aktywów, funkcji i ryzyka pomiędzy oddziałem a pozostałymi częściami tej spółki". Z drugiej strony Sąd stwierdził w pkt 242 tego wyroku, że analizy mającej na celu

[37] W pkt 1.42 wytycznych dotyczących cen transferowych wskazano, że analiza funkcjonalna ma na celu „określenie i porównanie mających znaczenie gospodarcze działań i obowiązków, użytych aktywów i ryzyko podejmowane przez strony transakcji".

[38] [1988] I.R. 10, przypis 4507 (zwany dalej „wyrokiem Dataproducts").

określenie aktywów, funkcji i ryzyka, które należy przypisać stałemu zakładowi spółki w oparciu o faktycznie wykonywaną przezeń działalność, nie można „przeprowadzić […] w sposób abstrakcyjny, w oderwaniu od działalności i funkcji wykonywanych w ramach spółki jako całości".

57. Ponadto samo brzmienie art. 25 TCA 97 przemawia za tym w zakresie, w jakim przepis ten wymaga określenia „dochodów z działalności operacyjnej uzyskiwanych bezpośrednio lub pośrednio" z oddziału oraz z aktywów lub praw „wykorzystywanych lub posiadanych przez oddział […] czy też w [jego] imieniu". Nie jest bowiem jasne, w jaki sposób możliwe byłoby przeprowadzenie takiej operacji, która wiąże się w szczególności z określeniem własności ekonomicznej aktywów posiadanych przez daną spółkę, bez uwzględnienia, poprzez ich porównanie, rodzajów działalności wykonywanej przez różne części tej spółki w odniesieniu do wspomnianych aktywów. Takie porównanie pozwala ustalić, czy podział zysków w ramach spółki niebędącej rezydentem, zaakceptowany przez organy podatkowe jako podstawa określenia zysków podlegających opodatkowaniu w Irlandii, jest zgodny z rzeczywistym podziałem funkcji, aktywów i ryzyka pomiędzy różnymi częściami tej spółki.

58. Na podstawie powyższych rozważań uważam, że Komisja prawidłowo interpretuje zaskarżony wyrok, gdy stwierdza, że kryterium określenia zysków spółki niebędącej rezydentem, które Sąd uznał za mające zastosowanie na podstawie art. 25 TCA 97, wymaga uwzględnienia podziału aktywów, funkcji i ryzyka między oddziałem a pozostałymi częściami tej spółki oraz wyklucza uwzględnienie roli odgrywanej przez odrębne podmioty.

59. Pragnę dodać, że w niniejszej sprawie konieczność ograniczenia analizy do stosunków między siedzibami a irlandzkimi oddziałami wynika jednakże z dokonanego przez Apple Inc. w ramach jej autonomii handlowej wyboru, by przenieść na mocy umowy o podziale kosztów część swoich zysków na ASI i AOE. Chodzi zatem o dokonanie podziału takich zysków między różne jednostki tych spółek, z którymi Apple Inc. jest niezwiązana. Zastosowanie odmiennego kryterium, jak słusznie zaznacza Komisja, skutkuje nieuwzględnieniem realności wspomnianej umowy i struktury podatkowej grupy Apple, których to elementów irlandzkie organy podatkowe nie mogły pominąć w ramach całościowej oceny metody ustalania podlegającego opodatkowaniu zysku ASI i AOE zaproponowanej przez grupę. W przeciwnym razie prowadziłoby ponadto to do paradoksalnego wniosku, że aktywa zgodnie z prawem przeniesione przez Apple Inc. poza Stany Zjednoczone i związane z nimi zyski, powróciłyby tam, jedynie w sposób pozorny, przy ustalaniu podatku należnego w Irlandii, co zmniejszyłoby jeszcze zobowiązanie podatkowe grupy.

iii) W przedmiocie uwzględnienia przez Sąd funkcji Apple Inc.

60. Na tym etapie należy zbadać, czy – jak utrzymuje Komisja – Sąd rzeczywiście oparł się na funkcjach pełnionych przez Apple Inc. w odniesieniu do praw WI grupy Apple, czy też – jak podnoszą Irlandia oraz ASI i AOI – w argumentacji Komisji przeinaczono w tej kwestii uzasadnienie zaskarżonego wyroku.

61. Po pierwsze, Komisja podnosi, że Sąd odniósł się do funkcji pełnionych przez Apple Inc. w pkt 259–267 i 288 zaskarżonego wyroku, w których przeanalizował motywy 289–295 spornej decyzji, w których przypisano irlandzkim oddziałom pełnienie funkcji sprawowania kontroli jakości, zarządzania infrastrukturą do prowadzenia działalności badawczej i rozwojowej (B&R) i zarządzania ryzykiem związanym z działalnością gospodarczą. W tym względzie pragnę zauważyć, że w pkt 260–267 zaskarżonego wyroku Sąd odniósł się w sposób ogólny do wszystkich wymienionych w załączniku B do umowy o podziale kosztów funkcji i rodzajów

ryzyka związanych z wartościami niematerialnymi będącymi przedmiotem tej umowy[39], „a mianowicie, w istocie, całokształt[em] praw WI grupy Apple" (pkt 261). Na mocy tej umowy ASI i AOE były upoważnione pełnić owe funkcje lub mogły podjąć wspomniane ryzyko. W pkt 263 i 264 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że Komisja nie przedstawiła żadnego dowodu mającego na celu wykazanie, że funkcje te były faktycznie pełnione przez ASI i AOE, a tym bardziej – przez ich irlandzkie oddziały lub że pracownicy tych oddziałów rzeczywiście zarządzali ryzykiem. W pkt 266 tego wyroku Sąd powtórzył, że Komisja nie starała się wykazać, iż „organy zarządzające irlandzkimi oddziałami […] rzeczywiście aktywnie sprawowały bieżący zarząd nad wszystkimi związanymi z prawami WI grupy Apple funkcjami i rodzajami ryzyka, które zostały wymienione w załączniku B do umowy o podziale kosztów". Tymczasem, jak słusznie podnosi Komisja, wymienione w pkt 261–262 zaskarżonego wyroku funkcje i rodzaje ryzyka są zwykle zastrzeżone w przedsiębiorstwie wielonarodowym dla spółki holdingowej grupy. Ponadto w niniejszej sprawie, jak Sąd podkreślił w pkt 267 tego wyroku, chodzi w istocie „o całokształt funkcji wykonywanych w ramach modelu biznesowego grupy Apple, skoncentrowanego na opracowywaniu zaawansowanych technologicznie produktów" oraz o „ryzyka […] mające kluczowe znaczenie i nierozerwalnie związane z tym modelem biznesowym". Ponadto z akt sprawy przed Sądem, jak również ze spornej decyzji wynika, że zarówno Komisja, jak i Irlandia oraz ASI i AOE zgodziły się co do tego, iż te funkcje i te rodzaje ryzyka *dotyczące całokształtu praw WI grupy Apple, ich rozwoju i zarządzania nimi* były w przeważającej części podejmowane przez Apple Inc. jako spółkę holdingową grupy lub w ramach umowy o podziale kosztów i scentralizowane przez nią w Cupertino. Komisja nie myli się zatem, twierdząc, że w zbadanych powyżej punktach zaskarżonego wyroku Sąd uwzględnił w swojej ocenie okoliczności faktycznych funkcje pełnione i ryzyko podejmowane przez Apple Inc.

62. Po drugie, Komisja utrzymuje, że Sąd błędnie odniósł się do funkcji Apple Inc. w pkt 268–295 zaskarżonego wyroku. W punktach tych Sąd zbadał działalność i funkcje wymienione w motywach 296–300 spornej decyzji jako rzeczywiście wykonywane przez irlandzki oddział ASI i stwierdził, że ta działalność i te funkcje, rozpatrywane oddzielnie lub jako całość, nie uzasadniają przypisania temu oddziałowi licencji na korzystanie z praw WI. Działalność i funkcje zbadane przez Sąd obejmowały kontrolę jakości, różne rodzaje działalności badawczej i rozwojowej (B&R) oraz zarządzanie lokalnymi kosztami marketingowymi.

63. W tym względzie, w odniesieniu do kontroli jakości pragnę zauważyć, że funkcja ta należała do funkcji wymienionych w umowie o podziale kosztów i związanych zarówno z Apple Inc., jak i z ASI oraz AOE. W tych okolicznościach należy zauważyć, że gdy w pkt 269 zaskarżonego wyroku Sąd odnosi się do twierdzenia ASI i AOE, zgodnie z którym „tysiące osób na całym świecie zajmuje się przeprowadzaniem kontroli jakości, podczas gdy w Irlandii w tym charakterze zatrudniona pozostaje tylko jedna osoba", Sąd odnosi się do działalności wykonywanej przez podmioty odrębne od tej spółki, w szczególności do działalności wykonywanej przez Apple Inc.[40]. To samo dotyczy moim zdaniem pkt 274 zaskarżonego wyroku, w którym Sąd stwierdził, że okoliczność, iż oddział ASI poniósł lokalne koszty marketingowe, „nie oznacza, iż oddział ten

[39] Zmieniony w 2009 r. załącznik B do umowy o podziale kosztów zawierał dwie tabele dotyczące istotnych funkcji związanych z będącymi przedmiotem tej umowy wartościami niematerialnymi i związanym z nim ryzykiem. Poszczególne funkcje i rodzaje ryzyka były powiązane znakiem „x" odpowiednio z Apple Inc. (określoną jako „Apple") oraz z ASI i AOE (określonymi łącznie jako „International Participant"), z wyjątkiem rejestracji i ochrony praw WI, które były powiązane wyłącznie z Apple Inc. (zob. pkt 260 zaskarżonego wyroku).

[40] Chociaż prawdą jest, że w pkt 269 zaskarżonego wyroku wskazano, iż kontrola jakości może być również zlecana na zewnątrz w ramach umów zawieranych z producentami będącymi osobami trzecimi, to jednak w zaskarżonym wyroku nie ma dalszych wskazówek co do istnienia takich umów zawartych przez ASI i AOE.

ponosi odpowiedzialność za tworzenie strategii marketingowej jako takiej". Zgodnie z umową o świadczenie usług marketingowych opracowanie takiej strategii jest bowiem zadaniem Apple Inc.

64. W odniesieniu do pkt 273 i 275 zaskarżonego wyroku, w których Sąd stwierdził, że wykonywane przez pracowników oddziału ASI funkcje związane z działalnością badawczą i rozwojową (B&R) oraz zbieranie i analizowanie danych regionalnych mają charakter „pomocniczy", Sąd ponownie porównał tę działalność z działalnością wykonywaną ogólnie przez podmioty zewnętrzne wobec ASI. Wreszcie wyraźne odniesienie do polityki i strategii grupowych opracowanych przez Apple Inc. pojawia się w pkt 277 zaskarżonego wyroku w odniesieniu do działalności oddziału ASI związanej z usługą AppleCare, która została uznana za działalność „wykonawczą" „zgodnie z określonymi przez kierownictwo strategiczne w Stanach Zjednoczonych wytycznymi", a także w pkt 281 i 283 tego wyroku, które zawierają ogólną ocenę Sądu dotyczącą „pomocniczego" i „wykonawczego" charakteru działalności tego oddziału.

65. Po trzecie, Komisja uważa, że Sąd odniósł się do działalności Apple Inc. przy badaniu pełnionych przez irlandzki oddział AOE funkcji wskazanych w motywie 301 spornej decyzji. W pkt 290 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził w odniesieniu do wiedzy fachowej w zakresie procesów i produktów, która została wypracowana przez ten oddział w ramach jego działalności produkcyjnej, że nawet gdyby ta wiedza fachowa korzystała z ochrony niektórych praw własności intelektualnej, „chodzi o dziedzinę o ograniczonym zakresie i charakterystyczną dla działalności prowadzonej przez oddział irlandzki", co nie uzasadnia przypisania temu oddziałowi całokształtu licencji na korzystanie z praw WI. Moim zdaniem jest zaś oczywiste, że taka „ilościowa" ocena jest możliwa jedynie w zakresie, w jakim wypracowana przez irlandzki oddział AOE wiedza fachowa jest, jak słusznie wskazuje Komisja, porównana z całością funkcji w zakresie działalności badawczej i rozwojowej (B&R) związanych z prawami WI grupy Apple. Natomiast w zakresie, w jakim zmierza on do zakwestionowania dokonanej przez Sąd oceny okoliczności faktycznych, należy odrzucić argument Komisji skierowany przeciwko pkt 291–294 zaskarżonego wyroku, zgodnie z którym wypracowane przez irlandzki oddział AOE prawa WI stanowiły wyjątkowy i wartościowy wkład, którego nie można pogodzić z ograniczonym wynagrodzeniem, takim jak przewidziane w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego.

66. Wreszcie Komisja podnosi, że Sąd uwzględnił funkcje pełnione przez Apple Inc. w pkt 298–302 zaskarżonego wyroku, badając działalność wykonywaną poza oddziałami ASI i AOE. W tym względzie nie ulega wątpliwości, że w szczególności w pkt 299 i 300 tego wyroku Sąd odniósł się do funkcji Apple Inc. i jej roli jako spółki dominującej, gdy stwierdził ogólnie z jednej strony „scentralizowany charakter strategicznych decyzji podejmowanych w ramach grupy Apple przez dyrektorów w Cupertino", a z drugiej strony w szczególności w odniesieniu do decyzji odnoszących się do dziedziny badań i rozwoju (B&R), która stanowi bazę dla praw WI grupy Apple, powołał się na fakt, iż „decyzje dotyczące produktów, które miały być rozwijane, […] jak również te dotyczące […] strategii w zakresie B&R, były podejmowane i wykonywane przez kierownictwo grupy z siedzibą w Cupertino". Podobnie Sąd stwierdził, że „strategie wprowadzania nowych produktów, a w szczególności organizacja dystrybucji na rynkach europejskich […] zostały opracowane na poziomie grupy Apple, w szczególności przez jej grupę kierowniczą (Executive Team), pod kierownictwem dyrektora generalnego mającego siedzibę w Cupertino"[41].

[41] Komisja wyjaśniła – co nie zostało zakwestionowane przez ASI i AOI – że „Executive Team" i dyrektor generalny grupy, do których odnosi się Sąd, są, odpowiednio, kierownictwem i dyrektorem generalnym Apple Inc.

67. Z powyższej analizy wynika, że we wszystkich zakwestionowanych przez Komisję punktach zaskarżonego wyroku Sąd oparł się w mniej lub bardziej dorozumiany, lecz w każdym razie jasny sposób, na funkcjach pełnionych przez Apple Inc. w odniesieniu do praw WI grupy Apple w ramach umowy o podziale kosztów lub umowy o świadczenie usług marketingowych lub w ramach pełnionej przez nią roli spółki dominującej, porównując te funkcje z funkcjami pełnionymi przez irlandzkie oddziały w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI. W związku z tym, wbrew temu, co podnoszą Irlandia oraz ASI i AOI, rozpatrywany zarzut szczegółowy nie wynika z błędnej interpretacji zaskarżonego wyroku, a tym bardziej z jego przeinaczenia.

iv) Wpływ uwzględnienia działalności Apple Inc. na kwalifikację prawną okoliczności faktycznych

68. Irlandia, a także ASI i AOI podnoszą zasadniczo, że rozpatrywany zarzut szczegółowy jest w każdym razie nieistotny, ponieważ nawet gdyby Sąd wziął pod uwagę funkcje Apple Inc., wnioski, do których doszedł po przeprowadzeniu oceny okoliczności faktycznych, opierają się na analizie działalności irlandzkich oddziałów i siedzib oraz na stwierdzeniu, że funkcje pełnione przez te oddziały mają charakter „rutynowy", co zdaniem Sądu jest niewystarczające, aby uzasadnić przypisanie tym oddziałom licencji na korzystanie z praw WI i związanych z nimi zysków.

69. W tym względzie pragnę zauważyć, że ze wszystkich ustaleń faktycznych poczynionych przez Sąd, streszczonych w pkt 310 zaskarżonego wyroku, wynika, iż zawarty w tym punkcie wniosek, zgodnie z którym Komisja nie zdołała wykazać, że licencje na korzystanie z praw WI powinny były zostać przypisane irlandzkim oddziałom w celu określenia rocznych zysków ASI i AOE podlegających opodatkowaniu w Irlandii, opiera się, po pierwsze, na ocenie działalności rzeczywiście wykonywanej przez te oddziały, a po drugie, na „strategiczn[ych] decyzj[ach] podejmowan[ych] i wprowadzan[ych] w życie poza tymi oddziałami".

70. Zakładając, że ten ostatni element zawiera odniesienie do funkcji pełnionych przez siedziby, należy przeanalizować dokładniej oceny zawarte w pkt 298–309 zaskarżonego wyroku, w których Sąd zbadał argumenty Irlandii oraz ASI i AOE, zgodnie z którymi ASI i AOE za pośrednictwem swoich organów zarządzających *wykonywały* strategiczne decyzje odnoszące się do opracowywania i rozwijania produktów grupy Apple, podejmowane w scentralizowany sposób dla całej grupy w Cupertino.

71. W punktach tych Sąd stwierdził przede wszystkim, że ASI i AOE przedstawiły dowody na scentralizowany charakter tych decyzji, a w szczególności, jeśli chodzi o decyzje odnoszące się do dziedziny badań i rozwoju (B&R), dowody świadczące, po pierwsze, o tym, że decyzje dotyczące produktów, które miały być rozwijane, oraz strategii w zakresie B&R były podejmowane i wykonywane przez kierownictwo grupy z siedzibą w Cupertino, a po drugie, o tym, że strategie wprowadzania nowych produktów i organizacja dystrybucji na rynkach europejskich zostały opracowane na poziomie grupy Apple, w szczególności przez jej grupę kierowniczą pod kierownictwem dyrektora generalnego mającego siedzibę w Cupertino (pkt 298–301). Pragnę zauważyć, że w tej części swojej oceny – z wyjątkiem pkt 301, o którym mowa w pkt 42–43 niniejszej opinii – Sąd w żaden sposób nie wspomniał o bezpośrednim lub pośrednim uczestnictwie siedzib w podejmowaniu decyzji dotyczących dziedziny badań i rozwoju (B&R) oraz w opracowywaniu strategii marketingowych i dystrybucyjnych na poziomie grupy Apple, o których mowa powyżej.

72. Następnie Sąd rozważył rolę decyzyjną odgrywaną przez siedziby. Sąd zauważył przede wszystkim, co się tyczy zdolności ASI i AOE do podejmowania za pośrednictwem ich organów zarządzających decyzji wpływających na ich podstawowe funkcje, że sama Komisja odnotowała, iż w rozpatrywanym okresie dochodziło do regularnych posiedzeń działających wówczas zarządów, przedstawiając w tabelach zawartych w spornej decyzji fragmenty protokołów z tych posiedzeń. Sąd wyjaśnił ponadto, że „udokumentowane w tych protokołach uchwały zarządów regularnie (i wielokrotnie w ciągu roku) dotyczyły w szczególności wypłaty dywidend, zatwierdzenia sprawozdań dyrektorów, a także ich mianowania i zwalniania", a bardziej sporadycznie dotyczyły one „pełnomocnictw zezwalających niektórym dyrektorom na dokonywanie różnego rodzaju czynności, takich jak zarządzanie kontami bankowymi, stosunki z rządami i podmiotami prawa publicznego, audyty, ubezpieczanie, najem, kupno i sprzedaż aktywów, przyjmowanie dostaw towarów i umowy handlowe". Sąd zauważył również, że z protokołów tych wynikało, iż „bardzo daleko idące uprawnienia w zakresie zarządzania były przyznawane indywidualnie działającym członkom personelu kierowniczego" (pkt 306), oraz stwierdził, że Komisja błędnie uznała, iż ASI i AOE nie miały możliwości, działając za pośrednictwem swych organów zarządzających, w szczególności swych zarządów, pełnienia podstawowych funkcji tych spółek, w razie potrzeby w drodze delegowania przysługujących im uprawnień na indywidualnie działających i niezatrudnionych przez irlandzkie oddziały członków personelu kierowniczego (pkt 309). W tym względzie pragnę zauważyć, że ani ten wniosek, ani dowody wynikające z protokołów zbadanych przez Komisję i powołanych w pkt 305 i 306 zaskarżonego wyroku nie wskazują na rzeczywisty udział zarządów siedzib w podejmowaniu decyzji dotyczących zarządzania licencjami na korzystanie z praw WI. W tym względzie, w pkt 304 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził jedynie, że fakt, iż protokoły te „nie zawierają szczegółowych informacji na temat decyzji dotyczących zarządzania licencjami na korzystanie z praw WI […], umowy o podziale kosztów i ważnych decyzji handlowych, nie może […] wykluczać istnienia tych decyzji jako takich". W dalszej części wrócę do tej kwestii, która została zakwestionowana przez Komisję w ramach części trzeciej pierwszego zarzutu odwołania.

73. Z powyższego wynika, że w pkt 298–309 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, po pierwsze, że istnieje scentralizowany system decyzyjny w ramach grupy Apple, w której spółką dominującą jest Apple Inc., w tym w odniesieniu do zarządzania prawami WI grupy i ich rozwoju, a po drugie, że siedziby mogą podejmować za pośrednictwem swoich zarządów „kluczowe dla spółki […] decyzje, takie jak zatwierdzenie rocznych sprawozdań finansowych", w tym poprzez system delegowania uprawnień na poszczególnych członków zarządu. Jednakże Sąd nie stwierdził ani udziału siedzib w podejmowaniu strategicznych decyzji podejmowanych przez Apple Inc., ani ich rzeczywistego zaangażowania w wykonywanie tych decyzji lub w aktywne zarządzanie licencjami na korzystanie z praw WI. Jedyne stwierdzenie w tym względzie, zawarte w pkt 307 zaskarżonego wyroku, zgodnie z którym ASI i AOE przedstawiły informacje, z których wynika, że różne wersje umowy o podziale kosztów zostały podpisane przez członków ich zarządów w Cupertino, zostało zakwestionowane przez Komisję w ramach trzeciej części jej pierwszego zarzutu odwołania, do której analizy odsyłam. Wynika z niego, że należy oddalić zarzut ASI i AOI oraz Irlandii, zgodnie z którym rozpatrywany zarzut szczegółowy jest nieistotny.

3) Wnioski w przedmiocie drugiego zarzutu szczegółowego

74. W świetle powyższych rozważań uważam, że Komisja słusznie utrzymuje, że Sąd doszedł do wniosku, iż nie istnieją wystarczające dowody, aby przypisać oddziałom licencje na korzystanie z praw WI, błędnie porównując funkcje pełnione przez te oddziały poprzez odniesienie do takich licencji z funkcjami pełnionymi przez Apple Inc. w odniesieniu do praw WI grupy Apple, a nie z funkcjami pełnionymi przez siedziby w odniesieniu do wspomnianych licencji. Wynika to

w sposób szczególnie wyraźny z wniosków pośrednich, do których Sąd doszedł na różnych etapach swej analizy okoliczności faktycznych, w szczególności w pkt 266 i 302 zaskarżonego wyroku, w których stwierdził on z jednej strony, że Komisja nie starała się wykazać, iż irlandzkie oddziały rzeczywiście aktywnie sprawowały bieżący zarząd nad „wszystkimi związanymi z prawami WI grupy Apple funkcjami i rodzajami ryzyka, które zostały wymienione w załączniku B do umowy o podziale kosztów", a z drugiej strony, że ze względu na to, iż strategiczne decyzje w odniesieniu do rozwijania stanowiących podstawę praw WI grupy Apple produktów, dotyczące całej grupy Apple, były podejmowane w Cupertino, Komisja błędnie uznała, że to irlandzkie oddziały zarządzały tymi prawami WI. Drugi zarzut szczegółowy części drugiej pierwszego zarzutu odwołania jest zatem moim zdaniem zasadny.

b) W przedmiocie pierwszego zarzutu szczegółowego

75. W ramach pierwszego zarzutu szczegółowego zawartego w części drugiej pierwszego zarzutu odwołania Komisja podnosi, że chociaż Sąd odniósł się w pkt 255–302 zaskarżonego wyroku do różnych istotnych funkcji pełnionych przez dyrektorów lub pracowników Apple Inc. w odniesieniu do praw WI Apple, nie zajął on stanowiska w przedmiocie motywów 308–318 spornej decyzji, w których Komisja przedstawiła powody, dla których uznała, że funkcje te są nieistotne dla oceny interpretacji indywidualnych prawa podatkowego na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE. Podobnie Sąd nie wziął pod uwagę argumentów przedstawionych przez Komisję w postępowaniu w pierwszej instancji, dotyczących braku znaczenia funkcji pełnionych przez Apple Inc. „na rzecz" ASI i AOE lub „w imieniu" siedzib. Wyrok jest zatem niewystarczająco uzasadniony.

76. W tym względzie pragnę zauważyć, po pierwsze, że brak znaczenia funkcji pełnionych przez Apple Inc. w odniesieniu do praw WI grupy Apple dla celów określenia zysków ASI i AOE podlegających opodatkowaniu w Irlandii został wyraźnie i wielokrotnie potwierdzony przez Komisję zarówno w toku postępowania administracyjnego, jak i przed Sądem i Trybunałem [42]. Po drugie, pragnę wskazać, że zarówno ze spornej decyzji, jak i z akt sprawy przed Sądem oraz z zaskarżonego wyroku jasno wynika, iż stanowisko ASI i AOE (a obecnie ASI i AOI) oraz Irlandii opierało się od najwcześniejszych etapów postępowania administracyjnego na twierdzeniu, zgodnie z którym zarządzanie prawami WI Apple, w tym licencjami posiadanymi przez te spółki, odbywało się w sposób scentralizowany z siedziby głównej Apple w Cupertino. Po trzecie, przypominam, że w pkt 50–55 niniejszej opinii stwierdziłem, że w ramach analizy okoliczności faktycznych przeprowadzonej w pkt 255–302 zaskarżonego wyroku Sąd wielokrotnie, w sposób dorozumiany lub wyraźny, bezpośrednio lub pośrednio porównał funkcje pełnione przez irlandzkie oddziały w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI z funkcjami pełnionymi przez Apple Inc. w odniesieniu do praw WI grupy Apple w ramach umów wewnątrz grupy lub w charakterze spółki dominującej. Wreszcie pragnę zauważyć, że niezależnie od przeciwnych argumentów przedstawionych przez ASI i AOI, a także Irlandię, z odpowiednich punktów zaskarżonego wyroku wynika moim zdaniem jasno, że Sąd w żaden sposób nie odniósł się do argumentów przedstawionych przez Komisję w motywach 308–318 spornej decyzji ani do argumentów przedstawionych przez nią w toku postępowania w pierwszej instancji, dotyczących możliwości uwzględnienia funkcji Apple Inc. przy określaniu zysków ASI i AOE podlegających opodatkowaniu w Irlandii w zakresie, w jakim funkcje te są pełnione „na rzecz" lub „w imieniu" siedzib. W szczególności, wbrew twierdzeniom Irlandii, pkt 298–309 zaskarżonego wyroku nie stanowią zajęcia stanowiska w przedmiocie tych argumentów. Nawet bowiem przy założeniu, że

[42] W swoim odwołaniu Komisja stwierdziła na początku, że zasadnicza kwestia odwołania dotyczy właśnie zgodności z prawem uwzględnienia przez Sąd funkcji pełnionych przez Apple Inc.

w punktach tych Sąd w sposób dorozumiany uznał znaczenie – dla celów analizy funkcjonalnej i faktycznej, którą należy przeprowadzić na podstawie art. 25 TCA 97 – funkcji pełnionych przez pracowników podmiotów odrębnych od spółki niebędącej rezydentem „na rzecz" lub „w imieniu" tej spółki lub jej części, należy stwierdzić, że Sąd w żaden sposób nie uzasadnił tego znaczenia ani nie ustosunkował się do przeciwnych argumentów przedstawionych przez Komisję.

77. Natomiast prawdą jest, jak podnoszą zarówno ASI i AOI, jak i Irlandia, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem spoczywający na Sądzie na mocy art. 36 i art. 53 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej obowiązek uzasadnienia nie nakazuje Sądowi dokonania wyjaśnienia, które podejmowałoby w sposób wyczerpujący punkt po punkcie argumentację przedstawioną przez strony sporu, i że uzasadnienie może być zatem także dorozumiane [43]. Jednakże w niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę kluczowy charakter kwestii znaczenia funkcji pełnionych przez Apple Inc. w kontekście rozumowania głównego Komisji i w systematyce rozumowania, które doprowadziło Sąd do uwzględnienia skarg ASI i AOE oraz Irlandii w tej kwestii, uważam, że niezajęcie przez Sąd wyraźnego stanowiska w tej kwestii stanowi brak uzasadnienia, który uniemożliwia Trybunałowi poznanie powodów odrzucenia jednego z podstawowych argumentów analizy Komisji w ramach jej rozumowania głównego i w toku postępowania przed Sądem oraz ingeruje w przeprowadzenie kontroli, do której Trybunał jest zobowiązany w ramach niniejszego odwołania.

78. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku jest również wewnętrznie sprzeczne, jak podniosła Komisja, ponieważ Sąd, po pierwsze, uznał w pkt 240, 242 i 248 zaskarżonego wyroku, że w celu ustalenia, czy decyzja podatkowa o przypisaniu zysków irlandzkiemu oddziałowi spółki niebędącej rezydentem była zgodna ze „zwykłymi" zasadami opodatkowania w Irlandii, konieczne było uwzględnienie podziału aktywów, funkcje i ryzyka między oddziałem a innymi częściami tej spółki, a po drugie, w pkt 255–302 tego wyroku Sąd oparł się w dużej mierze na funkcjach pełnionych przez podmiot odrębny od ASI i AOE.

79. Moim zdaniem pierwszy zarzut szczegółowy zawarty w części drugiej pierwszego zarzutu odwołania powinien zatem zostać uwzględniony.

c) Wnioski w przedmiocie części drugiej pierwszego zarzutu odwołania

80. W świetle całości powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby uwzględnił część drugą pierwszego zarzutu odwołania.

3. W przedmiocie części trzeciej pierwszego zarzutu odwołania

81. W części trzeciej pierwszego zarzutu odwołania, skierowanej przeciwko pkt 301 i 303–309 zaskarżonego wyroku, Komisja kwestionuje w szczególności dokonaną przez Sąd ocenę działalności wykonywanej przez siedziby. Podnosi ona dwa odrębne zarzuty szczegółowe, które należy rozpatrzyć łącznie. W ramach pierwszego zarzutu szczegółowego Komisja podnosi uchybienie proceduralne polegające na tym, że Sąd nie uwzględnił argumentów obrony podniesionych przez nią w pierwszej instancji, naruszył obowiązek uzasadnienia i przyjął wewnętrznie sprzeczne uzasadnienie oraz oparł się na niedopuszczalnych dowodach. W ramach drugiego zarzutu szczegółowego Komisja podnosi naruszenie art. 107 ust. 1 TFUE lub

[43] Zobacz wyrok z dnia 22 czerwca 2023 r., Gmina Miasto Gdynia i Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Komisja (C-163/22 P, EU:C:2023:515, pkt 85).

przeinaczenie prawa krajowego. Irlandia, ASI i AOI, a także Wielkie Księstwo Luksemburga uważają te zarzuty szczegółowe za niedopuszczalne lub nieistotne, a w każdym razie za bezzasadne.

82. Komisja podnosi, po pierwsze, że Sąd nie ustosunkował się do argumentu przedstawionego przez nią w odpowiedzi na skargę, zgodnie z którym zbadane przez Komisję protokoły były jedynymi dowodami przedstawionymi przez Apple i Irlandię w toku postępowania administracyjnego w celu wykazania, że istnieją funkcje pełnione przez siedziby.

83. W tym względzie przypominam, że zgodnie z powołanym już w niniejszej opinii utrwalonym orzecznictwem, po pierwsze, w ramach odwołania Trybunał nie jest właściwy do dokonywania ustaleń okoliczności faktycznych ani co do zasady do badania dowodów, które Sąd dopuścił na poparcie tych okoliczności faktycznych, a po drugie, spoczywający na Sądzie obowiązek uzasadnienia wyroków nie nakazuje Sądowi dokonania wyjaśnienia, które podejmowałoby w sposób wyczerpujący punkt po punkcie argumentację przedstawioną przez strony sporu. W niniejszej sprawie w pkt 305 zaskarżonego wyroku Sąd uznał, wykonując swoje wyłączne kompetencje w zakresie oceny dowodów, że pomimo ich zwięzłego charakteru fragmenty protokołów zbadane przez Komisję były wystarczające, aby na ich podstawie „zrozumieć sposób, w jaki kluczowe dla spółki […] decyzje […] były przyjmowane i dokumentowane [w tych protokołach]”. Tymczasem taka ocena – która pozwala Komisji zrozumieć powody, dla których Sąd przywiązywał wagę do tych protokołów, nawet gdyby były one jedynym dowodem przedstawionym w toku postępowania administracyjnego, dotyczącym funkcji pełnionych przez siedziby – nie może zostać zakwestionowana przed Trybunałem, z wyjątkiem przypadku przeinaczenia, na który Komisja nie powołała się w tym względzie.

84. Po drugie, Komisja utrzymuje, że w pkt 304 zaskarżonego wyroku Sąd nałożył na nią ciężar dowodu, z którego wywiązanie się nie jest możliwe. W punkcie tym, jak już wyjaśniono, Sąd stwierdził, że „[o]koliczność, że […] protokoły [zbadane przez Komisję] nie zawierają szczegółowych informacji na temat decyzji dotyczących zarządzania licencjami na korzystanie z praw WI grupy Apple, umowy o podziale kosztów i ważnych decyzji handlowych, nie może […] wykluczać istnienia tych decyzji jako takich”.

85. W tym względzie zgadzam się z Komisją. Nie rozumiem, w jaki sposób możliwe jest, jak zdaje się to czynić Sąd w pkt 305 i 306 zaskarżonego wyroku, wywnioskowanie z protokołów z posiedzeń zarządu spółki elementów przemawiających za tym, że przyjęto decyzje o określonym przedmiocie, jeżeli brak jest wyraźnych lub dorozumianych wskazówek w tym zakresie. Natomiast moim zdaniem możliwe jest, jak uczyniła to Komisja w spornej decyzji, wywnioskowanie z takiego braku wskazówek i wobec *braku dowodów przeciwnych* elementów przemawiających za nieistnieniem takich decyzji, w szczególności gdy okazuje się, że spółka ta, zgodnie z praktyką lub na mocy obowiązku prawnego, zwykle dokumentuje istotne decyzje przyjęte przez jej zarząd w protokołach z posiedzeń tego zarządu. W zakresie, w jakim w pkt 304 zaskarżonego wyroku nie pozwala się Komisji na oparcie się na tych elementach w sytuacji, gdy chodzi o wykazanie istnienia okoliczności, które nie miały miejsca, a które ze względu na swój charakter nie mogą zostać udowodnione, lecz mogą być jedynie wywiedzione w drodze domniemań opartych na ustalonych okolicznościach, które zaistniały, lub w drodze dowodu na przeciwną okoliczność, która miała miejsce, nakłada się na Komisję w sposób nieuzasadniony nadmierny ciężar dowodu.

86. Po trzecie, Komisja kwestionuje pkt 306 zaskarżonego wyroku, w którym Sąd stwierdził w szczególności, że z przeanalizowanych przez Komisję protokołów „wynika, że bardzo daleko idące uprawnienia w zakresie zarządzania były przyznawane indywidualnie działającym członkom personelu kierowniczego". Podnosi ona, że o ile prawdą jest, iż w rozpatrywanych protokołach odnotowywano sporadyczne udzielenie pełnomocnictw przez zarząd, o tyle tylko jedno z tych pełnomocnictw dotyczyło zawierania umów z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi.

87. W tym względzie w zakresie, w jakim Komisja zamierza poprzez tę argumentację podważyć ocenę wartości dowodowej udokumentowania wspomnianego wyżej pełnomocnictwa w protokole, przypominam, po pierwsze, że ocena ta należy co do zasady do wyłącznej kompetencji Sądu, a po drugie, że żaden przepis ani żadna zasada prawa Unii nie zakazuje co do zasady Sądowi oparcia się tylko na jednym dowodzie w celu ustalenia istotnych okoliczności faktycznych[44]. Moim zdaniem ten zarzut szczegółowy należy zatem oddalić. Przypominam jednak, że Komisja kwestionuje również dopuszczalność rozpatrywanego pełnomocnictwa jako dowodu, ponieważ nie zostało ono przedstawione w toku postępowania administracyjnego. W tym względzie odsyłam do analizy przeprowadzonej w pkt 42 i 43 niniejszej opinii. Jak już zauważyłem, wspomniane pełnomocnictwo, choć wymienione w protokole z posiedzenia zarządu ASI z dnia 27 lipca 2011 r. – jak twierdzi Komisja, a czemu nie zaprzeczyły ASI i AOI – nie zostało dotychczas przedstawione. Wynika z tego, że Sąd mógł oprzeć się jedynie na udokumentowaniu udzielenia tego pełnomocnictwa w protokole, a nie na jego treści.

88. Po czwarte, Komisja kwestionuje wniosek Sądu zawarty w szczególności w pkt 301, 306 i 307 zaskarżonego wyroku, zgodnie z którym „czynności formalne", takie jak udzielenie pełnomocnictwa w celu wynegocjowania lub zawarcia umowy (w niniejszej sprawie różne zmiany umowy o podziale kosztów wprowadzone w rozpatrywanym okresie), stanowią funkcje rzeczywiście pełnione przez siedziby w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI. Komisja przyznaje w szczególności, że prowadzenie negocjacji w celu zawarcia umów handlowych, takich jak umowy z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi, może stanowić „funkcje decyzyjne i zarządcze" do celów analizy funkcjonalnej i faktycznej, którą należy przeprowadzić na podstawie art. 25 TCA 97. Jednakże w niniejszej sprawie funkcje te były pełnione przez pracowników Apple Inc. w imieniu całej grupy Apple lub na rzecz ASI i AOE, a nie przez siedziby. Wspomniane wyżej punkty są również dotknięte brakiem uzasadnienia i jego wewnętrzną sprzecznością.

89. W tym względzie należy zauważyć, że w toku rozumowania Sądu przedstawionego w pkt 251–311 zaskarżonego wyroku oceny zawarte w pkt 303–309 tego wyroku mają na celu wykazanie, że siedziby ASI i AOE – poprzez uchwały przyjęte przez ich zarządy, a w szczególności poprzez system uprawnień przyznanych indywidualnie działającym członkom personelu kierowniczego lub indywidualnie działającym i niezatrudnionym przez irlandzkie oddziały członkom personelu kierowniczego – miały możliwość pełnienia „podstawowych funkcji" tych spółek. Wynika to w szczególności z pkt 303 zaskarżonego wyroku, w którym przedstawiono przedmiot analizy przeprowadzonej przez Sąd, oraz z jego pkt 305 i 309, w którym zawarty jest wniosek z tej analizy, zgodnie z którym Komisja błędnie stwierdziła w spornej decyzji, że wobec faktu, iż siedziby nie zatrudniały pracowników i nie istniały fizycznie, nie miały one możliwości pełnienia funkcji w imieniu tych spółek. Natomiast w pkt 303–309 zaskarżonego wyroku nie ma żadnego wyraźnego stwierdzenia dotyczącego udziału siedzib w podejmowaniu decyzji dotyczących zarządzania licencjami na korzystanie z praw WI, z wyjątkiem pkt 304 – w którym, jak już wspomniałem, Sąd stwierdza jedynie za pomocą

[44] Zobacz postanowienie z dnia 11 września 2019 r., Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, pkt 10 i przytoczone tam orzecznictwo).

argumentu, który moim zdaniem można zakwestionować, że brak śladów takich decyzji w zbadanych przez Komisję protokołach nie wyklucza, że zostały one rzeczywiście przyjęte – oraz pkt 307 dotyczącego podpisania umowy o podziale kosztów, która dotyczy jednak porozumienia wewnątrz grupy co do zasady wyłączonego z przedmiotu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Wreszcie, jeśli chodzi o pkt 301 tego wyroku, został on włączony do analizy dotyczącej scentralizowanego sposobu podejmowania strategicznych decyzji w ramach grupy Apple.

90. Nie jestem zatem przekonany co do słuszności dokonywania wykładni pkt 301, 306 i 307 zaskarżonego wyroku w znaczeniu proponowanym przez Komisję. Wydaje mi się bowiem, że Sąd, stwierdzając, iż dyrektorzy ASI i AOE uczestniczyli bezpośrednio lub przez pełnomocnika w negocjacjach z producentami OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi, czy też w zawieraniu umów handlowych lub porozumień wewnątrz grupy, nie zamierzał stwierdzić, że siedziby pełniły „funkcje decyzyjne i zarządcze" w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI, lecz raczej stwierdzić, że w spornej decyzji błędnie uznano, że to irlandzkie oddziały zarządzały prawami WI grupy Apple, ponieważ siedziby nie miały możliwości podejmowania decyzji dotyczących zarządzania licencjami na korzystanie z praw WI (zob. w szczególności pkt 302 i 309 zaskarżonego wyroku).

91. W tych okolicznościach wydaje się, że należy odrzucić argumentację Komisji jako opartą na błędnej interpretacji zaskarżonego wyroku. Z tych samych powodów należy odrzucić kontrargumenty przedstawione przez Irlandię oraz ASI i AOI, zgodnie z którymi podpisanie zmian do umowy o podziale kosztów oraz pełnomocnictwa związane z negocjowaniem i zawarciem umów z OEMs i operatorami telekomunikacyjnymi dowodzą, że decyzje dotyczące zarządzania licencjami na korzystanie z praw WI były podejmowane przez siedziby. Takiego stwierdzenia nie ma bowiem w zaskarżonym wyroku.

92. Mając powyższe na uwadze, pragnę zauważyć, że trudność w nadaniu jednoznacznego znaczenia stwierdzeniom zawartym we wspomnianych wyżej pkt 301 i 307 zaskarżonego wyroku oraz w jasnym określeniu ich zakresu wynika po raz kolejny z braku zajęcia przez Sąd stanowiska w kwestii, czy i pod jakimi warunkami w ramach operacji przypisania do celów podatkowych własności ekonomicznej składnika aktywów generującego zyski, posiadanego przez spółkę niebędącą rezydentem, której zysk podlegający opodatkowaniu w Irlandii należy określić zgodnie z art. 25 TCA 97, można uwzględnić „funkcje decyzyjne i zarządcze" pełnione przez spółkę dominującą w imieniu lub na rzecz tej spółki niebędącej rezydentem poza Irlandią. W tym względzie odsyłam do rozważań zawartych w pkt 61 niniejszej opinii.

93. W rzeczywistości wydaje się, że na zawartą w pkt 296–309 zaskarżonego wyroku analizę działalności poza irlandzkimi oddziałami ma wpływ założenie – jak się okazało błędne – leżące u podstaw badania przez Sąd zarzutów skierowanych przeciwko rozumowaniu głównemu Komisji, a mianowicie, że Komisja zastosowała podejście „w drodze wykluczenia". Wychodząc z takiego założenia, w celu podważenia rozumowania głównego w całości nie było bowiem konieczne wykazanie, że siedziby *rzeczywiście pełniły* funkcje decyzyjne w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI, lecz wystarczyło udowodnić, że miały one *możliwość* podejmowania takich decyzji lub, nawet bardziej ogólnie, możliwość podejmowania „decyzji kluczowe dla spółki" (pkt 305 zaskarżonego wyroku) lub „decyzji wpływających na […] podstawowe funkcje" ASI i AOE (pkt 303 zaskarżonego wyroku).

94. W każdym razie, gdyby Trybunał uznał, że Sąd stwierdził w sposób dorozumiany w pkt 301 i 307 zaskarżonego wyroku, iż poprzez przyznanie dyrektorom Apple Inc. – niezależnie od tego, czy byli oni członkami zarządów ASI i AOE, czy też nie – uprawnień do podpisywania umów lub porozumień wewnątrz grupy siedziby rzeczywiście pełniły, w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI, funkcje istotne dla celów analizy, jaką należy przeprowadzić na podstawie art. 25 TCA 97, zgadzam się z Komisją, że czysto formalny charakter tych czynności oraz połączenie funkcji pełnionych przez spółkę holdingową grupy z funkcjami, które można przypisać siedzibom, do którego to połączenia prowadzi taki system uprawnień, nie pozwalają na poparcie takiego wniosku.

95. W świetle powyższego uważam, że część trzecia pierwszego zarzutu odwołania jest w części dopuszczalna i zasadna, na co wskazuje analiza poszczególnych podniesionych zarzutów szczegółowych.

4. Wnioski w przedmiocie pierwszego zarzutu odwołania

96. Na podstawie wszystkich powyższych rozważań uważam, że pierwszy zarzut odwołania jest zasadny. Sąd, kładąc nacisk na funkcje pełnione przez Apple Inc. i podejmowane przez nią ryzyko związane z prawami WI grupy Apple, zamiast skupić się wyłącznie na działalności wykonywanej odpowiednio przez oddziały i siedziby w zakresie zarządzania licencjami na korzystanie z praw WI i korzystania z tych licencji, przeprowadził analizę okoliczności faktycznych i dokonał kwalifikacji badanych okoliczności faktycznych w świetle kryterium prawnego innego niż kryterium, które Sąd sam uznał za mające zastosowanie na podstawie art. 25 TCA 97, a które wymaga uwzględnienia podziału aktywów, funkcji i ryzyka między oddziałem a innymi częściami tej spółki i wyklucza, na podstawie zasady ceny rynkowej, uwzględnienie roli odgrywanej przez odrębne podmioty.

C. W przedmiocie drugiego zarzutu odwołania

97. Drugi zarzut odwołania jest skierowany przeciwko uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, w którym Sąd uwzględnił podniesione przez Irlandię oraz ASI i AOE zarzuty przeciwko rozumowaniu Komisji przedstawionemu tytułem subsydiarnym. Pragnę przypomnieć, że w ramach tego rozumowania, przedstawionego w motywach 325–360 spornej decyzji, Komisja utrzymywała, że nawet przy założeniu, iż licencje na korzystanie z praw WI powinny były zostać przypisane poza Irlandią, zatwierdzone w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego metody przypisywania zysków doprowadziły jednak do zaniżenia podlegającego opodatkowaniu w Irlandii rocznego zysku ASI i AOE, ponieważ opierały się na niewłaściwych wyborach, które doprowadziły do uzyskania rezultatu odbiegającego od wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Dokładniej rzecz ujmując, po stwierdzeniu, że w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zastosowano jednostronne metody przypisywania zysków, które przypominały przewidzianą w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych [45] metodę marży transakcyjnej netto (zwaną dalej „MMTN”), Komisja stwierdziła, że irlandzkie organy podatkowe zatwierdziły trzy błędne wybory metodologiczne: dotyczące określenia irlandzkich oddziałów jako „weryfikowanej strony” – to znaczy jako stron, na których działalności skupiała się analiza przeprowadzona w ramach

[45] MMTN, opisane w pkt 2.58 i nast. wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, bada zysk netto na odpowiedniej podstawie (na przykład: kosztów, sprzedaży, aktywów), który podatnik osiąga z transakcji między podmiotami powiązanymi. Znajduje to zastosowanie jedynie do jednego z przedsiębiorstw uczestniczących w transakcji, tak zwanej „weryfikowanej” strony.

wybranej jednostronnej metody przypisywania zysków (motywy 328–333 spornej decyzji), wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków (motywy 334–345 spornej decyzji) oraz akceptowanych poziomów zwrotu (motywy 346–359 spornej decyzji).

98. Drugi zarzut odwołania dzieli się na trzy części. Pierwsza z nich dotyczy błędu w określeniu standardu dowodu, który należy przedstawić w celu wykazania istnienia korzyści w przypadku interpretacji indywidualnych prawa podatkowego dotyczących przypisania zysków, druga – uchybienia proceduralnego, a trzecia – naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE lub przeinaczenia prawa krajowego.

1. W przedmiocie części pierwszej drugiego zarzutu odwołania

99. W części pierwszej drugiego zarzutu odwołania, skierowanej przeciwko pkt 349, 416, 434 i 435 zaskarżonego wyroku (które odsyłają do pkt 319 i 332 tego wyroku), Komisja podnosi, że Sąd przyjął błędny standard dowodu, uznawszy, że to na Komisji spoczywa obowiązek wykazania, iż zawarte w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego przypisanie zysków doprowadziło do zmniejszenia obciążenia podatkowego ASI i AOE w porównaniu z obciążeniem, jakie spółki te poniosłyby na podstawie zwykłych zasad opodatkowania, oraz że stwierdzenie błędów metodologicznych było niewystarczające[46]. Komisja utrzymuje, że przy dokonywaniu oceny w świetle zasady ceny rynkowej, czy interpretacja indywidualna prawa podatkowego taka jak sporne decyzje prowadzi do powstania korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, mający zastosowanie standard dowodu jest taki sam jak w przypadku zastosowania kryterium podmiotu prywatnego działającego w warunkach gospodarki rynkowej oraz że w związku z tym do Komisji należy jedynie wykazanie „wiarygodności" takiej korzyści, podczas gdy do danego państwa członkowskiego należy wykazanie, że wspomniana korzyść jest uzasadniona. Komisja powołuje się również na wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja[47], w którym poza przypadkami zastosowania kryterium inwestora prywatnego Trybunał orzekł, że w celu wykazania istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wystarczy przedstawić dowód na to, że dany środek krajowy jest ze swej istoty w stanie zmniejszyć obciążenie podatkowe przedsiębiorstw będących beneficjentami.

100. ASI i AOI, a także Irlandia podnoszą, że część pierwsza drugiego zarzutu odwołania jest nieistotna, ponieważ nawet przy założeniu, że – jak twierdzi Komisja – na Irlandii i Apple spoczywa obowiązek udowodnienia nieistnienia korzyści, wywiązały się one z tego ciężaru dowodowego, przedstawiając sporządzone ad hoc przez ich doradców podatkowych sprawozdania (zwane dalej „sporządzonymi ad hoc sprawozdaniami") dotyczące przypisania zysków irlandzkim oddziałom, z których wynikało, że podstawa opodatkowania tych spółek została określona zgodnie z art. 25 TCA 97 i zasadą ceny rynkowej.

101. W tym względzie niewątpliwie prawdą jest, że w swojej analizie dotyczącej zaakceptowanych w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego poziomów zwrotu (pkt 418–478 zaskarżonego wyroku) Sąd, po pierwsze, potwierdził wiarygodność analizy porównywalności zawartej w sporządzonych ad hoc sprawozdaniach zatwierdzających ex post te poziomy zwrotu (pkt 450–464 zaskarżonego wyroku), a po drugie, stwierdził, że skorygowana analiza porównywalności przeprowadzona przez Komisję w motywach 353–356 spornej decyzji (zwana dalej „skorygowaną analizą porównywalności") nie może podważyć wniosków zawartych w tych

[46] Pragnę zauważyć, że Sąd określił taki sam standard dowodowy w wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy/Komisja, (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 24–27 (zwany dalej „wyrokiem France Télécom").

sprawozdaniach (pkt 469–477 zaskarżonego wyroku). Jednakże w ramach części trzeciej drugiego zarzutu odwołania Komisja skrytykowała punkty wyroku, w których Sąd co do zasady uznał za słuszną metodę obliczeń przyjętą w sporządzonych ad hoc sprawozdaniach i stwierdził, że skorygowana analiza porównywalności nie mogłaby podważyć wniosków zawartych w tych sprawozdaniach. Kwestia, czy rozpatrywany zarzut szczegółowy jest nieistotny, zależy zatem od wyniku analizy tych zastrzeżeń.

102. Co do istoty ASI i AOI, a także Irlandia i Wielkie Księstwo Luksemburga podnoszą, że Komisja zmierza zasadniczo do odwrócenia ciężaru dowodu. ASI i AOI twierdzą również, że zarzut szczegółowy Komisji nie znajduje oparcia w faktach, ponieważ Sąd stwierdził, że żaden z trzech błędów metodologicznych stwierdzonych przez Komisję w spornej decyzji nie został udowodniony.

103. Przypominam, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do Komisji należy przedstawienie dowodu na istnienie „pomocy państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a zatem również dowodu na to, że spełniona została przesłanka przyznania korzyści [48]. W szczególności Komisja jest zobowiązana, w interesie prawidłowego stosowania podstawowych postanowień traktatu FUE dotyczących pomocy państwa, do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawie kwestionowanych środków w sposób staranny i bezstronny, tak aby w chwili wydania decyzji końcowej dysponowała w tym celu możliwie najbardziej kompletnymi i wiarygodnymi informacjami [49]. Ponadto Trybunał już orzekł, że Komisja nie może twierdzić, iż przedsiębiorstwo odniosło korzyść stanowiącą pomoc państwa, biorąc za podstawę po prostu negatywne domniemanie oparte na braku informacji pozwalających na dojście do przeciwnego wniosku, gdy brak jest innych informacji umożliwiających stwierdzenie odniesienia takiej korzyści [50]. Zasady te mają również zastosowanie, gdy Komisja stosuje kryterium podmiotu prywatnego. To na Komisji spoczywa bowiem ciężar udowodnienia, że przesłanki zastosowania tego kryterium nie zostały spełnione [51], oraz dokonania oceny w świetle istotnych dowodów, czy jest oczywiste, że przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby porównywalnych udogodnień od podmiotu prywatnego [52]. Komisja nie może zatem oprzeć się, nawet przy stosowaniu zasady podmiotu prywatnego, na zwykłych „prawdopodobnych" twierdzeniach, których prawdziwości nie jest ona zobowiązana udowodnić [53]. Jeśli chodzi o wyrok France Télécom, pragnę zauważyć, że z pkt 19 tego wyroku wynika w szczególności, że nawet jeśli cechy spornego systemu podatkowego nie pozwoliły na ustalenie z góry i dla każdego roku podatkowego dokładnego poziomu opodatkowania odnoszącego się do niego, to bezsporne było jednak, że system ten mógł doprowadzić i rzeczywiście doprowadził do opodatkowania beneficjentki podatkiem niższym aniżeli wynikający ze stosowania systemu na zasadach powszechnie obowiązujących.

104. Niemniej jednak pragnę zauważyć, że w niniejszej sprawie stwierdzenie istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, do którego Komisja doszła w wyniku rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym, nie opiera się „wyłącznie na […] domysł[ach], których na podstawie informacji dostępnych Komisji nie można potwierdzić ani którym nie można

[48] Zobacz wyrok z dnia 4 marca 2021 r., Komisja/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, pkt 62).

[49] Zobacz wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Autostrada Wielkopolska/Komisja i Polska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, pkt 114 i przytoczone tam orzecznictwo).

[50] Zobacz wyrok z dnia 17 września 2009 r., Komisja/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, pkt 55, 58).

[51] Zobacz wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Autostrada Wielkopolska/Komisja i Polska (C-933/19 P, EU:C:2021:905, pkt 108 i przytoczone tam orzecznictwo).

[52] Zobacz podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2023 r., TUIfly/Komisja (C-763/21 P, EU:C:2023:528, pkt 79 i przytoczone tam orzecznictwo).

[53] Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 maja 2020 r., BTB Holding Investments i Duferco Participations Holding/Komisja (C-148/19 P, EU:C:2020:354, pkt 53).

zaprzeczyć”[54], ani na zwykłych „prawdopodobnych twierdzeniach”, lecz na stwierdzeniu konkretnych błędów, które zdaniem Komisji obarczają metodę przypisywania zysków przyjętą w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego i które wpływają na różne elementy obliczenia, co doprowadziło do określenia podlegających opodatkowaniu zysków ASI i AOE. Moim zdaniem nie można jednak wykluczyć – jak utrzymuje Komisja – że podstawowe błędy w określeniu metody mającej zastosowanie do przypisania zysków w celu obliczenia podstawy opodatkowania spółki niebędącej rezydentem działającej za pośrednictwem oddziału mogą prowadzić nieuchronnie do zaniżenia tych zysków w porównaniu z wynikiem zgodnym z ceną rynkową i w związku z tym mogą w sposób *nieodłączny* lub *oczywisty* zmniejszyć obciążenie podatkowe tej spółki w porównaniu z opodatkowaniem uznawanym za normalne. W takich przypadkach moim zdaniem Komisja może być uprawniona do oparcia się, w celu wykazania istnienia selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, na dowodzie istnienia takiego błędu i na braku wykazania przez dane państwo członkowskie, że nie wpływa on na zgodność obliczonego w ten sposób poziomu zysków z wartością rynkową[55]. Moim zdaniem Sąd dokonał zatem błędnej oceny standardu dowodowego w przypadku decyzji takich jak sporna decyzja.

105. W niniejszej sprawie należy jednak zauważyć, że po przeprowadzeniu szczegółowej analizy, zakwestionowanej przez Komisję zarówno co do istoty, jak i z punktu widzenia poszanowania granic kontroli sądowej, Sąd uznał, że wskazane w spornej decyzji błędy metodologiczne nie zostały wykazane, i ograniczył się zasadniczo do stwierdzenia braku danych z okresu objętego decyzją, które pozwoliłyby uzasadnić wybory dotyczące metody obliczenia przyjętej w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego. W związku z tym błąd co do standardu dowodu nie miałby rzeczywistego wpływu na prawidłowość wniosków, do jakich doszedł Sąd, gdyby zarzuty szczegółowe Komisji zawarte w częściach drugiej i trzeciej tego zarzutu odwołania okazały się bezzasadne. Należy zatem zbadać te zarzuty szczegółowe.

2. W przedmiocie części drugiej i trzeciej drugiego zarzutu odwołania

106. W ramach części drugiej drugiego zarzutu odwołania Komisja podnosi, że w kilku punktach swojej analizy Sąd oparł się na argumentach, które nie były zawarte w skargach wniesionych przez ASI i AOE oraz Irlandię, lecz zostały zaczerpnięte z załączonych do nich dokumentów, w szczególności ze sporządzonych ad hoc sprawozdań, do których skarżące odniosły się jedynie w sposób ogólny. W związku z tym Komisja nie była w stanie zająć stanowiska w przedmiocie niektórych motywów uzasadnienia, które doprowadziły do stwierdzenia nieważności spornej decyzji. Sąd podniósł również z urzędu niektóre z rozpatrywanych zarzutów szczegółowych.

107. Zastrzeżenia te zostaną zbadane w ramach analizy dotyczącej zarzutów szczegółowych podniesionych w ramach części trzeciej drugiego zarzutu odwołania. Na niniejszym etapie przypomnę jedynie, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby zagwarantować pewność prawa i prawidłowy przebieg postępowania, zwięzłe przedstawienie zarzutów, które musi zawierać skarga zgodnie z art. 21 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, mającym zastosowanie do Sądu na mocy art. 53 akapit pierwszy tego statutu, oraz art. 76 lit. d) regulaminu postępowania przed Sądem, musi być wystarczająco jasne i dokładne, aby umożliwić stronie pozwanej przygotowanie obrony, zaś właściwemu sądowi – orzeczenie w przedmiocie skargi[56]. O ile niewątpliwie sama treść skargi może zostać wsparta lub uzupełniona, w odniesieniu do

[54] Zobacz wyrok z dnia 17 września 2009 r., Komisja/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, pkt 52).

[55] Podobnie przy wykładni pkt 211 wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy/Komisja (T-760/15, EU:T:2019:669), zob. wyrok z dnia 12 maja 2021 r., Luksemburg i Amazon/Komisja (T-816/17 i T-318/18, EU:T:2021:252, pkt 309–311). Od tego ostatniego Komisja wniosła odwołanie w sprawie C-457/21 P, znajdujące się on obecnie na etapie prowadzenia narad.

[56] Zobacz podobnie wyrok z dnia 11 września 2014 r., MasterCard i in./Komisja (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, pkt 41).

kwestii szczególnych, odesłaniami do poszczególnych fragmentów dokumentów do niej załączonych, o tyle ogólne odesłanie do innych pism, także wówczas gdy stanowią one załączniki do skargi, nie rekompensuje braku zasadniczych elementów argumentacji prawnej, które muszą być zawarte w skardze. Do Sądu nie należy bowiem wyszukiwanie i wskazywanie w załącznikach zarzutów i argumentów, które Sąd mógłby uznać za stanowiące podstawę skargi [57]. Analogiczne wymogi niezbędne są, w przypadku gdy argument jest powoływany na poparcie zarzutu podniesionego przed Sądem [58]. Wynika z tego, że strona skarżąca jest zobowiązana do przedstawienia w sposób wystarczająco systematyczny rozważań dotyczących każdego zarzutu, przy czym Sąd nie jest zobowiązany do rekonstrukcji sformułowania prawnego uznanego za uzasadniające ten zarzut [59].

108. W ramach części trzeciej drugiego zarzutu odwołania Komisja podnosi, że Sąd naruszył art. 107 ust. 1 TFUE lub przeinaczył prawo krajowe, stwierdzając po przeprowadzeniu analizy okoliczności faktycznych, że rozumowanie przedstawione tytułem subsydiarnym nie pozwala na wykazanie istnienia korzyści w rozumieniu tego postanowienia. Komisja kwestionuje w szczególności dokonaną przez Sąd kwalifikację prawną okoliczności faktycznych, która jej zdaniem narusza podejście oparte na odrębnym podmiocie i zasadę ceny rynkowej. Podnosi ona trzy zarzuty szczegółowe dotyczące, po pierwsze, błędów popełnionych przez Sąd w analizie dotyczącej wyboru irlandzkich oddziałów jako „weryfikowanej strony" w celu zastosowania wybranej metody przypisywania zysków (pkt 328–351 zaskarżonego wyroku), po drugie, wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków (pkt 352–417 zaskarżonego wyroku) i po trzecie, akceptowanych poziomów zwrotu (pkt 418–478 zaskarżonego wyroku). Irlandia oraz ASI i AOI utrzymują, że podniesione w ramach tej części drugiego zarzutu odwołania zarzuty szczegółowe są ogólnie niedopuszczalne, gdyż zmierzają do zakwestionowania oceny stanu faktycznego, i nieistotne, a także bezzasadne.

a) W przedmiocie pierwszego zarzutu szczegółowego

109. W ramach pierwszego zarzutu szczegółowego trzeciej części drugiego zarzutu odwołania, skierowanego przeciwko pkt 337–343 zaskarżonego wyroku, Komisja kwestionuje, po pierwsze, kwalifikację pełnionych przez irlandzkie oddziały funkcji jako „mniej złożonych" dla celów wyboru weryfikowanej strony. Zdaniem Komisji kwalifikacja ta jest konsekwencją błędnej oceny tych funkcji w odniesieniu do praw WI grupy Apple, a nie posiadanych przez ASI i AOE licencji na korzystanie z praw WI. Ponieważ ten zarzut szczegółowy ma na celu podważenie błędnej kwalifikacji prawnej funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały, jest on moim zdaniem dopuszczalny. Odsyłam w tym względzie do rozważań zawartych w pkt 39 niniejszej opinii.

110. Co do istoty przypominam, że w ramach analizy pierwszego zarzutu odwołania doszedłem do wniosku, iż stwierdzenie Sądu, zgodnie z którym irlandzkie oddziały pełniły funkcje „rutynowe" w odniesieniu do licencji na korzystanie z praw WI, opierało się na porównaniu tych funkcji z funkcjami pełnionymi przez Apple Inc. w odniesieniu do praw WI grupy Apple oraz że dokonując tego porównania, Sąd naruszył zasadę ceny rynkowej, która zgodnie ze stwierdzeniem zawartym w zaskarżonym wyroku determinuje stosowanie art. 25 TCA 97. Tymczasem błąd ten wpływa również na ocenę, która doprowadziła Sąd do zatwierdzenia wyboru irlandzkich

[57] Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 marca 2023 r., GABO:mi/Komisja (C-696/21 P, EU:C:2023:217 pkt 47, 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

[58] Zobacz wyrok z dnia 11 września 2014 r., MasterCard i in./Komisja (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, pkt 41).

[59] Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 marca 2023 r., GABO:mi/Komisja (C-696/21 P, EU:C:2023:217, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

oddziałów jako weryfikowanej strony, co wynika w szczególności z pkt 341 zaskarżonego wyroku, który odsyła do wniosków wynikających z analizy okoliczności faktycznych przeprowadzonej w ramach badania zarzutów skargi skierowanych przeciwko rozumowaniu głównemu.

111. Co prawda, jak podniosła w szczególności Irlandia, Sąd stwierdził w pkt 340 zaskarżonego wyroku, że skoro rozumowanie przedstawione tytułem subsydiarnym opierało się na założeniu, zgodnie z którym „prawa WI grupy Apple zostały prawidłowo przypisane siedzibom ASI i AOE", Komisja nie mogła jednocześnie utrzymywać, że to irlandzkie oddziały „pełniły w odniesieniu do tych praw WI najbardziej złożone funkcje". Stwierdzenie to opiera się jednak na błędzie logicznym. O ile bowiem prawdą jest, że w ramach rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym Komisja przyjęła założenie, zgodnie z którym licencje na korzystanie z praw WI należy przypisać siedzibom, o tyle nie oznacza to, jak natomiast zdaje się uważać Sąd, że Komisja uznała również za ustalone okoliczności mogące uzasadniać takie przypisanie – które zakwestionowała – w szczególności pełnienie przez siedziby funkcji decyzyjnych i zarządczych w odniesieniu do tych licencji.

112. Ogólniej rzecz ujmując, wbrew temu, co utrzymują w szczególności ASI i AOI, Sąd w żadnym fragmencie uzasadnienia zaskarżonego wyroku, dotyczącego wyboru irlandzkich oddziałów jako „weryfikowanej strony", nie stwierdził, że *w stosunkach między irlandzkimi oddziałami* a siedzibami te pierwsze są mniej złożonymi podmiotami[60]. Tymczasem z pkt 3.18 i 3.19 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych w wersji z 2010 r. wynika, że wybór weryfikowanej strony musi być zgodny z analizą funkcjonalną transakcji i wymaga uwzględnienia roli odgrywanej *odpowiednio* przez różne strony uczestniczące w transakcji (zob. także pkt 2.59 in fine). Wynika z tego, że uzasadnienie przedstawione przez Sąd w pkt 333–336 zaskarżonego wyroku, a także w pkt 342 i 343 tego wyroku, nie pozwala samo w sobie – w zakresie, w jakim dotyczy ono jedynie sytuacji irlandzkich oddziałów – na podważenie założenia, na którym Komisja oparła się w swoim rozumowaniu przedstawionym tytułem subsydiarnym, a mianowicie, że siedziby jako strony transakcji, które pełniły mniej złożone funkcje, powinny były zostać zweryfikowane.

113. Po drugie, Komisja kwestionuje pkt 335 zaskarżonego wyroku, w którym Sąd stwierdził, że wytyczne OECD w sprawie cen transferowych nie ustanawiają bynajmniej wymogu dokonaniu wyboru podmiotu pełniącego najwęższy zakres funkcji jako weryfikowanej strony w ramach MMTN, a jedynie zalecają wybór podmiotu, dla którego dostępnych jest najwięcej wiarygodnych danych. Podnosi ona, że w punkcie tym Sąd stwierdził z urzędu błąd w wykładni wspomnianych wytycznych OECD, który nie został podniesiony przez skarżące w pierwszej instancji. Moim zdaniem argument ten opiera się na błędnej wykładni zaskarżonego wyroku i w związku z tym należy go odrzucić. Punkt 335 zaskarżonego wyroku, rozpatrywany w kontekście rozumowania przedstawionego przez Sąd w pkt 334–336 tego wyroku, nie zawiera bowiem żadnego szczególnego zarzutu względem spornej decyzji, lecz ogranicza się do uzasadnienia wniosku wskazanego w pkt 334 i potwierdzonego w pkt 336, zgodnie z którym „[s]koro […] funkcje weryfikowanej strony zostały prawidłowo określone, a wynagrodzenie z tytułu tych funkcji zostało prawidłowo obliczone, okoliczność, że ta czy inna strona została wybrana jako ta weryfikowana, jest pozbawiona znaczenia dla sprawy".

114. Po trzecie, Komisja kwestionuje zasadność tego wniosku. Podnosi ona, że wbrew temu, co Sąd stwierdził w pkt 336 zaskarżonego wyroku, wybór weryfikowanej strony stanowi podstawowy etap stosowania MMTN. Zakwestionowanie to jest moim zdaniem dopuszczalne, mimo iż jest

[60] W punktach 342, 343 i 371, do których odnoszą się ASI i AOI, podkreśla się jedynie „brak złożoności i identyfikowalność" funkcji pełnionych przez irlandzkie oddziały, lecz nie dokonano żadnego porównania z funkcjami pełnionymi przez siedziby.

ono skierowane przeciwko przyjętej przez Sąd wykładni wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Odsyłam w tym względzie do rozważań przedstawionych w pkt 39 niniejszej opinii.

115. Co do istoty zgadzam się z Komisją co do znaczenia, jakie w ramach tych wytycznych przywiązuje się do wyboru weryfikowanej strony w przypadku stosowania MMTN. Z pkt 3.18 i 3.19 tych wytycznych w wersji z 2010 r., na których Sąd najprawdopodobniej oparł się w pkt 335 zaskarżonego wyroku, wynika bowiem w szczególności, że od tego wyboru zależy możliwość przeprowadzenia analizy porównawczej opartej na wiarygodnych danych, umożliwiającej prawidłowe określenie ceny transferowej, jaką należy przypisać danej transakcji zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Komisja słusznie zatem twierdzi, że wybór ten nie jest neutralny, lecz warunkuje w sposób decydujący wiarygodność wyniku analizy przeprowadzonej na podstawie MMTN.

116. Na podstawie powyższych rozważań i w przedstawionych powyżej granicach uważam, że pierwszy zarzut szczegółowy podniesiony w ramach części trzeciej drugiego zarzutu odwołania jest zasadny.

b) W przedmiocie drugiego zarzutu szczegółowego

117. W ramach drugiego zarzutu szczegółowego części trzeciej drugiego zarzutu odwołania Komisja kwestionuje pkt 352–417 zaskarżonego wyroku, w których Sąd podważył wnioski zawarte w spornej decyzji, zgodnie z którymi nawet przy założeniu, że wybór irlandzkich oddziałów jako weryfikowanej strony był prawidłowy, wybranie przyjęcia kosztów operacyjnych ASI i AOE jako wskaźnika poziomu zysków doprowadziło do podlegających opodatkowaniu zysków tych spółek w Irlandii, które nie odzwierciedlały wiarygodnego szacunkowego wyniku opartego na rynku działającym zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

1) W przedmiocie wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków irlandzkiego oddziału ASI

118. W motywach 336–342 spornej decyzji Komisja uznała, że wybór kosztów operacyjnych irlandzkiego oddziału ASI jako wskaźnika poziomu zysków nie odzwierciedlał odpowiednio podejmowanego ryzyka i działalności wykonywanej przez ten oddział, a tym samym jego wkładu w osiągane przez ASI obroty. Z tych samych powodów Komisja uznała, że wskaźnik Berry'ego, to znaczy stosowany w sporządzonych ad hoc sprawozdaniach wskaźnik poziomu zysku oparty na stosunku między zyskiem brutto a kosztami operacyjnymi, nie pozwala na ustalenie wynagrodzenia wolnorynkowego za funkcje pełnione przez ten oddział. Zdaniem Komisji wielkość sprzedaży ASI stanowi bardziej odpowiedni wskaźnik. Zasadność tego wniosku została odrzucona przez Sąd w pkt 359–407 zaskarżonego wyroku.

119. Po pierwsze, Komisja podnosi, że Sąd nie uwzględnił zawartej w spornej decyzji analizy funkcjonalnej, gdy w pkt 360 zaskarżonego wyroku stwierdził, że Komisja oparła swe ustalenia w przedmiocie nieodpowiedniego charakteru kosztów operacyjnych, do odzwierciedlenia funkcji pełnionych przez irlandzki oddział ASI na podejściu w drodze wykluczenia. W tym względzie odsyłam do dyskusji przeprowadzonej w ramach analizy pierwszej części pierwszego zarzutu skargi. Ten sam błąd dotyczy również pkt 365 zaskarżonego wyroku, w którym Sąd stwierdził, że Komisja poprzestała w istocie na wskazaniu, iż to wielkość sprzedaży ASI stanowiła odpowiedni wskaźnik poziomu zysków. Zgadzam się bowiem z Komisją, że w tym punkcie Sąd dokonał

fragmentarycznej wykładni spornej decyzji, pomijając analizę zawartą w innych częściach tej decyzji, w szczególności w motywach 294–305, w których wymieniono funkcje i ryzyko, jakie zdaniem Komisji zostały przyjęte w szczególności przez irlandzki oddział ASI.

120. Po drugie, Komisja kwestionuje pkt 366–372 zaskarżonego wyroku, w których Sąd zakwestionował odrzucenie w motywie 340 spornej decyzji wskaźnika Berry'ego jako odpowiedniego wskaźnika finansowego w celu oszacowania wynagrodzenia wolnorynkowego w niniejszej sprawie. Komisja podnosi przede wszystkim, że ASI i AOE, a także Irlandia ograniczyły się w swoich skargach w tym względzie jedynie do odniesień do treści sporządzonych ad hoc sprawozdań. Analiza akt sprawy Sądu, w tym odpowiedzi na pytania zadane na piśmie przez Sąd, potwierdza to twierdzenie w odniesieniu do Irlandii. ASI i AOE poświęciły tej kwestii szersze rozważania, ograniczając jednak swoją analizę tylko do jednego z warunków wymaganych do zastosowania tego wskaźnika. Komisja nie myli się zatem, twierdząc, że dokonana przez Sąd analiza wskaźnika Berry'ego jest w dużej mierze oderwana od argumentów podniesionych przez skarżące i rozpatrywanych w pierwszej instancji.

121. Ponadto Komisja podnosi szereg argumentów mających na celu wykazanie, że Sąd naruszył prawo w ocenie dokonanej w pkt 366–372 zaskarżonego wyroku. Podnosi ona zasadniczo, że wniosek Sądu opiera się na błędnym uznaniu irlandzkiego oddziału ASI za „dystrybutora świadczącego zwykłe usługi logistyczne", bez ponoszenia ryzyka. ASI i AOI, a także Irlandia odpowiadają, że taka kwalifikacja nie może zostać podważona w ramach odwołania. Moim zdaniem zarzut ten należy oddalić. W zakresie, w jakim od tej kwalifikacji zależy bowiem prawidłowe zastosowanie zasad ustanowionych w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, na których oparły się Apple i Irlandia w celu uzasadnienia ex post interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, a także zasadność kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków oddziału ASI, argumenty podniesione przez Komisję nie mieszczą się w granicach ponownej oceny okoliczności faktycznych przez Trybunał w ramach odwołania. W tym względzie odsyłam do rozważań zawartych w pkt 39 niniejszej opinii.

122. Co do istoty argumenty podniesione przez Komisję przeciwko ocenom Sądu dotyczącym zastosowania wskaźnika Berry'ego należy rozpatrywać łącznie z zarzutami skierowanymi przeciwko pkt 375–407 zaskarżonego wyroku. W punktach tych Sąd, po zbadaniu ryzyka, które zdaniem Komisji należy przypisać irlandzkiemu oddziałowi ASI i które uzasadniało wskaźnik poziomu zysków tego oddziału oparty na sprzedaży, a nie na kosztach operacyjnych, stwierdził, że żaden z tych rodzajów ryzyka nie został rzeczywiście podjęty przez ów oddział. Gdyby bowiem zarzuty te okazały się zasadne, świadczyłyby one o tym, że Sąd oparł się na błędnej kwalifikacji oddziału ASI jako „dystrybutora ponoszącego niskie ryzyko" dla celów stosowania wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Prawdą jest, że z pkt 374 zaskarżonego wyroku wydaje się wynikać, iż zawarta w pkt 375–407 tego wyroku analiza ma charakter uzupełniający, biorąc pod uwagę przyjętą przez Sąd w pkt 357 rzeczonego wyroku[61] wykładnię pkt 2.87 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Jednakże zarzuty podniesione przez Komisję nie są z tego tylko powodu nieistotne. W owym pkt 357 oraz w pkt 364 zaskarżonego wyroku Sąd przyznaje bowiem, że zgodnie ze wspomnianym pkt 2.87 okoliczność, że wybrany wskaźnik zysków może odzwierciedlać prawidłowo wartość funkcji pełnionych przez weryfikowaną stronę, zależy między innymi od ponoszonego przez tę stronę ryzyka.

[61] W pkt 357 zaskarżonego wyroku Sąd doszedł do wniosku, że z pkt 2.87 wytycznych w sprawie cen transferowych wynika, że „wybór wskaźnika poziomu zysków nie jest dokonywany dla jakiegoś rodzaju funkcji, ale jednak ma on odzwierciedlać wartość tych funkcji" i że w związku z tym „zarówno sprzedaż, jak i koszty operacyjne mogą stanowić odpowiedni wskaźnik poziomu zysków" (zob. pkt 363 zaskarżonego wyroku zawierający odesłanie do pkt 357 tego wyroku).

123. Komisja kwestionuje kolejno pkt 375–390 zaskarżonego wyroku dotyczące ryzyka związanego z wielkością obrotu (motyw 337 spornej decyzji, w którym ryzyko to jest określone jako „ryzyko inwentarzowe"), pkt 391–400 tego wyroku dotyczące ryzyka związanego z gwarancją produktów Apple (motyw 338 spornej decyzji) oraz pkt 401–407 tego samego wyroku dotyczące ryzyka związanego ze stosunkami z kontrahentami będącymi osobami trzecimi (motyw 339 spornej decyzji). Podobnie jak w ramach pierwszego zarzutu odwołania Komisja podnosi zasadniczo, że Sąd zastosował błędne kryterium prawne sprzeczne z zasadą ceny rynkowej, kwalifikując irlandzki oddział ASI jako dystrybutora ponoszącego niskie ryzyko poprzez porównanie ryzyka podejmowanego przez ten oddział z polityką ryzyka Apple Inc.

124. Analiza uzasadnienia zaskarżonego wyroku potwierdza podejście zakwestionowane przez Komisję. Przede wszystkim, jeśli chodzi o ryzyko związane z wielkością obrotu, po pierwsze, wymienione przez Sąd w pkt 381, 382 i 383 zaskarżonego wyroku dowody dotyczą zawierania na poziomie scentralizowanym przez Apple Inc. umów ramowych z OEMs i głównymi nabywcami produktów Apple oraz określenia, również na poziomie scentralizowanym, międzynarodowej polityki cenowej produktów Apple. Po drugie, w pkt 385 i 386 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził na podstawie wszystkich przedstawionych dowodów, w tym sporządzonych ad hoc sprawozdań, że ryzyka związanego z produktami, które nie zostaną sprzedane, lub ze spadkiem popytu nie można przypisać irlandzkiemu oddziałowi ASI, ponieważ zarówno warunki podaży, jak i popytu były „określane w sposób scentralizowany – poza wspomnianym oddziałem" (pkt 386). Ponadto, w odniesieniu do ryzyka związanego z gwarancjami produktów wniosek, do którego Sąd doszedł w pkt 400 zaskarżonego wyroku, że z faktu zarządzania usługą AppleCare przez irlandzki oddział ASI nie można wyciągnąć wniosku, iż oddział ten ponosił konsekwencje ekonomiczne związane z gwarancjami produktów Apple, opiera się na stwierdzeniu, że funkcje pełnione przez ten oddział mają charakter pomocniczy, które to stwierdzenie, jak już wyjaśniłem w pkt 52 niniejszej opinii, wynika z powiązania funkcji pełnionych przez ów oddział z funkcjami pełnionymi przez Apple Inc., a nie z funkcjami pełnionymi przez siedziby. Wreszcie, jeśli chodzi o ryzyko związane z działalnością wykonawców będących osobami trzecimi, pragnę zauważyć, że Sąd odsyła w istocie jedynie do rozważań zawartych w pkt 376–390 zaskarżonego wyroku w odniesieniu do ryzyka związanego z możliwością spadku popytu i możliwością, że produkty nie zostaną sprzedane, do którego to ryzyka przyrównuje się ryzyko związane z produktami, które nie są zarządzane w Irlandii, ponieważ są one zlecane wykonawcom spoza tego państwa członkowskiego. W rozważaniach dotyczących pierwszego zarzutu odwołania, do których odsyłam, doszedłem do wniosku, że przypisanie zysków spółce niebędącej rezydentem na podstawie art. 25 TCA 97 i zasady ceny rynkowej, którą przepis ten wyraża, powinno ograniczać się do uwzględnienia sytuacji różnych stron, które wchodzą w skład tej spółki, w ich wzajemnych stosunkach. Tymczasem w spornej decyzji Komisja, nie zaprzeczając realizowanej przez Apple Inc. polityce dotyczącej scentralizowanego zarządzania ryzykiem, wykazała – przy czym Sąd nie podważył jej stanowiska w tej kwestii i Komisja nie ograniczyła się, jak już wspomniałem, do podejścia w drodze wykluczenia – że w porównaniu z siedzibami irlandzki oddział ASI ponosił pewien poziom ryzyka. Natomiast, jak wskazałem, Sąd oparł się na funkcjach pełnionych przez Apple Inc. oraz na scentralizowanym zarządzaniu przez Apple Inc. wszystkimi rozpatrywanymi rodzajami ryzyka, a zatem ponownie na błędnym kryterium prawnym w celu wykluczenia, że irlandzki oddział ASI ponosi ryzyko, o którym mowa w motywach 337, 338 i 339 spornej decyzji, oraz w celu uznania tego oddziału za „dystrybutora ponoszącego niskie ryzyko", którego zyski mogą być prawidłowo odzwierciedlone za pomocą wskaźnika opartego na kosztach operacyjnych.

2) W przedmiocie wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków irlandzkiego oddziału AOE

125. Komisja kwestionuje pkt 408–412 zaskarżonego wyroku, w których Sąd stwierdził, że Komisja nie zdołała wykazać, iż – jak wskazano w motywach 343–345 spornej decyzji – wskaźnik poziomu zysków oparty na kosztach całkowitych jest bardziej odpowiedni dla celów ustalenia zysków opartych na zasadzie ceny rynkowej dla irlandzkiego oddziału AOE.

126. Podnosi ona przede wszystkim, że ani ASI i AOE, ani Irlandia nie podniosły zarzutów wobec tych motywów spornej decyzji. Okoliczność ta nie tylko jest bezsporna, lecz znajduje potwierdzenie w aktach sprawy Sądu, a ponadto jest zgodna z faktem, że – jak wynika w szczególności z motywów 167 i 343 spornej decyzji – w samych sporządzonych ad hoc sprawozdaniach zaproponowano wskaźnik oparty na kosztach całkowitych dla oddziału AOE. W tych okolicznościach Sąd przekroczył moim zdaniem granice sprawowanej przezeń kontroli, podnosząc z urzędu i uwzględniając zarzuty, które nie zostały podniesione przez skarżące i które dotyczyły punktów spornej decyzji, które zostały przez nie, przynajmniej w sposób dorozumiany, zaakceptowane. Ponadto przypominam, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach kontroli, jaką sąd Unii sprawuje nad dokonywanymi przez Komisję złożonymi ocenami ekonomicznymi w dziedzinie pomocy państwa – takimi jak oceny dotyczące określenia najbardziej odpowiedniego wskaźnika zysków w kontekście stosowania MMTN – sąd Unii nie może zastąpić oceny ekonomicznej dokonanej przez Komisję swoją własną oceną [62]. Sąd ten sprawuje bowiem kontrolę o zawężonym zakresie, która musi się ograniczać do sprawdzenia, czy przestrzegane były przepisy proceduralne oraz zasady dotyczące obowiązku uzasadnienia, a także czy dokonano prawidłowych ustaleń faktycznych, czy nie wystąpił oczywisty błąd w ocenie i czy nie doszło do nadużycia władzy [63]. W niniejszej sprawie pragnę zauważyć, że w pkt 409 i 410 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, iż w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, na których Komisja oparła się we wspomnianych wyżej motywach 343 i 344 spornej decyzji, „nie zaleca się wykorzystywania [konkretnego wskaźnika poziomu zysków], jak np. kosztów całkowitych, i nie stoją one na przeszkodzie wykorzystaniu […] kosztów operacyjnych”. Bez konieczności zajmowania stanowiska w przedmiocie dokonanej przez Sąd wykładni wspomnianych wyżej wytycznych, której Komisja wyraźnie nie kwestionuje, pragnę jedynie wskazać, że nawet przy założeniu, iż wykładnia ta jest prawidłowa, sama okoliczność, że „nie jest co do zasady wykluczone, iż koszty operacyjne mogą stanowić odpowiedni wskaźnik poziomu zysków” (pkt 410 zaskarżonego wyroku), nie stanowi sama w sobie elementu, na którym Sąd mógł się oprzeć, nie zastępując uznania Komisji własną swobodną oceną, ani argumentów stron własnymi argumentami.

127. Niewątpliwie prawdą jest, że zgodnie z przytoczonym orzecznictwem w ramach kontroli dokonywanych przez Komisję złożonych ocen ekonomicznych sąd Unii winien dokonać kontroli nie tylko materialnej prawidłowości powoływanych dowodów, ich wiarygodności i spójności, ale również tego, czy dowody te stanowią zbiór istotnych danych, które należy wziąć pod uwagę w celu oceny złożonej sytuacji, i czy mogą one stanowić poparcie dla wniosków wyciągniętych na ich podstawie. Natomiast w niniejszej sprawie, po przeprowadzeniu badania Sąd nie stwierdził błędu w ocenie, lecz brak wystarczających dowodów na poparcie argumentu Komisji. Jednakże sama ta kwalifikacja nie pozwala moim zdaniem na podważenie istoty rozumowania Sądu, który

[62] Zobacz podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2023 r., TUIfly/Komisja (C-763/21 P, EU:C:2023:528, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo).

[63] Zobacz wyrok z dnia 7 maja 2020 r., BTB Holding Investments i Duferco Participations Holding/Komisja (C-148/19 P, EU:C:2020:354, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

potwierdza zasadniczo, że jeden ze wskaźników, który zdaniem Sądu został dopuszczony w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych, jest bardziej odpowiedni niż wskaźnik wskazany przez Komisję.

128. Prawdą jest również, że w pkt 95 wyroku Fiat Chrysler Trybunał stwierdził, że w braku harmonizacji w tym przedmiocie ewentualne ustalenie metod i kryteriów pozwalających na ustalenie wyniku ustalonego zgodnie z zasadą ceny rynkowej należy do uprawnień dyskrecjonalnych państw członkowskich. Jednakże niniejsza sprawa różni się, jak już wskazałem w pkt 21 niniejszej opinii, od sprawy, w której zapadł ten wyrok. W każdym razie należy stwierdzić, że – jak podnosi Komisja – Sąd nie wziął pod uwagę argumentu przedstawionego przez Komisję w spornej decyzji i w pierwszej instancji, zgodnie z którym, zważywszy na funkcje rzeczywiście pełnione i ryzyko rzeczywiście podejmowane przez irlandzki oddział AOE, w szczególności w porównaniu z funkcjami pełnionymi i ryzykiem podejmowanym przez siedzibę tej spółki, okoliczność, na której Sąd oparł się w pkt 411 zaskarżonego wyroku, że oddział ten nie jest właścicielem surowców, produkcji w toku i wyrobów gotowych, nie pozwalała sama w sobie na uznanie kosztów całkowitych za niemające zastosowania jako wskaźnik zysków, a w każdym razie nie pozwalała na uznanie zastosowania takiego wskaźnika, przyjętego zresztą przez samych doradców Apple i Irlandii, za oczywiście błędne.

3) Wnioski w przedmiocie drugiego zarzutu szczegółowego

129. Na podstawie całości powyższych rozważań uważam, że drugi zarzut szczegółowy podniesiony w ramach części trzeciej drugiego zarzutu odwołania jest również zasadny.

c) W przedmiocie trzeciego zarzutu szczegółowego

130. W ramach ostatniego zarzutu szczegółowego zawartego w części trzeciej drugiego zarzutu odwołania Komisja kwestionuje pkt 418–478 zaskarżonego wyroku, w których Sąd podważył rozumowanie, w oparciu o które Komisja odrzuciła w motywach 346–359 spornej decyzji zaakceptowane w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego poziomy zwrotu dla irlandzkich oddziałów ASI i AOE.

131. W odniesieniu do interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. Komisja podniosła, po pierwsze, że zaakceptowane poziomy zwrotu nie były uzasadnione, a po drugie, że przewidziany dla AOE próg, powyżej którego jej podlegające opodatkowaniu zyski nie były już obliczane na podstawie 65 % kosztów operacyjnych irlandzkiego oddziału tej spółki, stanowi korzyść finansową przyznaną na podstawie kryteriów niemających związku z systemem podatkowym, takich jak kwestie zatrudnienia (motyw 347 spornej decyzji). Sąd podważył te oceny zasadniczo z dwóch powodów. Po pierwsze, Sąd uznał w pkt 440 i 441 zaskarżonego wyroku – na podstawie własnej oceny dowodów, która nie może zostać podważona na etapie odwołania i która nie jest zresztą kwestionowana przez Komisję – że okoliczność, iż wspomniany próg 65 % został zaakceptowany przez organy irlandzkie na podstawie względów związanych z zatrudnieniem, nie została udowodniona. W pkt 444 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził również, że okoliczność, iż próg ten nigdy nie został osiągnięty, a zatem przewidziany w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 1991 r. mechanizm górnego pułapu nigdy nie został wdrożony, wyklucza istnienie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

132. Komisja podnosi, że poprzez to stwierdzenie Sąd naruszył prawo, myląc przesłankę dotyczącą istnienia korzyści w rozumieniu tego postanowienia z obliczeniem kwot podlegających zwrotowi, które mogą również wynosić zero. Na poparcie swojej argumentacji Komisja powołuje się na wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Mediaset[64]. W tym względzie pragnę zauważyć, że okoliczności faktyczne sprawy, w której zapadł ten wyrok, a w której chodziło o określenie beneficjentów systemu pomocy podatkowej i określenie dla każdego z nich kwoty podlegającej zwrotowi, różnią się od okoliczności faktycznych charakteryzujących niniejsze postępowanie, w którym należy natomiast ustalić, czy wskazanie w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego zindywidualizowanej metody obliczenia, która nigdy nie została konkretnie zastosowana, może prowadzić do korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Tymczasem przynajmniej w zakresie, w jakim określona przez Komisję w spornej decyzji korzyść odpowiada wysokości korzyści podatkowej, która wynikałaby z zastosowania wspomnianego progu, okoliczności niniejszej sprawy wydają się bardziej porównywalne z sytuacją, w której decyzja o pomocy została wydana, ale pomoc nie została wypłacona. Wydaje mi się zatem, że argument Komisji należy odrzucić.

133. Po drugie, w pkt 445–447 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził zasadniczo, że w zakresie, w jakim Komisja zakwestionowała zaakceptowane przez irlandzkie organy podatkowe poziomy zwrotu jako zbyt niskie w porównaniu do funkcji wykonywanych przez irlandzkie oddziały, jeśli uwzględnić aktywa i związane z tymi funkcjami ryzyko, nie wykazała ona, że oddziały pełniły funkcje, które powinny być wynagradzane wyższymi poziomami zwrotu. Sąd odsyła w tym względzie do wniosków przedstawionych w pkt 348 i 407 zaskarżonego wyroku. W tej kwestii odsyłam zatem do rozważań już przedstawionych w ramach analizy zarzutów szczegółowych pierwszego i drugiego zawartych w części trzeciej drugiego zarzutu odwołania.

134. W odniesieniu do zaakceptowanych w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 2007 r. poziomów zwrotu Komisja przede wszystkim zakwestionowała wiarygodność analiz porównywalności, na których opierały się sporządzone ad hoc sprawozdania, ponieważ spółki wybrane w tych analizach nie były jej zdaniem porównywalne z ASI i AOE. W punktach 450–464 zaskarżonego wyroku, które nie zostały zakwestionowane, Sąd stwierdził, że Komisja nie zdołała wykazać zarzucanych błędów. Ponadto Komisja przeprowadziła skorygowaną analizę porównywalności, o której mowa w pkt 72 niniejszej opinii, wykorzystując spółki wybrane we wspomnianych sporządzonych ad hoc sprawozdaniach i przyjmując jako wskaźnik poziomu zysków wielkość sprzedaży w przypadku ASI i koszty całkowite w przypadku AOE.Przyznając, że taka analiza umożliwiłaby Komisji wykazanie istnienia selektywnej korzyści (pkt 468 zaskarżonego wyroku), Sąd odrzucił jednak jej zasadność z trzech powodów, które wszystkie zostały zakwestionowane przez Komisję. Po pierwsze, odnosząc się do pkt 402–412 zaskarżonego wyroku, Sąd stwierdził, że Komisja nie wykazała, iż wykorzystanie kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysków było niewłaściwe w niniejszej sprawie (pkt 470 zaskarżonego wyroku). W tej kwestii odsyłam do uwag już poczynionych w ramach rozpatrywania drugiego zarzutu szczegółowego zawartego w części trzeciej drugiego zarzutu odwołania. Po drugie, odnosząc się do pkt 348–407 zaskarżonego wyroku, Sąd przypomniał, że analiza przeprowadzona przez Komisję w ramach jej rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym opierała się na założeniu, zgodnie z którym irlandzki oddział ASI pełnił złożone funkcje i ponosił znaczne ryzyko, lecz że założenie to nie zostało udowodnione.

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, pkt 36, 37. Zobacz podobnie i w analogicznych okolicznościach wyrok z dnia 15 września 2022 r., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, pkt 41).

135. Komisja podnosi, że Sąd błędnie zinterpretował sporną decyzję oraz że skorygowana analiza porównywalności opierała się wprawdzie na założeniu, zgodnie z którym nie można uznać ASI za dostawcę świadczącego zwykłe usługi logistyczne, co uzasadniało przyjęcie wielkości sprzedaży jako wskaźnika poziomu zysków, lecz nie na założeniu, zgodnie z którym ASI pełniła funkcje, które „miały […] złożony charakter i miały decydujące znaczenie dla sukcesu znaku towarowego Apple" (pkt 471 zaskarżonego wyroku). W tym względzie bezsporne jest, że skorygowana analiza porównywalności została przeprowadzona przy założeniu, że sytuacja ASI była porównywalna z sytuacją spółek wybranych w sporządzonych ad hoc sprawozdaniach, ponieważ opiera się na danych tych spółek (motyw 354 spornej decyzji). O ile prawdą jest, że zastrzeżenia podniesione przez Komisję w odniesieniu do tej porównywalności w motywie 351 spornej decyzji opierały się w szczególności na „znacznym" lub nawet „dużym" charakterze ryzyka podejmowanego przez ASI w odniesieniu do tych spółek, o tyle należy przyznać, że w zakresie, w jakim w analizie porównywalności wykorzystano dane pochodzące od owych spółek, w analizie tej siłą rzeczy pominięto wspomniane zastrzeżenia. Ponadto Komisja wyraźnie stwierdza w motywie 353 spornej decyzji, że skorygowana analiza porównywalności została przeprowadzona „[n]iezależnie od ogólnych i szczegółowych obaw dotyczących badań porównywalności przeprowadzonych w sprawozdaniach ad hoc". W związku z tym, niezależnie od wszystkich innych względów, Sąd nie dokonał moim zdaniem prawidłowej wykładni spornej decyzji w zakresie, w jakim w pkt 471 zaskarżonego wyroku zasugerował, że analiza porównywalności opiera się na nieudowodnionym założeniu, zgodnie z którym ASI pełniła funkcje, które „miały […] złożony charakter i miały decydujące znaczenie dla sukcesu znaku towarowego Apple". Wreszcie, w pkt 473 i 474 zaskarżonego wyroku Sąd przypomniał przedstawione powyżej powody, w oparciu o które podważył rozumowanie Komisji dotyczące okoliczności, że wybór wielkości sprzedaży jako wskaźnika poziomu zysków ASI jest nieodpowiedni. W tym względzie odsyłam zatem jedynie do uwag już poczynionych w ramach analizy drugiego zarzutu szczegółowego zawartego w części trzeciej drugiego zarzutu odwołania.

136. Na podstawie całości powyższych rozważań uważam, że rozpatrywany zarzut szczegółowy również powinien zostać uwzględniony w zakresie, w jakim wynika to z przedstawionych uwag.

3. Wnioski w przedmiocie drugiego zarzutu odwołania

137. Z łącznej analizy części drugiej i trzeciej drugiego zarzutu odwołania wynika, że Sąd błędnie określił standard dowodowy spoczywający na Komisji. Ponadto wydaje się, że Sąd dopuścił się szeregu naruszeń prawa w analizie, w wyniku której stwierdził, że Komisja nie wykazała błędów metodologicznych wskazanych w ramach jej rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym. W związku z tym drugi zarzut odwołania należy moim zdaniem uznać za zasadny w całości.

D. W przedmiocie skierowania sprawy do Sądu

138. Zgodnie z art. 61 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jeśli odwołanie jest zasadne, Trybunał uchyla orzeczenie Sądu. Może on wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala, lub skierować sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd. Z powyższego wynika, że odwołanie jest zasadne oraz że wyrok powinien zostać uchylony w całości. Zarzuty podniesione przez Irlandię, jak również przez ASI i AOE w pierwszej instancji, dotyczące domniemanego podejścia „w drodze wykluczenia", należy ostatecznie oddalić. W pozostałym zakresie uważam, że w świetle naruszeń prawa popełnionych przez Sąd, które podważają dokonaną przezeń ocenę zarówno w odniesieniu do rozumowania głównego, jak

i rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym, Trybunał nie dysponuje elementami pozwalającymi mu na wydanie ostatecznego orzeczenia w przedmiocie skarg wniesionych w pierwszej instancji oraz że sprawy powinny zostać przekazane Sądowi do ponownego rozpoznania, przy czym rozstrzygnięcie o kosztach powinno nastąpić w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie, tak aby Sąd mógł przeprowadzić nową analizę i orzekł w przedmiocie zarzutów, które nie zostały rozpatrzone.

VI. Wnioski

139. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał uchylił zaskarżony wyrok, przekazał sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania i orzekł, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.