Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GIOVANNI PITRUZZELLA
prednesené 9. novembra 2023 [1]

Vec C-465/20 P

Európska komisia
proti
Írsku,
Apple Sales International,
Apple Operations International, predtým Apple Operations Europe,
Luxemburskému veľkovojvodstvu,
Poľskej republike,

Dozornému orgánu EZVO

„Odvolanie – Štátna pomoc – Záväzné daňové stanoviská (tax rulings) – Selektívne daňové výhody“

I. Úvod

1. Prejednávaná vec je súčasťou dnes už pomerne rozsiahlej agendy týkajúcej sa uplatňovania článku 107 ods. 1 ZFEÚ na „tax rulings“. Ako je známe, „tax ruling“ umožňuje podnikom požiadať daňovú správu o „záväzné daňové stanovisko“ k dani, ktorej budú podliehať, a získať tak od daňovej správy oficiálne vyjadrenie vo veci uplatňovania vnútroštátnych daňových pravidiel, ako aj záruky týkajúce sa daňového zaobchádzania, ktoré sa na ne bude vzťahovať. Je nesporné, že pravidlá štátnej pomoci nemožno použiť na skryté dosahovanie daňovej harmonizácie, ktorej bránia politické prekážky, alebo na potláčanie škodlivej daňovej súťaže. Využívanie výhod vyplývajúcich z rozdielov medzi daňovými systémami totiž neznamená poskytnutie pomoci a daňová súťaž medzi štátmi nie je sama osebe zakázaná. Komisia však musí mať možnosť overiť, či členský štát prostredníctvom daňového opatrenia, ako je záväzné daňové stanovisko, neposkytuje konkrétnemu podniku selektívnu výhodu. V takom prípade by mohli podniky, ktoré už majú významne silné postavenie na trhu, čo je prípad spoločnosti Apple, a to aj vo vzťahu k dynamike digitálnych trhov, ktoré majú tendenciu túto silu koncentrovať, získať výhodu pred konkurentmi, a tým narušiť „level playing field“ medzi podnikmi. Cieľu predísť týmto dôsledkom, škodlivým pre hospodársku súťaž a ohrozujúcim inovácie a spotrebiteľov, slúžia pravidlá štátnej pomoci.

[1] Jazyk prednesu: taliančina.

2. Komisia navrhuje zrušenie rozsudku z 15. júla 2020, Írsko a i./Komisia (ďalej len „napadnutý rozsudok“)[2], ktorým Všeobecný súd zrušil rozhodnutie Komisie (EÚ) 2017/1283 z 30. augusta 2016[3] (ďalej len „sporné rozhodnutie“) týkajúce sa dvoch záväzných daňových stanovísk prijatých írskymi daňovými orgánmi voči spoločnostiam Apple Sales International (ASI) a Apple Operations Europe (AOE), čiže dvom spoločnostiam zo skupiny Apple (ďalej spolu len „záväzné daňové stanoviská“).

II. Skutkový stav a skutočnosti predchádzajúce sporu

3. Skupinu Apple, založenú v roku 1976 a usadenú v Cupertine v Kalifornii (Spojené štáty), tvorí spoločnosť Apple Inc. a všetky spoločnosti, ktoré Apple Inc. ovláda. Globálne podnikanie skupiny Apple je postavené na kľúčových funkčných oblastiach, ktoré sú centrálne spravované a riadené zo Spojených štátov (bod 1 napadnutého rozsudku). Apple Operations International (AOI) je 100 % dcérskou spoločnosťou spoločnosti Apple Inc. AOI je 100 % vlastníkom dcérskej spoločnosti AOE, ktorá je zase 100 % vlastníkom dcérskej spoločnosti ASI. ASI a AOE sú obe založené podľa írskeho práva, ale nie sú v Írsku daňovými rezidentmi (bod 3 napadnutého rozsudku).[4] ASI a AOE zriadili v Írsku pobočky (ďalej spolu len „írske pobočky“). Írska pobočka spoločnosti ASI zodpovedá najmä za realizáciu činností nákupu, predaja a distribúcie spojených s predajom produktov s ochrannou známkou Apple spriazneným osobám a externým zákazníkom v regióne zahŕňajúcom Európu, Stredný východ, Indiu a Afriku (EMEIA), ako aj v ázijsko-tichomorskom regióne (APAC). Kľúčové funkcie vykonávané v tejto pobočke zahŕňajú nákup hotových produktov s ochrannou známkou Apple od externých a spriaznených výrobcov, distribučné činnosti spojené s predajom produktov spriazneným osobám v regiónoch EMEIA a APAC, ako aj predaj produktov externým zákazníkom v regióne EMEIA, online predaj, logistické operácie a podporu po predaji. Írska pobočka spoločnosti AOE zodpovedá v Írsku za výrobu a montáž špecializovanej rady počítačových produktov, akými sú napríklad stolné počítače iMac, prenosné počítače MacBook a iné počítačové príslušenstvo, ktoré dodáva spriazneným osobám v regióne EMEIA. Kľúčové funkcie vykonávané v tejto pobočke zahŕňajú plánovanie a programovanie výroby, procesné inžinierstvo, výrobu a prevádzku, zabezpečenie a kontrolu kvality a realizáciu renovácií (body 9 a 10 napadnutého rozsudku).

4. V období, ktoré sa zohľadnilo v spornom rozhodnutí, t. j. medzi rokmi 1991 a 2014 (ďalej len „relevantné obdobie“), spoločnosť Apple Inc. na jednej strane a spoločnosti ASI a AOE na druhej strane boli viazané dohodou o rozdelení nákladov (ďalej len „dohoda o rozdelení nákladov“). Rozdelené náklady sa týkali najmä výskumu a vývoja (R&D) technológií obsiahnutých v produktoch skupiny Apple. Podľa tejto dohody na jednej strane účastníci súhlasili s rozdelením nákladov a rizík spojených s výskumom a vývojom nehmotného majetku v nadväznosti na vývoj produktov a služieb skupiny Apple. Na druhej strane sa uvedené spoločnosti dohodli na tom, že Apple Inc. zostane vlastníkom nehmotného majetku, ktorého sa týkajú rozdelené náklady, vrátane práv vyplývajúcich z duševného vlastníctva (ďalej len „duševné vlastníctvo“). Okrem toho Apple Inc. udelila spoločnostiam ASI a AOE bezodplatnú licenciu, ktorá im umožnila vyrábať a predávať dotknuté produkty Apple na území, ktoré im bolo pridelené, a to na území celého sveta s výnimkou amerického kontinentu (ďalej len „licencie na predmety duševného

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

[3] O štátnej pomoci SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ktorú poskytlo Írsko spoločnosti Apple (Ú. v. EÚ L 187, 2017, s. 1).

[4] V odôvodneniach 49 až 52 sporného rozhodnutia Komisia vysvetlila, že podľa írskeho práva uplatniteľného počas relevantného obdobia sa ASI a AOE, hoci sú registrované v Írsku a vykonávajú obchodnú činnosť v tejto krajine, nepovažujú za daňových rezidentov v Írsku, keďže sú priamo alebo nepriamo kontrolované spoločnosťou so sídlom v Spojených štátoch amerických (Apple Inc.). Keďže však ASI a AOE okrem svojich írskych pobočiek nemali žiadnu daňovú prítomnosť ani v Spojených štátoch, ani inde, Komisia dospela k záveru, že sú spoločnosťami „bez štátnej príslušnosti“ na účely daňovej rezidencie.

vlastníctva“).[5] Účastníci dohody boli povinní niesť riziká vyplývajúce z tejto dohody. Hlavným rizikom bola povinnosť platiť náklady na vývoj práv vyplývajúcich z duševného vlastníctva. Počas relevantného obdobia boli urobené rôzne zmeny dohody o rozdelení nákladov, ktoré mali najmä zohľadniť zmeny príslušnej právnej úpravy (body 5 a 6 napadnutého rozsudku).

5. V roku 2008 uzatvorila ASI so spoločnosťou Apple Inc. zmluvu o marketingových službách (ďalej len „dohoda o marketingových službách“), v ktorej sa Apple Inc. zaviazala poskytovať spoločnosti ASI marketingové služby vrátane tvorby, vývoja a realizácie marketingových stratégií, programov a reklamných kampaní. ASI sa zaviazala platiť spoločnosti Apple Inc. ako odmenu za tieto služby poplatok zodpovedajúci percentu „primeraných nákladov“, ktoré vynaložila Apple Inc. na tieto služby, zvýšený o ziskovú prirážku (bod 7 napadnutého rozsudku).

A. O záväzných daňových stanoviskách

6. V liste z 12. októbra 1990 zaslanom írskym daňovým orgánom daňoví poradcovia skupiny Apple opísali činnosti spoločnosti Apple Computer Ltd (ACL), predchodkyne spoločnosti AOE, v Írsku tak, že uviedli funkcie, ktoré vykonávala írska pobočka tejto spoločnosti usadená v meste Cork (Írsko). Spresnili, že pobočka bola vlastníkom aktív súvisiacich s výrobnými činnosťami, ale že AOE si ponechávala vlastníctvo použitých materiálov, nedokončených aj hotových produktov. Listom z 2. januára 1991 boli írske daňové orgány informované o existencii novej spoločnosti, a to spoločnosti Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), predchodkyni spoločnosti ASI, ktorej pobočka v Írsku podľa opisu zodpovedala za nákup produktov určených na vývoz od írskych výrobcov. V liste z 29. januára 1991 (ďalej len „záväzné daňové stanovisko z roku 1991“) írske daňové orgány potvrdili podmienky navrhnuté skupinou Apple v súvislosti s výpočtom zdaniteľného zisku spoločností ACL a ACAL v Írsku. Zdaniteľný zisk spoločnosti ACL sa vypočítal na základe percentuálneho podielu prevádzkových nákladov jej írskej pobočky určeného vo výške 65 % týchto nákladov až do výšky ročnej sumy [dôverné] a 20 % jej prevádzkových nákladov nad uvedenú sumu [dôverné]. Ak by bol celkový zisk írskej pobočky spoločnosti ACL nižší ako hodnota vyplývajúca z uvedeného vzorca, na určenie čistého zisku pobočky by sa použila táto nižšia hodnota. Prevádzkové náklady, ktoré sa mali zohľadniť pri tomto výpočte, zahŕňali všetky prevádzkové náklady s výnimkou materiálu určeného na ďalší predaj a časti nákladov na nehmotný majetok fakturovaných spoločnosťami pridruženými k skupine Apple. Základom pre výpočet zdaniteľného zisku spoločnosti ACAL bola zisková prirážka vo výške 12,5 % prevádzkových nákladov jej írskej pobočky (s vylúčením materiálu určeného na ďalší predaj) (body 11 až 16 napadnutého rozsudku).

V liste zo 16. mája 2007 zaslanom írskym daňovým orgánom daňoví poradcovia skupiny Apple zhrnuli svoj návrh na revíziu metódy určenia daňového základu írskych pobočiek spoločností ASI a AOE. V oboch prípadoch sa navrhlo, aby zdaniteľný zisk zodpovedal percentuálnemu podielu prevádzkových nákladov s vylúčením takých nákladov, akými sú sumy fakturované pridruženými spoločnosťami v rámci skupiny Apple a nákladov na materiál. V prípade írskej pobočky spoločnosti AOE sa navrhlo sčítať sumu zodpovedajúcu výnosu z duševného vlastníctva k technológiám výrobného procesu vyvinutým touto pobočkou, rovnajúcu sa percentuálnemu podielu z jej obratu. Ďalej sa navrhlo, aby dohoda nadobudla platnosť vo vzťahu k obom pobočkám od 1. októbra 2007, aby sa uplatňovala počas obdobia piatich rokov, aby bola následne každoročne obnovovaná a aby sa uplatňovala na nové subjekty, ktoré možno založiť alebo môžu

[5] V napadnutom rozsudku Všeobecný súd označuje tieto licencie ako „licencie na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple“. Toto označenie, ktoré ponechám nezmenené v citáciách pasáží napadnutého rozsudku, Komisia spochybňuje a považuje ho za nepresné, keďže nezohľadňuje skutočnosť, že ide o územne obmedzené licencie udelené spoločnostiam ASI a AOE.

vzniknúť transformáciou v rámci skupiny Apple, pokiaľ ich činnosti zodpovedajú činnostiam vykonávaným spoločnosťami AOE a ASI. Listom z 23. mája 2007 (ďalej len „záväzné daňové stanovisko z roku 2007“) írske daňové orgány potvrdili svoj súhlas so všetkými návrhmi. Táto dohoda sa uplatňovala až do účtovného obdobia roku 2014 (body 17 až 21 napadnutého rozsudku).

B. O spornom rozhodnutí

7. Komisia dospela v spornom rozhodnutí k záveru, že záväzné daňové stanoviská, ktoré viedli k zníženiu daňového zaťaženia spoločností ASI a AOE, týmto spôsobom poskytli uvedeným spoločnostiam v relevantnom období štátnu pomoc, z ktorej mala prospech skupina Apple ako celok (odôvodnenia 417 a 418). Komisia vyhlásila túto pomoc za neoprávnenú a nezlučiteľnú s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 písm. c) ZFEÚ (článok 1 sporného rozhodnutia) a nariadila jej vymáhanie (článok 2 sporného rozhodnutia).

8. V oddiele 8.2 uvedeného rozhodnutia postupovala Komisia na účely preukázania existencie selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ podľa trojkrokovej analýzy vyplývajúcej z judikatúry.[6]

9. Pokiaľ ide o prvý krok týkajúci sa určenia referenčného systému, Komisia konštatovala, že takýto systém predstavuje bežný režim zdaňovania ziskov obchodných spoločností v Írsku, ktorého cieľom bolo zdanenie ziskov všetkých spoločností podliehajúcich zdaneniu v tejto krajine. Vzhľadom na uvedený cieľ Komisia usúdila, že všetky spoločnosti podliehajúce dani v Írsku, či už sú rezidentmi alebo nerezidentmi, integrované alebo neintegrované, boli v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii. Z tohto dôvodu uviedla, že ustanovenia článku 25 zákona o daňovej konsolidácii (Taxes Consolidation Act) z roku 1997 (ďalej len „TCA 97“) týkajúce sa zdanenia nerezidentských spoločností predstavovali neoddeliteľnú súčasť referenčného systému a nie samostatný referenčný rámec (odôvodnenia 227 až 243 sporného rozhodnutia). Podľa uvedeného článku sa na nerezidentskú spoločnosť vzťahuje pôsobnosť dane z príjmov právnických osôb len v prípade, že podniká v Írsku prostredníctvom pobočky alebo agentúry. V takom prípade sa zdaňujú „všetky príjmy tejto spoločnosti z podnikania plynúce priamo alebo nepriamo z pobočky alebo agentúry a z majetku alebo práv používaných pobočkou alebo agentúrou, v držbe pobočky alebo agentúry alebo v držbe v prospech pobočky alebo agentúry…“ (pozri bod 158 napadnutého rozsudku).

10. Pokiaľ ide o druhý krok zameraný na posúdenie existencie selektívnej výhody vyplývajúcej z odchýlky od referenčného systému, Komisia predovšetkým spresnila, že vzhľadom na gramatické znenie a účel článku 25 TCA 97 sa mal tento článok uplatniť spoločne s metódou rozdelenia zisku, ktorá by umožnila dosiahnuť zdaniteľný zisk v súlade so „spoľahlivo[u] aproxim[áciou] výsled[ku] v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu“ (odôvodnenie 253). Táto zásada, ktorej cieľom „je zaručiť, že sa transakcie uskutočňované medzi integrovanými spoločnosťami v skupine posudzujú na daňové účely vzhľadom na výšku zisku, ktorý by sa dosiahol, ak by tie isté transakcie uzavreli neintegrované samostatné spoločnosti“ sa totiž uplatňuje „na interné obchodovanie rôznych častí rovnakej integrovanej spoločnosti, napríklad pobočky, ktorá uskutočňuje transakcie s inými časťami spoločnosti, ku ktorej patrí“ (odôvodnenia 252 a 253). V tejto súvislosti Komisia tiež uviedla, že nebude priamo uplatňovať zásady vypracované v rámci Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), tak, ako

[6] Pozri okrem iného rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 68; ďalej len „rozsudok Fiat Chrysler“).

vyplývajú najmä z článku 7 ods. 2 a článku 9 Modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní a zo Správy o pripočítaní ziskov stálym prevádzkarňam z roku 2010, ktorú schválila Rada OECD 22. júla 2010 a v ktorej sa opisuje prístup schválený OECD k uplatňovaniu princípu nezávislého vzťahu stanoveného v smernici OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní[7] v rámci pripočítania zisku stálej prevádzkarni (ďalej len „prístup schválený OECD“)[8], ale že ich zohľadní ako užitočné usmernenia týkajúce sa toho, ako možno zaistiť, aby boli transferové oceňovanie a opatrenia na rozdelenie zisku v súlade s trhovými podmienkami (odôvodnenie 255). Komisia následne vykonala analýzu, pričom vychádzala z troch samostatných úvah, z ktorej každá viedla k záveru v zmysle existencie selektívnej výhody v prejednávanej veci. Na účely tohto konania sú relevantné len prvé dve úvahy, t. j. hlavná a subsidiárna úvaha. Na základe *hlavnej úvahy* (odôvodnenia 265 až 321 sporného rozhodnutia) Komisia konštatovala, že skutočnosť, že írske daňové orgány v záväzných daňových stanoviskách prijali nepreukázaný predpoklad, podľa ktorého sa licencie na predmety duševného vlastníctva mali na daňové účely pripísať mimo Írska – čiže ústrediam spoločností ASI a AOE (ďalej len „ústredia“) a nie ich írskym pobočkám – viedla k tomu, že ročné zdaniteľné zisky týchto spoločností sa odchyľovali od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Na základe *subsidiárnej úvahy* (odôvodnenia 325 až 360 sporného rozhodnutia) Komisia rozhodla, že aj keby bolo prijatie uvedeného predpokladu írskymi daňovými orgánmi správne, výsledok by bol rovnaký, pretože metódy rozdelenia ziskov schválené v záväzných daňových stanoviskách vychádzali z nevhodných metodologických rozhodnutí, ktoré v každom prípade viedli k zníženiu sumy dane, ktorú mali ASI a AOE zaplatiť v porovnaní s neintegrovanými spoločnosťami, ktorých zdaniteľný zisk bol určený cenami dojednanými na trhu podľa princípu nezávislého vzťahu.

11. Napokon v rámci tretieho kroku svojej analýzy Komisia uviedla, že ani Írsko, ani skupina Apple neuviedli tvrdenia na odôvodnenie selektívnej výhody poskytnutej záväznými daňovými stanoviskami (odôvodnenia 404 až 411 sporného rozhodnutia).

III. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

12. Írsko (vec T-778/16) a ASI a AOE (vec T-892/16) podali proti spornému rozhodnutiu žalobu. Vo veci T-778/16 bol povolený vstup Luxemburského veľkovojvodstva do konania ako vedľajšieho účastníka na podporu návrhov Írska a Poľskej republiky na podporu návrhov Komisie. Vo veci T-892/16 bol Dozornému orgánu EZVO povolený vstup do konania na podporu návrhov Komisie a Írsku na podporu návrhov spoločností ASI a AOE. Veci boli spojené na účely ústnej časti konania. Na podporu svojho odvolania Írsko na jednej strane a ASI a AOE na druhej strane uviedli deväť, resp. štrnásť do značnej miery sa prekrývajúcich dôvodov, ktoré Všeobecný súd spoločne preskúmal.

13. V napadnutom rozsudku, pokiaľ ide o prejednávanú vec, Všeobecný súd najskôr zamietol žalobné dôvody vznesené Írskom a spoločnosťami ASI a AOE týkajúce sa prekročenia právomocí Komisiou a porušenia zásady daňovej autonómie členských štátov (body 103 až 124). Po druhé

[7] Júl 2010, OECD Publishing, Paríž, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (ďalej len „smernica OECD o transferovom oceňovaní“).

[8] V odôvodneniach 87 až 89 sporného rozhodnutia Komisia vysvetlila, že prístup schválený OECD vychádza z dvojkrokovej analýzy, podľa ktorej sa priraďuje príjem stálej prevádzkarni. Prvým krokom je predpokladať, že stála prevádzkareň je oddeleným a samostatným podnikom „vykonávajúcim tú istú alebo podobnú činnosť za tých istých alebo podobných podmienok, s ohľadom na funkcie, ktoré podnik vykonáva, aktíva, ktoré používa, a riziká, ktoré preberá, prostredníctvom stálej prevádzkarne a prostredníctvom iných častí podniku“. Práve v tejto súvislosti sa zavádza pojem „významn[é] personáln[e] funkci[e]“. V prvom kroku prístup schválený OECD priznáva stálej prevádzkarni ekonomické vlastníctvo aktív, pre ktoré jej zamestnanci vykonávajú príslušné významné funkcie. V druhom kroku sa na činnosť stálej prevádzkarne s ostatnými časťami spoločnosti analogicky vzťahuje smernica OECD o transferovom oceňovaní, aby sa zabezpečilo, že výkon všetkých jej funkcií v súvislosti s takouto činnosťou bude odmeňovaný podľa princípu nezávislého vzťahu.

preskúmal žalobné dôvody vychádzajúce z pochybení, ktorých sa dopustila Komisia vo svojej *hlavnej úvahe*. V tejto súvislosti najskôr zamietol výhradu Írska týkajúcu sa spoločného preskúmania kritérií zvýhodnenia a selektivity. Následne preskúmal výhrady týkajúce sa pochybení pri identifikácii referenčného systému a bežného zdaňovania podľa írskeho daňového práva. Na základe tohto preskúmania dospel Všeobecný súd k záveru, že hlavná úvaha Komisie bola založená na „nesprávnych posúdeniach týkajúcich sa bežného zdanenia podľa írskeho daňového práva, ktoré sa uplatňuje v prejednávanej veci“ (bod 249 napadnutého rozsudku). Všeobecný súd napokon „pre úplnosť“ preskúmal výhrady namierené proti skutkovým posúdeniam Komisie týkajúcim sa činností v rámci skupiny Apple, pričom dospel k záveru, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že vzhľadom na činnosti a funkcie skutočne vykonávané írskymi pobočkami spoločností ASI a AOE na jednej strane a na strategické rozhodnutia prijímané a vykonávané mimo týchto pobočiek na druhej strane, mali byť týmto pobočkám priradené licencie na predmety duševného vlastníctva na účely určenia ročných zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE v Írsku (bod 310 napadnutého rozsudku). Napokon Všeobecný súd preskúmal žalobné dôvody týkajúce sa posúdení Komisie v rámci jej *subsidiárnej úvahy*. Na záver svojej analýzy síce uznal, že „nedostatk[y] v metódach výpočtu zdaniteľných príjmov spoločností ASI a AOE… preukazujú neúplnosť a niekedy nelogickosť [záväzných daňových stanovísk]“ (bod 479 napadnutého rozsudku), konštatoval však, že tieto nedostatky nepostačujú na preukázanie existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

14. Všeobecný súd preto zrušil sporné rozhodnutie v celom rozsahu bez preskúmania ostatných žalobných dôvodov Írska a spoločností ASI a AOE, pričom zaviazal Komisiu na náhradu trov konania, ktoré vznikli žalobcom vo veciach T-778/16 a T-892/16 a rozhodol, že Írsko vo veci T-892/16, Luxemburské veľkovojvodstvo, Poľská republika a Dozorný orgán EZVO znášajú každý svoje vlastné trovy konania.

IV. Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov konania

15. Návrhom doručeným kancelárii Súdneho dvora 25. septembra 2020 sa Komisia domáha zrušenia napadnutého rozsudku. Písomné pripomienky predložili Írsko, ASI a AOE, Luxemburské veľkovojvodstvo a Dozorný orgán EZVO. Listom zo 4. apríla 2023 informovali advokáti spoločností ASI a AOE Súdny dvor, že po fúzii podľa írskeho práva sa AOE od 2. apríla 2023 zlúčila so spoločnosťou AOI. Názov spoločnosti AOI preto nahradil názov spoločnosti AOE ako účastníčky konania v prejednávanej veci. Účastníci konania boli vypočutí na pojednávaní, ktoré sa konalo 23. mája 2023. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor zrušil napadnutý rozsudok, zamietol prvý, druhý, tretí, štvrtý a ôsmy žalobný dôvod vo veci T-778/16, ako aj prvý, druhý, tretí, štvrtý, piaty, ôsmy a štrnásty žalobný dôvod vo veci T-892/16, vrátil vec Všeobecnému súdu na rozhodnutie o zostávajúcich žalobných dôvodoch a rozhodol, že o náhrade trov konania pred Všeobecným súdom a Súdnym dvorom sa rozhodne neskôr. ASI a AOI navrhujú, aby Súdny dvor zamietol odvolanie a zaviazal Komisiu na náhradu trov konania. Írsko navrhuje, aby Súdny dvor zamietol odvolanie a zaviazal Komisiu na náhradu trov konania. Dozorný orgán EZVO navrhuje, aby Súdny dvor vyhovel odvolaniu v celom rozsahu, vrátil vec Všeobecnému súdu na rozhodnutie o zostávajúcich žalobných dôvodoch a rozhodol, že o náhrade trov konania pred Všeobecným súdom a Súdnym dvorom sa rozhodne neskôr. Luxemburské veľkovojvodstvo navrhuje, aby Súdny dvor zamietol odvolanie v celom rozsahu a zaviazal Komisiu na náhradu trov konania, ktoré vynaložilo.

V. O odvolaní

16. Komisia na podporu svojho odvolania uvádza dva odvolacie dôvody, z ktorých sa každý delí na niekoľko častí. Prvý odvolací dôvod sa týka bodov napadnutého rozsudku, ktorými Všeobecný súd podrobil kritike hlavnú úvahu. Druhý odvolací dôvod smeruje proti časti uvedeného rozsudku, v ktorej Všeobecný súd odmietol subsidiárnu úvahu.

A. Úvodné pripomienky

17. Ako sa už uviedlo, podľa dohody o rozdelení nákladov mali spoločnosti ASI a AOE v relevantnom období v držbe licencie na predmety duševného vlastníctva a platili spoločnosti Apple Inc. sumu určenú na financovanie výskumných a vývojových činností skupiny. C*ost sharing* dohody zodpovedajú logike vyhnúť sa tomu, aby vzhľadom na neistotu výsledkov investície do výskumu a vývoja nebolo možné získať späť stratu, ktorá prípadne vznikla spoločnosti, ktorá investíciu uskutočnila. Náklady na výskum a vývoj sa rozdeľujú medzi spoločnosti skupiny rovnako, ako sa prípadné výnosy rozdeľujú v pomere k percentuálnemu podielu nákladov pripisovaných spoločnosti. Toto je odôvodnenie dohody, treba však mať na pamäti, že v praxi nadnárodných spoločností môže *cost sharing* dohoda v rámci skupiny umožniť rozdelenie nákladov a súvisiacich ziskov do jurisdikcií, kde je nižšie zdanenie. V prejednávanej veci boli oddelením pripisovania časti nákladov a pripočítania časti ziskov spoločnosti Apple súvisiacich s duševným vlastníctvom od miesta, kde sa prevažne vykonávala činnosť skupiny v oblasti výskumu a vývoja, t. j. v Kalifornii, ústredí spoločnosti Apple Inc., tieto náklady a zisky presunuté na ASI a AOE. Ako sa uviedlo vyššie, hoci tieto spoločnosti boli založené v Írsku, v relevantnom období neboli daňovými rezidentmi v Írsku ani v žiadnej inej daňovej jurisdikcii. V Írsku bola ich daňová povinnosť podľa článku 25 TCA z roku 1997 obmedzená na zisky pripočítané ich írskym pobočkám, v dôsledku čoho zisky, ktoré nemožno pripísať takýmto pobočkám, v podstate neboli nikým zdanené.[9] Podstata problému sa teda týka metódy, ktorou sa pri neexistencii právnej úpravy v článku 25 TCA 97 určovali zisky pripísateľné írskym pobočkám. Keďže väčšina ziskov spoločností ASI a AOE pochádzala z licencií na predmety duševného vlastníctva, na účely takéhoto určenia vznikla predbežná otázka, ako sa tieto licencie mali pripísať v rámci týchto spoločností s prihliadnutím na ich rozdielne členenie, t. j. ústredia na jednej strane a írske pobočky na druhej strane. Spor medzi Írskom a Komisiou sa v podstate rozvíja práve v týchto bodoch. Záväznými daňovými stanoviskami sa totiž schválila metóda určenia daňového základu spoločností ASI a AOE navrhovaná spoločnosťou Apple, čo v skutočnosti viedlo k priradeniu licencií na predmety duševného vlastníctva a pripočítaniu väčšiny ziskov týchto spoločností mimo írskych pobočiek. Podľa Komisie takéto rozdelenie ziskov znížením daňovej povinnosti spoločností ASI a AOE poskytlo týmto spoločnostiam selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a znamenalo daňovú pomoc pre celú skupinu Apple.

B. O prvom odvolacom dôvode

18. Prvý odvolací dôvod sa delí na tri časti.

[9] Pred Všeobecným súdom a na pojednávaní pred Súdnym dvorom Komisia vyčíslila dane skutočne zaplatené zo ziskov vytvorených spoločnosťami ASI a AOE na 1 % v roku 2003 a na 0,005 % v roku 2004. ASI a AOI uvádzajú, že zisky týchto spoločností podliehali počas relevantného obdobia v Spojených štátoch odloženej dani z príjmov zo zahraničia.

1. O prvej časti prvého odvolacieho dôvodu

19. V rámci prvej časti prvého odvolacieho dôvodu Komisia namieta, že Všeobecný súd nesprávne vyložil sporné rozhodnutie, dopustil sa procesnej vady a rozporu v odôvodnení, keď v bodoch 125, 183 až 187, 228, 242 a 243 napadnutého rozsudku uviedol, že Komisia tým, že dospela k záveru, že licencie na predmety duševného vlastníctva mali byť na daňové účely priradené írskym pobočkám, keďže ústredia spoločností ASI a AOE nemali zamestnancov ani fyzicky neexistovali, aby ich mohli kontrolovať a spravovať, vykonala pripočítanie ziskov na základe „vylučovacej metódy“, čo bolo v rozpore s článkom 25 TCA 97, princípom nezávislého vzťahu a prístupom schváleným OECD. ASI a AOI, Írsko a Luxemburské veľkovojvodstvo uvádzajú, že výhrady vznesené Komisiou sú neprípustné, irelevantné a v každom prípade nedôvodné.

a) Analýza

1) O prípustnosti

20. Pripomínam, že v súlade s článkom 256 ods. 1 ZFEÚ a článkom 58 prvým pododsekom Štatútu Súdneho dvora Európskej únie sa odvolania obmedzujú na právne otázky. Len Všeobecný súd je príslušný na zisťovanie skutkového stavu, s výnimkou prípadov, keď vecná nesprávnosť jeho zistení vyplýva z dokumentov, ktoré mu boli predložené, a na hodnotenie pripustených dôkazov.[10] Posúdenie skutkového stavu a dôkazov preto s výnimkou prípadu ich skreslenia nepredstavuje právnu otázku, ktorá by ako taká podliehala preskúmaniu Súdnym dvorom.[11]

21. ASI a AOI uvádzajú, že tvrdenie o nesprávnom výklade aktu napadnutého pred Všeobecným súdom nepredstavuje uplatnenie nesprávneho právneho posúdenia, s výnimkou prípadu skreslenia tohto aktu vyplývajúceho z jeho zjavne nesprávneho výkladu Všeobecným súdom. Na podporu svojej námietky tieto spoločnosti odkazujú na rozsudky z 27. januára 2000, DIR International Film a i./Komisia[12] a z 30. novembra 2016, Komisia/Francúzsko a Orange[13]. V prvom z týchto rozsudkov Súdny dvor uviedol, že ak v rámci žaloby o neplatnosť môže Všeobecný súd považovať za nevyhnutné vykladať odôvodnenie napadnutého aktu inak ako jeho autor, alebo dokonca v niektorých prípadoch zamietnuť jeho formálne odôvodnenie, nemôže tak urobiť, ak to neodôvodňuje žiadny vecný dôkaz, pretože v takom prípade by nahradil odôvodnenie autora aktu svojím vlastným odôvodnením, čím by sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, ktoré možno napadnúť na Súdnom dvore.[14] Hoci je pravda, že Súdny dvor v tomto rozsudku dospel k záveru, že došlo ku skresleniu obsahu predmetného rozhodnutia[15], z tejto okolnosti nie je možné vyvodiť, ako by si ASI a AOI priali, záver, že v konaní o odvolaní sa možno dovolávať *len* zjavne nesprávneho výkladu napadnutého aktu Všeobecným súdom. Takýto záver by bol tiež v rozpore s opačným uplatnením tohto precedensu Súdnym dvorom.[16] Pokiaľ ide o rozsudok Komisia/Francúzsko a Orange, stačí uviesť, že v bode 102 uvedeného rozsudku, z ktorého spoločnosti ASI a AOI vychádzajú, sa Súdny dvor obmedzil na konštatovanie, že Komisia

[10] Pozri rozsudok z 27. apríla 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Komisia (C-492/21 P, EU:C:2023:354, bod 106).

[11] Pozri rozsudok z 22. júna 2023, Gmina Miasto Gdynia a Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Komisia (C-163/22 P, EU:C:2023:515, bod 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (ďalej len „rozsudok DIR International“).

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (ďalej len „rozsudok Komisia/Francúzsko a Orange“).

[14] Pozri rozsudok DIR International (bod 42).

[15] Pozri rozsudok DIR International (bod 48).

[16] Pozri rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 142 až 144). Pozri tiež rozsudok zo 6. októbra 2021, World Duty Free Group a Španielsko/Komisia (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, body 70 až 79).

neuviedla žiadne argumenty na podporu svojho tvrdenia o skreslení rozhodnutia napadnutého pred Všeobecným súdom. Tento bod preto nepodporuje námietku neprípustnosti vznesenú spoločnosťami ASI a AOE. Ďalej poznamenávam, že Súdny dvor už podobnú námietku výslovne zamietol v rozsudku z 10. marca 2022, Komisia/Freistaat Bayern a i.[17], v ktorom uviedol, že správnosť výkladu rozhodnutia, ktorého zákonnosť mal Všeobecný súd posúdiť v rámci žaloby o neplatnosť, predstavuje prípustnú právnu otázku v odvolacom konaní.[18] Všeobecnejšie povedané, otázku správneho výkladu rozhodnutia Komisie prijatého na základe článku 108 ods. 2 prvého pododseku ZFEÚ nemožno vyňať z preskúmania Súdnym dvorom v odvolacom konaní s odôvodnením, že ide o „skutkovú otázku“. Hoci nevylučujem možnosť, že existujú prípady, v ktorých by odvolanie sa na nesprávny výklad takéhoto aktu skutočne mohlo viesť k tomu, aby Súdny dvor opätovne preskúmal skutkové posúdenia vykonané Všeobecným súdom, podľa môjho názoru zjavne nejde o prípad predmetnej výhrady, ktorá sa týka správneho pochopenia logického postupu, ktorým sa riadila Komisia, a právneho kritéria, ktoré uplatnila. V prejednávanej veci preto Komisia, odvolaním sa na nesprávny výklad sporného rozhodnutia, uplatnila námietku nesprávneho právneho posúdenia, ktoré možno napadnúť v konaní o odvolaní.

22. Írsko uvádza, že prvá časť prvého odvolacieho dôvodu je irelevantná, pretože aj keby sa vychádzalo zo skutočnosti, že Všeobecný súd nesprávne vyložil sporné rozhodnutie, nepriradenie ziskov z licencií na predmety duševného vlastníctva írskym pobočkám by zostalo potvrdené na základe samotných skutkových zistení týkajúcich sa činnosti týchto pobočiek uvedených v zostávajúcej časti napadnutého rozsudku. V tejto súvislosti pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry odvolací dôvod smerujúci proti bodom odôvodnenia napadnutého rozsudku, ktoré nie sú významné z hľadiska jeho výroku, je irelevantný a musí sa zamietnuť.[19] V napadnutom rozsudku sa Všeobecný súd neobmedzil len na konštatovanie, že hlavná úvaha sa zakladala na nesprávnom posúdení bežného zdaňovania podľa platného írskeho daňového práva, ale preskúmal aj výhrady vznesené Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE proti skutkovým posúdeniam činnosti skupiny Apple, ktoré vykonala Komisia, a vyhovel im. Z toho vyplýva, že na to, aby bolo možné účinne spochybniť zistenia Všeobecného súdu týkajúce sa nedostatkov hlavnej úvahy, t. j. zistenia vychádzajúce z dvoch samostatných a nezávislých dôvodov, mala Komisie predniesť výhrady proti obom týmto dôvodom. Prvý odvolací dôvod je štruktúrovaný presne v tomto zmysle. Prvá časť tohto odvolacieho dôvodu je zameraná na spochybnenie záveru Všeobecného súdu, že Komisia vo svojej hlavnej úvahe uplatnila prístup na základe „vylučovacej metódy“, zatiaľ čo druhá a tretia časť sú zamerané na spochybnenie dôvodov, na základe ktorých Všeobecný súd odmietol skutkové posúdenia uvedené vyššie. Skutočnosť, že výhrady vypracované v rámci každej z týchto častí, posudzované samostatne, nepostačujú samy osebe v prípade, ak im bude vyhovené, na zrušenie napadnutého rozsudku, neumožňuje vyvodiť záver, že sú irelevantné, pretože ich treba posudzovať v rámci prvého odvolacieho dôvodu ako celku. Námietka Írska sa preto má podľa môjho názoru zamietnuť.

[17] C-167/19 P a C-171/19 P, EU:C:2022:176, bod 47. Pozri tiež rozsudok z 11. marca 2020, Komisia/Gmina Miasto Gdynia a Port Lotniczy Gdynia Kosakowo, (C-56/18 P, EU:C:2020:192, bod 121).

[18] Pozri tiež implicitne rozsudky z 20. septembra 2017, Komisia/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, body 35 až 37); zo 14. novembra 2019, Silec Cable and General Cable/Komisia (C-599/18 P, EU:C:2019:966, bod 82); z 31. januára 2019, Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, body 102 až 109), a uznesenie zo 7. septembra 2017, Natural Instinct/M.I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, bod 4).

[19] Pozri rozsudok z 27. apríla 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro a iní/Komisia (C-549/21 P, EU:C:2023:340, bod 80 a citovaná judikatúra).

2) O veci samej

i) O prvej výhrade: nesprávny výklad sporného rozhodnutia

23. Na úvod je potrebné poznamenať, že Komisia nespochybňuje nezlučiteľnosť úvahy na základe „vylučovacej metódy“ s článkom 25 TCA 97, s princípom nezávislého vzťahu alebo s prístupom schváleným OECD. Uvádza však, že takúto úvahu neuplatnila. Po tomto spresnení považujem za nevyhnutné stručne pripomenúť základné body hlavnej úvahy Komisie. Podľa štruktúry sporného rozhodnutia táto úvaha pozostáva zo štyroch častí.

24. V prvej časti, ktorá je súčasťou oddielu 8.2.2.1 uvedeného rozhodnutia, Komisia uviedla dva predpoklady, na ktorých založila svoju analýzu. Jednak uviedla, že uplatnenie článku 25 TCA 97 si vyžadovalo predchádzajúce určenie metódy rozdelenia ziskov, ktorá nie je vymedzená v tomto ustanovení, jednak konštatovala, že táto metóda musí viesť k výsledku, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Správnosť oboch týchto predpokladov Všeobecný súd výslovne uznal – prvý v bode 113 napadnutého rozsudku a druhý v bodoch 211 a 212 – a nebola spochybnená ani v rámci samostatného odvolania proti napadnutému rozsudku, ani incidenčne v rámci prejednávanej veci. Hoci v tomto ohľade neexistuje žiadny spor, je v každom prípade vhodné uviesť, že závery Všeobecného súdu týkajúce sa uplatnenia princípu nezávislého vzťahu v kontexte článku 25 TCA 97 sú plne v súlade s rozsudkom Fiat Chrysler, v ktorom Súdny dvor uviedol, že Komisia je oprávnená vychádzať z tohto princípu len vtedy, ak a v rozsahu, v akom jeho uplatnenie stanovujú daňové právne predpisy dotknutého členského štátu.[20] Všeobecný súd totiž na jednej strane v bode 221 napadnutého rozsudku výslovne odmietol tvrdenie Komisie, podľa ktorého z článku 107 ods. 1 ZFEÚ vyplýva autonómna povinnosť členských štátov uplatňovať predmetnú zásadu. Na druhej strane najmä z bodov 210, 211, 218 až 220 a 247 uvedeného rozsudku vyplýva, že uplatnenie princípu nezávislého vzťahu v prejednávanej veci vychádza z daňových pravidiel írskeho práva týkajúceho sa zdaňovania právnických osôb, pričom je odôvodnené v rámci referenčného systému identifikovaného Komisiou a potvrdeného Všeobecným súdom. Okrem toho sa nezdá, že by írske daňové orgány vo svojej správnej praxi stanovili metódy alebo kritériá uplatňovania princípu nezávislého vzťahu, ktoré Komisia v skutočnosti vylúčila v prospech parametrov a pravidiel stojacich mimo vnútroštátneho daňového systému. Naopak v bode 239 napadnutého rozsudku Všeobecný súd konštatoval, že uplatnenie článku 25 TCA 97 tak, ako ho opisuje Írsko, a funkčné a skutkové posúdenie vykonávané v prvom kroku analýzy navrhnutej v rámci autorizovaného prístupu OECD sa prekrývajú.[21] Napokon, ako uviedol Všeobecný súd najmä v bode 433 uvedeného rozsudku, samotné Írsko nebolo schopné dostatočne vysvetliť, aké bolo presné odôvodnenie parametrov zohľadnených v záväzných daňových stanoviskách na výpočet zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE.

25. V druhej časti svojej hlavnej úvahy, ktorá je súčasťou oddielu 8.2.2.2 písm. a) sporného rozhodnutia, Komisia spresnila metódu rozdelenia ziskov založenú na princípe nezávislého vzťahu, ktorú mali írske daňové orgány podľa jej názoru uplatniť v súlade s článkom 25 TCA 97. V odôvodnení 272 tohto rozhodnutia uviedla, že za zisky, ktoré majú byť pripočítané pobočke nerezidentskej spoločnosti pri uplatnení tohto článku, sa majú považovať zisky, ktoré by táto pobočka „dosiahla pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu, najmä pri obchodovaní s ostatnými časťami spoločnosti, ak by bola samostatným a nezávislým podnikom vykonávajúcim tú istú

[20] Pozri najmä body 73 a 74 a 96 až 105 rozsudku Fiat Chrysler.

[21] V súlade s prístupom schváleným OECD je cieľom analýzy v prvom kroku identifikovať aktíva, funkcie a riziká, ktoré treba priradiť stálej prevádzkarni spoločnosti.

alebo podobnú činnosť za tých istých alebo podobných podmienok, s ohľadom na používané aktíva, vykonávané funkcie a riziká preberané spoločnosťou“. Podľa Komisie bolo preto povinnosťou írskych orgánov v prejednávanej veci pred schválením metódy rozdelenia ziskov, ktorú navrhla spoločnosť Apple, overiť, či, ako uvádza Apple, sa licencie na predmety duševného vlastníctva mali priradiť a súvisiace zisky pripočítať mimo Írska, pričom na tieto účely sa mali porovnať používané aktíva, vykonávané funkcie, a riziká, ktoré na seba prevzali ASI a AOE prostredníctvom ich ústredí a írskych pobočiek (odôvodnenie 273).

26. V tretej časti svojej hlavnej úvahy samotná Komisia vykonala toto overenie podľa schémy oznámenej v odôvodnení 275 uvedeného rozhodnutia, ktorá zahŕňala analýzu dvoch rôznych scenárov, na ktoré sa odvoláva Írsko a Apple, aby odôvodnili priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva mimo Írska. Tieto scenáre, z ktorých prvý vychádza z funkcií vykonávaných ústrediami a druhý z funkcií, ktoré vykonáva Apple Inc., boli preskúmané v oddiele 8.2.2.2 písm. b) sporného rozhodnutia (odôvodnenia 276 až 307) a v oddiele 8.2.2.2 písm. c) uvedeného rozhodnutia (odôvodnenia 308 až 318). Práve v rámci skúmania prvého z týchto scenárov Komisia uplatnila prístup na základe „vylučovacej metódy“, ktorý jej Všeobecný súd vytkol. Je preto potrebné stručne pripomenúť dve odlišné fázy tohto preskúmania. V prvej fáze v odôvodneniach 281 až 293 sa Komisia zaoberala postavením ústredí. Najprv uviedla, že v relevantnom období tieto ústredia existovali iba „na papieri“, nemali zamestnancov ani fyzicky neexistovali mimo Írska, pričom im pridelené funkcie, mohli vykonávať len členovia ich príslušných predstavenstiev (odôvodnenie 281). Jediné dôkazy, ktoré mala k dispozícii o činnostiach vykonávaných takýmito predstavenstvami, však neobsahovali nijaké informácie o činnostiach súvisiacich s licenciami na predmety duševného vlastníctva, ani o žiadnom rokovaní alebo rozhodovaní týkajúcom sa uzavretia alebo zmeny dohody o rozdelení nákladov, a to prinajmenšom do konca roka 2014 (odôvodnenia 282 až 285). V tejto súvislosti Komisia odmietla ako vágne a nepreukázané tvrdenie spoločnosti Apple, že činnosť predstavenstiev spoločností ASI a AOE bola zabezpečovaná „nespočetnými spôsobmi“, pričom poznamenala, že ak by tieto činnosti boli skutočne podstatné, ASI a AOE by sa považovali za spoločnosti so stálou prevádzkarňou v Spojených štátoch, keďže väčšina členov týchto predstavenstiev bola usadených v tejto krajine (odôvodnenie 287). V odôvodneniach 288 a 289, z ktorých konkrétne vychádza Všeobecný súd, následne Komisia jednak spresnila, že nielenže neexistujú dôkazy o tom, že by ústredia vykonávali akúkoľvek činnosť v súvislosti s licenciami na predmety duševného vlastníctva, ale že tieto ústredia ani nemali schopnosť vykonávať aktívne riadiace funkcie v tejto oblasti, jednak uviedla, že vzhľadom na neexistenciu zamestnancov v ústrediach by tieto funkcie, vrátane funkcií, ktoré boli pridelené spoločnostiam ASI a AOE na základe dohody o rozdelení nákladov, mohli vykonávať len írske pobočky.[22] Komisia preto v odôvodnení 293 sporného rozhodnutia dospela k záveru, že ústredia „nekontrolovali ani nespravovali licencie na duševné vlastníctvo… a ani neboli v postavení, v ktorom by ich mohli kontrolovať alebo riadiť takým spôsobom, aby z neho mohol plynúť ten druh príjmu, aký tieto spoločnosti vykázali“. V druhej fáze svojho preskúmania Komisia zohľadnila postavenie írskych pobočiek, aby preukázala, že analýza vykonaná s prihliadnutím len na vykonávané funkcie, používané aktíva a riziká, ktoré tieto pobočky podstupujú, by viedla k rovnakému výsledku. V odôvodneniach 296 až 303 sporného rozhodnutia preto Komisia vymenovala funkcie vykonávané uvedenými pobočkami, ktoré podľa jej názoru mali viesť írske daňové orgány k tomu, aby bez ďalšieho preskúmania neprijali nepodložené tvrdenie spoločnosti Apple o tom, že licencie na predmety duševného vlastníctva mali byť priradené a jej zisky v plnej výške pripočítané mimo Írska. V odôvodnení 305 sporného rozhodnutia Komisia dospela jednak k záveru, že takéto rozdelenie ziskov neodráža

[22] Podobná argumentácia sa uvádza v odôvodneniach 290 a 323 sporného rozhodnutia, kým všeobecnejší odkaz na fyzickú neexistenciu a neexistenciu zamestnancov ústredí sa nachádza v mnohých odôvodneniach, ako aj v názve oddielu 8.2.2.2 písm. b) uvedeného rozhodnutia.

rozdelenie, ktoré by írske pobočky akceptovali, ak by boli samostatnými a nezávislými podnikmi fungujúcimi za bežných trhových podmienok, jednak že vzhľadom na neexistenciu funkcií vykonávaných ústrediami a/alebo vzhľadom na funkcie vykonávané írskymi pobočkami mali byť licencie na predmety duševného vlastníctva priradené na daňové účely týmto írskym pobočkám.

27. Napokon vo štvrtej časti svojej hlavnej úvahy uvedenej v oddiele 8.2.2.2 písm. c) Komisia vychádzala zo svojej predchádzajúcej analýzy a konštatovala, že vzhľadom na metódu priraďovania licencií na predmety duševného vlastníctva a pripočítania súvisiacich ziskov používanú írskymi daňovými orgánmi, viedli záväzné daňové stanoviská k výraznému zníženiu ziskov spoločností ASI a AOE zdaniteľných v Írsku, a preto poskytli týmto spoločnostiam selektívnu výhodu podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

28. Z uvedeného možno vyvodiť nasledujúce závery týkajúce sa prístupu, ktorým sa Komisia riadila pri svojej hlavnej úvahe. Po prvé Komisia považovala za uplatniteľné – na základe článku 25 TCA 97 a s cieľom zabezpečiť v súlade s týmto článkom určenie zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE podľa princípu nezávislého vzťahu – právne kritérium spočívajúce v *porovnaní* funkcií vykonávaných ústrediami a írskymi pobočkami s odkazom na licencie na predmety duševného vlastníctva. Po druhé v rámci uplatnenia tohto kritéria vykonala *samostatné preskúmanie* úlohy, ktorú každý z týchto subjektov zohráva vo vzťahu k uvedeným licenciám. Po tretie na záver tohto preskúmania konštatovala na jednej strane úplnú *absenciu funkcií* vo vzťahu k licenciám na predmety duševného vlastníctva, pokiaľ ide o ústredia, a na druhej strane *aktívnu úlohu* vyplývajúcu z prevzatia súboru funkcií – z ktorých niektoré sa považujú za „zásadné“ – a rizík spojených so správou a používaním takýchto licencií v súvislosti s írskymi pobočkami. Po štvrté konštatovanie neexistencie relevantných funkcií vykonávaných ústrediami vychádza z nedostatku dôkazov, ktoré by Apple poskytla o opaku, spolu s potvrdením záveru o nedostatku skutočnej schopnosti týchto ústredí vykonávať predmetné funkcie. Po piate úvaha Komisie sa nezakladá výlučne ani primárne na zistení *neexistencie zamestnancov* a *fyzickej neexistencie ústredí*, napriek tomu, že toto konštatovanie sa opakovane objavuje v odôvodneniach sporného rozhodnutia, ale vychádza skôr z neexistencie *funkcií* vykonávaných ústrediami v súvislosti s licenciami na predmety duševného vlastníctva.

29. Z uvedeného vyplýva, že na rozdiel od toho, čo Všeobecný súd uviedol v sporných bodoch napadnutého rozsudku, k záveru, že licencie na predmety duševného vlastníctva sa mali priradiť a súvisiace zisky pripočítať írskym pobočkám, Komisiu neviedlo samotné zistenie, že ústredia nemali ani zamestnancov, ani fyzicky neexistovali, ale skôr spojenie do vzájomnej súvislosti dvoch odlišných zistení – a to na jednej strane úplná neexistencia funkcií a rizík, ktoré tieto ústredia preberajú, a na druhej strane početnosť a ústredná povaha funkcií, ktoré prijali pobočky – v rámci uplatnenia právneho kritéria uvedeného v odôvodnení 272 sporného rozhodnutia, ktoré vyžaduje porovnanie vykonávaných funkcií, používaných aktív a rizík, ktoré na seba prevzali rôzne subjekty, ktoré tvorili ASI a AOE.

30. Na základe všetkých vyššie uvedených úvah sa domnievam, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď nesprávnym výkladom sporného rozhodnutia dospel k záveru, že Komisia vo svojej hlavnej úvahe zaujala prístup na základe „vylučovacej metódy“. Toto pochybenie vedie nielen k neplatnosti záverov, ku ktorým dospel Všeobecný súd v bodoch 187 a 188 napadnutého rozsudku s odkazom na článok 25 TCA 97, ale aj odôvodnenia uvedeného rozsudku, v ktorom Všeobecný súd spochybnil ďalšie posúdenia Komisie týkajúce sa bežného zdaňovania ziskov podľa írskeho daňového práva, ktoré sa týkali princípu nezávislého

vzťahu (body 228 a 229) a prístupu schváleného OECD (body 243 a 244). Na základe toho istého nesprávneho výkladu totiž Všeobecný súd dospel k záveru, že metóda, ktorou sa Komisia riadila v spornom rozhodnutí, nie je v súlade ani s týmto princípom, ani s uvedeným prístupom.

ii) Druhá výhrada: procesná vada

31. V rámci druhej výhrady prvej časti svojho prvého odvolacieho dôvodu Komisia odkazuje na rozsudok z 24. októbra 2013, Land Burgenland a i./Komisia [23], pričom uvádza, že Všeobecný súd sa dopustil procesného pochybenia tým, že nezohľadnil analýzu funkcií vykonávaných írskymi pobočkami uvedenú v odôvodneniach 296 až 303 sporného rozhodnutia, ako aj pripomienky, ktoré Komisia predniesla v konaní na prvom stupni, kde tieto funkcie podrobnejšie opísala.

32. Tejto výhrade nemožno podľa môjho názoru vyhovieť. Bez potreby zaoberať sa nedostatočnou relevantnosťou precedensu, na ktorý sa odvoláva Komisia – v ktorom Súdny dvor konštatoval, že Všeobecný súd nepreskúmal tvrdenia uvedené stručne v žalobe a rozvinuté žalobkyňou až následne počas konania – stačí poznamenať, že Komisia má v podstate v úmysle napadnúť ako procesnú vadu skutočnosť, že Všeobecný súd prijal výklad sporného rozhodnutia odlišný od toho, ktorý zastáva táto inštitúcia. Ako sa však pripomína v bode 18 vyššie, Všeobecnému súdu neprináležal len výklad predmetného rozhodnutia, ale, ak je to opodstatnené, bol aj oprávnený odchýliť sa od výkladu zastávaného Komisiou počas konania. V prejednávanej veci z celkového znenia napadnutého rozsudku vyplýva, že keď Všeobecný súd dospel k záveru, že Komisia vychádzala z prístupu na základe „vylučovacej metódy“, neopomenul vziať do úvahy nijaký z prvkov sporného rozhodnutia vrátane analýzy funkcií vykonávaných írskymi pobočkami, ale na rozdiel od Komisie sa obmedzil na odlišný výklad významu týchto jednotlivých prvkov a ich štruktúry v systematike uvedeného rozhodnutia. Za týchto okolností výhrada Komisie nie je autonómna a splýva s dovolávaním sa na nesprávneho výkladu.

iii) O tretej výhrade: rozporuplné a nedostatočné odôvodnenie

33. Treťou výhradou prvej časti svojho prvého odvolacieho dôvodu Komisia vytýka Všeobecnému súdu dva rôzne nedostatky odôvodnenia.

34. Po prvé na základe tých istých tvrdení uvedených na podporu vyššie preskúmavanej výhrady týkajúcej sa procesnej vady Komisia namieta, že napadnutý rozsudok nie je dostatočne odôvodnený v časti, v ktorej sa dospelo k záveru, že hlavná úvaha vychádza z prístupu založeného na „vylučovacej metóde“, pretože neuvádza dôvody, pre ktoré Všeobecný súd nezohľadnil analýzu funkcií írskych pobočiek vykonanú Komisiou. V tejto súvislosti sa domnievam, že výhrada Komisie musí byť zamietnutá ako nedôvodná, a to v podstate z rovnakých dôvodov, ako sa uvádzajú v bode 28 vyššie.

35. Po druhé Komisia namieta, že odôvodnenie napadnutého rozsudku je rozporuplné. V tejto súvislosti treba poznamenať, že existuje jasný rozpor medzi závermi, ku ktorým dospel Všeobecný súd na jednej strane v bodoch 186, 228 a 243 napadnutého rozsudku, podľa ktorých sa Komisia nepokúsila preukázať, že priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva írskym pobočkám vyplýva z činností, ktoré tieto pobočky skutočne vykonávajú, a na druhej strane v bodoch 283, 284 a 295 uvedeného rozsudku, v ktorých Všeobecný súd naopak konštatoval, že Komisia identifikovala funkcie vykonávané týmito pobočkami, ktoré podľa jej názoru odôvodňovali takéto priradenie. Uvedený rozpor nemožno vysvetliť, ako navrhujú ASI a AOI,

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

výkladom napadnutého rozsudku v tom zmysle, že Všeobecný súd v skutočnosti vytkol Komisii, že nepostupovala prostredníctvom prístupu na základe „vylučovacej metódy“, ale prostredníctvom „zmiešaného“ prístupu. Takému výkladu totiž bráni okrem jasného znenia uvedeného rozsudku aj vzťah medzi jednotlivými časťami uvedeného rozsudku, v ktorých sa nachádzajú body, z ktorých vyplýva rozpor v dôvodoch, ktorého sa Komisia dovoláva. Body 255 až 295 napadnutého rozsudku sú totiž súčasťou tretej časti dôvodov týkajúcich sa analýzy hlavnej úvahy. Z bodu 250 uvedeného rozsudku však vyplýva, že posúdenia uvedené v tejto časti sa vykonávajú „pre úplnosť“ („for the sake of completeness“), pričom Všeobecný súd už na konci druhej časti svojej analýzy dospel k záveru, že hlavná úvaha „sa zakladala na nesprávnych posúdeniach týkajúcich sa bežného zdanenia podľa írskeho daňového práva, ktoré sa uplatňuje v prejednávanej veci“. Inými slovami body 255 až 295 napadnutého rozsudku sú v systematike odôvodnenia Všeobecného súdu nadbytočné. Nezdá sa totiž, že záver v uvedenom bode 249 by mal sprostredkovací charakter, ani nevyžadoval dodatočnú analýzu uvedenú v bodoch 255 až 295 daného rozsudku, ktorú Všeobecný súd vykonal výlučne pre úplnosť. Tretej výhrade prvej časti prvého odvolacieho dôvodu v časti, v ktorej sa namieta existencia rozporu v odôvodnení, je preto podľa môjho názoru potrebné vyhovieť.

b) Závery k prvej časti prvého odvolacieho dôvodu

36. Na základe všetkých predchádzajúcich úvah navrhujem, aby Súdny dvor vyhovel prvej časti prvého odvolacieho dôvodu.

2. O druhej časti prvého odvolacieho dôvodu

37. Druhá časť prvého odvolacieho dôvodu smeruje proti bodom 251 až 311 napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd preskúmal posúdenia Komisie týkajúce sa činností v rámci skupiny Apple, pričom postupne preskúmal činnosti írskej pobočky spoločnosti ASI (odôvodnenia 255 až 284), činnosti írskej pobočky spoločnosti AOE (odôvodnenia 285 až 295) a činnosti mimo týchto pobočiek (odôvodnenia 296 až 309). Komisia spochybňuje implicitné uznanie relevantnosti funkcií vykonávaných spoločnosťou Apple Inc zo strany Všeobecného súdu na účely určenia ziskov spoločností ASI a AOE zdaniteľných v Írsku. Uvádza, že keďže Apple Inc. je samostatný subjekt vo vzťahu k spoločnostiam ASI a AOE, funkcie, ktoré vykonáva vo vzťahu k duševnému vlastníctvu skupiny Apple ako materská spoločnosť alebo pri vykonávaní dohôd v rámci skupiny, či už „v prospech“ skupiny ako celku alebo konkrétne týchto spoločností, alebo „v ich mene“, nemajú žiadny vplyv na otázku, ktorej z írskych pobočiek alebo ústredí majú byť na daňové účely priradené územne obmedzené licencie, ktoré majú tieto spoločnosti v držbe. Komisia vznáša dve odlišné výhrady. Prvá sa týka procesného pochybenia a nedostatočnosti a rozporuplnosti odôvodnenia, druhá sa týka porušenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ, skreslenia írskeho práva a procesného pochybenia. Prostredníctvom argumentov, ktoré sa do značnej miery prekrývajú, ASI a AOE, ako aj Írsko a Luxemburské veľkovojvodstvo namietajú, že výhrady vznesené Komisiou sú čiastočne neprípustné a irelevantné a v každom prípade nedôvodné. Začnem v opačnom poradí, než v akom ich vzniesla Komisia, čiže preskúmaním druhej výhrady.

a) O druhej výhrade

38. Komisia predovšetkým poukazuje na to, že Všeobecný súd tým, že vychádzal z funkcií spoločnosti Apple Inc., porušil prístup založený na oddelenom subjekte a princíp nezávislého vzťahu, ktoré sú základom článku 25 TCA 97. Keďže v súlade s rozsudkom z 28. júna 2018, Andres

(Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia (ďalej len „rozsudok Andres“)[24], nesprávny výklad a uplatňovanie vnútroštátneho práva predstavuje nesprávny výklad a uplatňovanie článku 107 ods. 1 ZFEÚ, Všeobecný súd porušil aj toto ustanovenie. Presnejšie povedané Všeobecný súd správne vyložil írske právo, keď v bode 248 napadnutého rozsudku uviedol, že „na účely uplatnenia článku 25 TCA 97 malo pripočítanie ziskov írskej pobočke nerezidentskej spoločnosti zohľadňovať rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi pobočkou a ostatnými časťami tejto spoločnosti“. V bodoch 255 až 302 uvedeného rozsudku však uplatnil iné a nesprávne „právne kritérium“, pričom porovnával funkcie vykonávané írskymi pobočkami s funkciami vykonávanými spoločnosťou Apple Inc. a nie s funkciami vykonávanými ústrediami. Subsidiárne Komisia uvádza, že porušenie princípu nezávislého vzťahu a prístupu založeného na oddelenom subjekte predstavuje zjavné skreslenie vnútroštátneho práva. Napokon Komisia vytýka Všeobecnému súdu procesnú vadu spočívajúcu v tom, že vychádzal z neprípustných dôkazov.

1) O prípustnosti

39. Podľa názoru spoločností ASI a AOI, ako aj Írska a Luxemburského veľkovojvodstva je predmetná výhrada neprípustná, keďže jej cieľom je spochybniť posúdenie skutkového stavu a dôkazov vykonané Všeobecným súdom.

40. Už som mal možnosť pripomenúť, že Súdny dvor nie je príslušný na zisťovanie skutkového stavu a v zásade ani na skúmanie dôkazov, ktoré Všeobecný súd vykonal na podporu tohto skutkového stavu, s výhradou vecnej nesprávnosti skutkových zistení, ktoré vykonal, a skreslenia dôkazov, ktoré mu boli predložené.[25] Súdny dvor však spresnil, že ak Všeobecný súd zistil alebo posúdil skutkový stav, má podľa článku 256 ZFEÚ právomoc vykonať preskúmanie jeho právnej kvalifikácie a právnych dôsledkov, ktoré z nej vyvodil. Právomoc preskúmania Súdneho dvora sa vzťahuje najmä na otázku, či boli dodržané pravidlá v oblasti dôkazného bremena a vykonávania dôkazov, ako aj na otázku, či Všeobecný súd uplatnil správne právne kritériá pri svojom posúdení skutkového stavu a dôkazov.[26] Ako sa uvádza vyššie, v prejednávanej veci Komisia namieta, že Všeobecný súd sa tým, že zohľadnil funkcie spoločnosti Apple Inc., dopustil pochybenia, ktoré postihuje jeho skutkovú analýzu vykonanú v bodoch 251 až 311 napadnutého rozsudku, ako aj výsledky tejto analýzy, čo viedlo k nesprávnemu uplatňovaniu vnútroštátneho práva a k porušeniu článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Tvrdenia Komisie sa preto týkajú súladu parametra, podľa ktorého Všeobecný súd kvalifikoval skutkový stav („právne kritérium“ použité Všeobecným súdom), s írskym právom a právnych následkov, ktoré z toho vyplývajú. Za týchto okolností sa mi zdá byť jasné, že cieľom predmetnej výhrady ako celku nie je spochybniť posúdenie skutkového stavu alebo hodnotenie dôkazov Všeobecným súdom. Uvedeným sa nevylučuje, že niektoré výhrady Komisie týkajúce sa jednotlivých prvkov skutkovej analýzy vykonanej Všeobecným súdom sa môžu v prípade samostatného posúdenia ukázať ako neprípustné. Takáto možnosť sa overí v priebehu analýzy.

41. ASI a AOI, ako aj Írsko a Luxemburské veľkovojvodstvo tiež namietajú, že predmetná výhrada je neprípustná, pretože jej cieľom je spochybniť posúdenie Všeobecného súdu týkajúce sa írskeho práva bez dovolania sa skreslenia tohto práva. Írsko najmä uvádza, že Komisia vychádza

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

[25] Pozri v tomto zmysle rozsudok Severstal a NLMK/Komisia z 8. júna 2023 (C-747/21 P a C-748/21 P, EU:C:2023:459, body 45 a 46 a citovaná judikatúra).

[26] Pozri rozsudok z 2. marca 2021, Komisia/Taliansko a i. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, bod 53).

z nesprávneho výkladu rozsudku Andres, keď v podstate konštatuje, že akýkoľvek nesprávny výklad a uplatňovanie vnútroštátneho práva predstavuje nesprávny výklad a uplatňovanie článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

42. Pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry „pokiaľ teda ide v rámci odvolania o preskúmanie posúdenia Všeobecného súdu týkajúceho sa vnútroštátneho práva, ktoré v oblasti štátnej pomoci predstavuje posúdenie skutkového stavu, Súdny dvor je príslušný len overiť, či nedošlo k skresleniu tohto práva“. Naopak „preskúmanie právnej kvalifikácie tohto vnútroštátneho práva v rámci odvolania zo strany Všeobecného súdu vzhľadom na ustanovenie práva Únie, čo predstavuje právnu otázku, patrí do právomoci Súdneho dvora“ [27]. V bodoch 79 až 81 rozsudku Andres, na ktorý odkazuje Komisia, Súdny dvor uviedol, že ak „obsah alebo rozsah vnútroštátneho práva“ tak, ako ho stanovil Všeobecný súd, nie je možné v zásade a s výhradou skreslenia tohto práva spochybniť, kvalifikácia „ako referenčný rámec“ pripisovaná ustanoveniam uvedeného práva, a teda správne vymedzenie príslušného referenčného systému Všeobecným súdom, je naopak spochybniteľná. V rozsudku Fiat Chrysler Súdny dvor ďalej vysvetlil, že otázka, či Všeobecný súd pri tomto vymedzení správne aplikoval právne kritérium, ako je princíp nezávislého vzťahu, predstavuje „v širšom zmysle“ právnu otázku, ktorá môže byť predmetom preskúmania Súdnym dvorom v štádiu odvolania. [28]

43. Vzhľadom na zásady uvedené vyššie a pri súčasnom stave judikatúry sa výklad rozsudku Andres navrhovaný Komisiou zdá byť problematický. Automatický princíp, z ktorého vychádza, vedie fakticky k odstráneniu rozdielu, potvrdeného v rozsudku Fiat Chrysler, na jednej strane medzi zisteniami Všeobecného súdu, ktorých cieľom je špecifikovať *obsah a rozsah* vnútroštátneho práva, ako aj jeho uplatňovanie v prejednávanej veci, a na druhej strane medzi zisteniami týkajúcimi sa tohto práva, od ktorých závisí správne vymedzenie referenčného systému na účely uplatňovania článku 107 ods. 1 ZFEÚ, čiže určenie ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré patria do tohto referenčného systému. [29]

44. Diskusia medzi účastníkmi konania v skutočnosti nastoľuje citlivú otázku hranice medzi zisťovaním skutkového stavu a jeho právnou kvalifikáciou, pokiaľ ide o posúdenia Všeobecného súdu týkajúce sa vnútroštátneho práva v oblasti štátnej pomoci. Ako je známe, táto právna kvalifikácia spočíva v priradení vopred zistených relevantných skutočností ku konkrétnej právnej kategórii alebo ku konkrétnemu právnemu pojmu, z ktorých vyplýva identifikácia právnych noriem uplatniteľných na danú vec. Keďže ide v podstate o kognitívny proces, líši sa od jednoduchého zisťovania faktov a vzhľadom na prvoradý význam, ktorý má v kontexte právnych úvah, je, ako sa už uviedlo, preskúmateľný v konaní o odvolaní. Ak sa však pripustí, že pochybenie týkajúce sa vymedzenia významu a rozsahu ustanovenia vnútroštátneho práva alebo jeho uplatňovania, ktoré sa namieta v konaní o odvolaní, môže, keďže má vplyv na vymedzenie alebo uplatňovanie referenčného systému, ovplyvniť zaradenie situácie do pojmu selektívna výhoda podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, takéto pochybenie by podľa môjho názoru malo byť preskúmateľné Súdnym dvorom ako chyba v právnej kvalifikácii vnútroštátneho práva na základe ustanovenie práva Únie. [30]

[27] Pozri rozsudok Andres (bod 78).

[28] Rozsudok Fiat Chrysler (bod 85).

[29] Podľa ustálenej judikatúry musí určenie referenčného rámca vyplývať z objektívneho preskúmania „obsahu, vzájomného vzťahu a konkrétnych účinkov pravidiel uplatniteľných podľa vnútroštátneho práva“ dotknutého členského štátu (pozri rozsudok Fiat Chrysler, bod 72 a citovanú judikatúru).

[30] Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Komisia/Luxembursko a i. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, bod 88).

45. Skutočný rozsah zásad uvedených v bode 37 vyššie však ešte musí objasniť Súdny dvor, pričom hranica medzi prípustnými a neprípustnými opravnými prostriedkami zostáva plynulá, keďže ide o posúdenia Všeobecného súdu týkajúce sa vnútroštátneho práva.

46. Vyššie uvedené však podľa môjho názoru nemá vplyv na prípustnosť tvrdení, ktoré Komisia uviedla v predmetnej výhrade. Na jednej strane totiž Komisia bezvýhradne schvaľuje právne kritérium, ktoré podľa jej názoru Všeobecný súd považoval v prejednávanej veci za uplatniteľné na základe írskeho práva na účely analýzy existencie výhody podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Na druhej strane, ak Komisia namieta nesprávne uplatnenie vnútroštátneho práva na okolnosti prípadu, je to len v rozsahu, v akom podľa Všeobecný súd podľa názoru tejto inštitúcie v skutočnosti použil iné právne kritérium než to, ktoré správne identifikoval. Námietka vznesená Komisiou sa mi preto zdá byť jednou z tých, ktoré v bode 85 rozsudku Fiat Chrysler Súdny dvor považoval za prípustné „v širšom zmysle“, keďže ich cieľom je v konečnom dôsledku spochybniť výber referenčného systému v rámci prvej fázy analýzy existencie selektívnej výhody.

47. V každom prípade na rozdiel od tvrdení spoločností ASI a AOI, ako aj Írska, Komisia sa výslovne dovoláva aj skreslenia írskeho práva, čo musí nevyhnutne viesť Súdny dvor k tomu, aby posúdil vecnú opodstatnenosť tvrdenia Komisie, prinajmenšom s cieľom overiť, či je takéto skreslenie dostatočne preukázané.

48. Na základe vyššie uvedeného treba podľa môjho názoru zamietnuť aj dôvody neprípustnosti vznesené Írskom a spoločnosťami ASI a AOI, vyplývajúce z pripojenej námietky Komisie proti posúdeniam, ktoré sa týkajú írskeho práva.

2) Vo veci samej

i) O zohľadnení neprípustných dôkazov

49. Domnievam sa, že je potrebné prednostne preskúmať námietku týkajúcu sa procesného pochybenia vyplývajúceho z posúdenia neprípustných dôkazov, pretože ovplyvňuje platnosť dôkazného základu, z ktorého Všeobecný súd vychádzal. Komisia namieta neprípustnosť dôkazov uvedených v bode 301 napadnutého rozsudku, z ktorých podľa Všeobecného súdu vyplýva, že zmluvy s externými výrobcami (Original Equipment Manufacturers alebo „OEMs“), ktorí sú zodpovední za výrobu veľkej časti produktov predávaných spoločnosťou ASI, a zmluvy so zákazníkmi, ako sú telekomunikační operátori, boli vyjednané riaditeľmi skupiny Apple a podpísané spoločnosťou Apple Inc. a spoločnosťou ASI prostredníctvom ich príslušných riaditeľov, a to priamo alebo prostredníctvom splnomocnenca. Podľa Komisie tieto dôkazy, ktoré pozostávajú na jednej strane z niekoľkých výmen e-mailov medzi riaditeľmi spoločnosti Apple Inc., pokiaľ ide o kontakty s OEMs a telekomunikačnými operátormi, a na druhej strane zo štyroch splnomocnení vydaných spoločnosťou ASI riaditeľom spoločnosti Apple Inc. (ďalej len „splnomocnenia týkajúce sa podpisu zmlúv s OEMs a telekomunikačnými operátormi“ [31]), nemohol Všeobecný súd vziať do úvahy, pretože neboli predložené počas správneho konania a, pokiaľ ide o tri z vyššie uvedených splnomocnení, aj z dôvodu, že sa Všeobecnému súdu predložili neskoro, až v štádiu repliky. ASI a AOI nespochybňujú skutočnosť, že uvedené dôkazy boli prvýkrát predložené v konaní pred Všeobecným súdom. Uvádzajú však, že Komisia mala vedomosť o činnostiach vedúcich pracovníkov spoločností ASI a AOE so sídlom v USA, ako aj o existencii a význame vyššie uvedených splnomocnení, a že ak by Komisia vykonala primerané vyšetrovanie, mohla získať všetky relevantné dôkazy.

[31] Zo spisu vyplýva, že ide najmä o splnomocnenia vydané generálnemu riaditeľovi a viceprezidentovi spoločnosti Apple Inc.

50. V tejto súvislosti poznamenávam, že podľa ustálenej judikatúry zákonnosť rozhodnutia v oblasti štátnej pomoci posudzuje súd Únie z hľadiska informácií, ktoré mohla mať Komisia k dispozícii pri jeho prijímaní.[32] V rozsudku z 20. septembra 2017, Komisia/Frucona Košice[33], Súdny dvor spresnil, že informácie, ktoré Komisia „mohla mať k dispozícii", zahŕňajú informácie, ktoré sa javia ako relevantné na posúdenie, ktoré sa má uskutočniť, a ktorých predloženie na svoju žiadosť mohla dosiahnuť počas správneho konania.[34] V prejednávanej veci, pokiaľ ide predovšetkým o výmenu e-mailov medzi riaditeľmi spoločnosti Apple Inc. o kontaktoch s OEMs a telekomunikačnými operátormi, poznamenávam, že zo spisu predloženého Všeobecnému súdu vyplýva, že tieto výmeny sa takmer výlučne týkajú činností vykonávaných zamestnancami spoločnosti Apple Inc. na základe dohody o rozdelení nákladov, pričom neobsahujú nijaký implicitný alebo výslovný odkaz na ASI. Ide preto o dokumenty, ktoré Komisia považovala za nesúvisiace s predmetom správneho konania, keďže sa týkali činnosti subjektu oddeleného od spoločnosti ASI a vzťahov v rámci skupiny, ktoré nesúviseli s predmetom záväzných daňových stanovísk. Z tohto dôvodu nemožno podľa môjho názoru konštatovať, že aj keby Komisia mohla predpokladať existenciu takýchto dôkazov, bola by povinná požiadať o ich predloženie v správnom konaní. Naopak, bolo povinnosťou spoločnosti Apple, najmä vzhľadom na stanovisko prijaté Komisiou, poskytnúť všetky dôkazy, ktoré mala k dispozícii, aby preukázala, že rokovania uvedené vyššie sa v skutočnosti viedli v mene ústredia spoločnosti ASI a nie v mene skupiny Apple ako celku. Po druhé, pokiaľ ide o splnomocnenia týkajúce sa podpisu zmlúv s OEMs a telekomunikačnými operátormi, poznamenávam predovšetkým, že je nesporné, že ide o hlavné, ak nie jediné dôkazy, z ktorých Všeobecný súd vychádza v bode 301 napadnutého rozsudku. Je tiež nesporné, že úplný zoznam splnomocnení udelených riaditeľmi ASI a AOE bol poskytnutý len ako príloha k žalobe týchto spoločností a že text troch z týchto splnomocnení bol predložený až v rámci repliky, zatiaľ čo štvrté splnomocnenie sa podľa tvrdenia Komisie, ktoré ASI a AOE nenapádajú, nikdy nepredložilo.[35] Je tiež nesporné, že v zápisniciach zo zasadnutí predstavenstiev spoločností ASI a AOE predložených počas správneho konania (ďalej len „zápisnice preskúmané Komisiou") sa neuvádzajú splnomocnenia týkajúce sa podpisu zmlúv s OEM, ale iba splnomocnenie, ktoré sa týka podpisu zmlúv s telekomunikačnými operátormi, ktoré však, ako sa už spomenulo, nebolo nikdy predložené. Pokiaľ ide o skutočnosti, na ktoré bola Komisia upozornená počas správneho konania, poznamenávam, že pripomienky spoločnosti Apple zo 7. septembra 2015 uvedené v prílohe k žalobe spoločností ASI a AOE podanej na Všeobecný súd odkazujú na existenciu systému splnomocnení vydaných predstavenstvami spoločností ASI a AOE najmä na účely rokovania a podpisu zmlúv s OEMs a telekomunikačnými operátormi. Tieto pripomienky sa však obmedzujú na vágny a všeobecný odkaz.[36] Za týchto okolností sa domnievam, že Komisii nemožno vytýkať, že nezískala predmetné splnomocnenia počas správneho konania, najmä vzhľadom na to, že si v každom prípade vyžiadala a preskúmala všetky zápisnice zo zasadnutí predstavenstiev spoločností ASI a AOE v relevantnom období, pričom nenašla prakticky nijakú stopu po takýchto splnomocneniach. Naproti tomu bolo podľa môjho

[32] Pozri rozsudok z 2. septembra 2010, Komisia/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 91 a citovaná judikatúra).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 71 („rozsudok Komisia/Frucona Košice").

[34] Pozri tiež rozsudok z 29. júna 2023, TUIfly/Komisia (C-763/21 P, EU:C:2023:528, bod 47).

[35] ASI a AOI len uvádzajú, že poskytli Komisii zápisnicu zo zasadnutia predstavenstva spoločnosti ASI z 27. júla 2011, v ktorej je uvedené splnomocnenie, ale nezaujali stanovisko k tvrdeniu Komisie, že znenie tohto splnomocnenia (ktoré je súčasťou zápisnice vo forme prílohy) nebolo nikdy predložené.

[36] V pripomienkach zo 14. apríla 2015, na ktoré sa odvolávajú aj ASI a AOI, sa len uvádza, že podmienky zmlúv s výrobcami OEMs a telekomunikačnými operátormi centrálne stanovujú riadiaci pracovníci v Cupertine a že pred rokom 2013 podpisovali takéto zmluvy v mene spoločnosti ASI riadiaci pracovníci v Spojených štátoch na základe splnomocnení. Uvádzajú tiež, že po formalizácii tieto zmluvy vykonávala írska pobočka spoločnosti ASI prostredníctvom vybavovania objednávok na nákup. Rovnako sa aj pripomienky Írska z 29. januára 2016 obmedzujú len na tvrdenie, že zmluvy s OEMs podpisujú a vykonávajú riadiaci pracovníci spoločnosti ASI. Spoločnosti ASI a AOE predložili Všeobecnému súdu dokument, v ktorom vysvetlili podmienky spoločného rokovania a podpisu (spoločnosti Apple Inc. a ASI) zmlúv s OEM. Predložili aj jednu z týchto zmlúv, ktorá bola za ASI podpísaná zamestnancom spoločnosti Apple Inc., ktorý bol v príslušnom finančnom roku vymenovaný za riaditeľa spoločnosti ASI.

názoru povinnosťou spoločnosti Apple, aby preukázala svoj opis skutkového stavu a predložila takéto splnomocnenia v čo najskoršom štádiu bez čakania na poslednú príležitosť, ktorú mala až v konaní pred Všeobecným súdom.

51. Tvrdeniam Komisie týkajúcim sa procesného pochybenia vyplývajúceho z posúdenia neprípustných dôkazov treba preto podľa môjho názoru vyhovieť.

ii) O právnom kritériu uplatniteľnom podľa írskeho práva

52. Komisia zastáva názor, že právne kritérium uplatniteľné podľa írskeho práva na účely určenia zdaniteľných ziskov nerezidentskej spoločnosti v Írsku správne identifikoval Všeobecný súd v bode 248 napadnutého rozsudku a musí zohľadňovať „rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi pobočkou a ostatnými časťami tejto spoločnosti“. Írsko naopak uvádza, že relevantná analýza na účely uplatnenia článku 25 TCA 97 sa musí týkať, ako Všeobecný súd uviedol najmä v bode 227 napadnutého rozsudku a potvrdil v niekoľkých ďalších bodoch uvedeného rozsudku, „skutočných činností [írskych pobočiek nerezidentskej spoločnosti] a trhovej hodnoty“ týchto činností. ASI a AOI poukazujú na to, že v bodoch 182 až 186 napadnutého rozsudku Všeobecný súd vysvetlil, že podľa írskeho práva možno zisky vyplývajúce z duševného vlastníctva pripočítať írskej pobočke nerezidentskej spoločnosti len vtedy, ak takáto pobočka kontroluje duševné vlastníctvo, z ktorého tieto zisky vyplývajú. ASI a AOI v súlade s Írskom uvádzajú, že činnosti vykonávané v ústrediach nie sú relevantné na účely uplatnenia článku 25 TCA 97. Napokon Írsko, ako aj ASI a AOI v podstate konštatujú, že bod 248 napadnutého rozsudku, z ktorého Komisia vychádza, sa týka uplatnenia prístupu schváleného OECD, nie článku 25 TCA 97, a, v každom prípade, že najmä z bodu 242 uvedeného rozsudku vyplýva, že tento prístup nepodporuje porovnávaciu analýzu, na ktorú sa Komisia odvoláva, t. j. analýzu, ktorá je v rozpore s írskym právom.

53. Stručné predstavenie hlavných tvrdení účastníkov konania uvedené vyššie umožňuje formulovať dve predbežné úvahy. Prvou je, že všetky predchádzajúce tvrdenia vylučujú na účely uplatnenia článku 25 TCA 97 relevantnosť funkcií vykonávaných subjektom oddeleným od nerezidentskej spoločnosti, ktorej zdaniteľné zisky sa majú posudzovať v Írsku, aj keď ide o dcérsku spoločnosť, ako v prejednávanej veci v prípade spoločnosti Apple Inc. Kritérium rozdelenia ziskov, aké zastáva Írsko a ASI a AOI, ktoré zohľadňuje výlučne činnosti skutočne vykonávané írskymi pobočkami, vedie nevyhnutne a úplne logicky k tomu, že funkcie vykonávané spoločnosťou Apple Inc. sú z príslušnej analýzy na základe tohto článku vylúčené. Podľa druhej úvahy napadnutý rozsudok nie je jednoznačný, pokiaľ ide o vymedzenie metódy rozdelenia ziskov, ktorá je základom pre uplatnenie článku 25 TCA 97. Toto je však zásadný bod na účely analýzy, ktorá sa má vykonať podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže ovplyvňuje vymedzenie „bežného“ zdaňovania podľa írskeho práva, v súlade s ktorým treba posudzovať existenciu výhody v zmysle tohto ustanovenia. Na základe viacerých bodov napadnutého rozsudku účastníci konania identifikovali tri kritériá pripočítania ziskov írskej pobočke nerezidentskej spoločnosti, pričom prvé z nich vyžaduje, aby pobočka preukázala kontrolu aktíva, z ktorého vyplývajú zisky, ktoré sa majú pripočítať („kritérium kontroly“, body 182 až 185 napadnutého rozsudku), druhé kritérium vychádza z činností skutočne vykonávaných pobočkou a posúdenia ich trhovej hodnoty („kritérium skutočných činností“, najmä body 179, 218, 219 a 227 napadnutého rozsudku), tretie sa týka rozdelenia majetku, funkcií a rizík medzi pobočkou a ostatnými časťami spoločnosti (ďalej len „kritérium rozdelenia funkcií v rámci spoločnosti“, body 240, 242 a 248 napadnutého rozsudku).

54. Za týchto okolností je potrebné, pokiaľ je to možné, usilovať sa v tejto súvislosti o súdržný výklad napadnutého rozsudku, pričom je potrebné vychádzať z nesporného predpokladu, ktorý je základom uvedeného rozsudku a podľa ktorého je na účely určenia zdaniteľných ziskov nerezidentskej spoločnosti v Írsku potrebné vykonať „funkčnú analýzu“ zameranú na určenie vykonávaných činností a používaných aktív a rizík, ktoré na seba prevzala jej pobočka v Írsku. Túto analýzu vyžaduje článok 25 TCA 97, princíp nezávislého vzťahu, ako aj prístup schválený OECD.[37] Protichodné stanoviská účastníkov konania sa navzájom líšia, pokiaľ ide o *predmet* tejto analýzy v prejednávanej veci.

55. Domnievam sa však, že súdržný výklad napadnutého rozsudku neumožňuje dospieť k záveru, že Všeobecný súd považoval za uplatniteľné podľa írskeho práva kritérium *výlučne* zamerané na činnosti írskych pobočiek nerezidentských spoločností. Samozrejme, ako sa uvádza v bode 177 napadnutého rozsudku, článok 25 TCA 97 „sa týka iba ziskov vyplývajúcich z činností, ktoré vykonali samotné írske pobočky, s vylúčením ziskov vyplývajúcich z činností, ktoré vykonali iné časti danej nerezidentskej spoločnosti“. Komisia sa však nemýli, keď zastáva názor, že takéto tvrdenie sa v podstate obmedzuje na odkaz na zásadu daňovej teritoriality a samo osebe nepredstavuje vyjadrenie metódy rozdelenia ziskov podľa článku 25 TCA 97 – a tým menej metódy priraďovania majetku vytvárajúceho zisky – vylučujúcu zohľadnenie funkcií, ktoré preberajú ostatné časti nerezidentskej spoločnosti. V tejto súvislosti súhlasím s názorom Komisie, že takéto obmedzenie sa nikde v napadnutom rozsudku nevyskytuje. Konkrétne ho nemožno vyvodiť, ako uvádzajú Írsko a ASI a AOI, z bodov 179 až 184 uvedeného rozsudku, v ktorých Všeobecný súd odkázal na rozsudok High Court (Vyšší súd, Írsko) vo veci S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd[38]. V tomto rozsudku totiž High Court (Vyšší súd) vykonal rozsiahlu analýzu funkcií vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti Dataproducts so sídlom v Holandsku a jej riadiacimi pracovníkmi mimo Írska, ako aj porovnanie týchto funkcií a rizík, ktoré predmetná spoločnosť prevzala prostredníctvom svojich jednotlivých častí, pričom následne dospel k záveru, že dotknutý majetok, švajčiarsky účet, ktorého výnosy boli čiastočne poskytnuté írskej pobočke, nekontrolovala táto pobočka, ale holandské ústredie spoločnosti Dutch Dataproducts, a že sporné sumy z tohto dôvodu nemohli predstavovať zdaniteľné zisky v Írsku. Tento rozsudok je preto skôr príkladom metódy rozdelenia ziskov, na akú sa odvoláva Komisia.

56. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti je potrebné poznamenať, že Všeobecný súd v bode 240 napadnutého rozsudku na jednej strane výslovne pripustil, že na určenie toho, aké funkcie skutočne vykonáva írska pobočka nerezidentskej spoločnosti na účely uplatnenia článku 25 TCA 97 je potrebné vziať do úvahy „rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi pobočku a ostatné časti tejto spoločnosti“. Na druhej strane v bode 242 uvedeného rozsudku uviedol, že analýzu, ktorej cieľom je určiť aktíva, funkcie a riziká, ktoré treba priradiť stálej prevádzkarni spoločnosti, a to na základe činností skutočne vykonávaných spoločnosťou, nemožno „robiť abstraktne bez zohľadnenia činností a funkcií vykonávaných v rámci spoločnosti ako celku“.

57. V rovnakom zmysle svedčí aj samotné znenie článku 25 TCA 97, a to v rozsahu, v akom vyžaduje identifikáciu „príjm[ov] z podnikania plynúc[ich] priamo alebo nepriamo“ z činnosti pobočky a z majetku alebo práv „používaných pobočkou, v držbe pobočky… alebo v držbe pre pobočku“. Nie je totiž jasné, ako je možné vykonať takú operáciu, ktorá zahŕňa najmä určenie hospodárskeho vlastníctva majetku v držbe predmetnej spoločnosti, bez zohľadnenia, v rámci ich porovnania, činnosti, ktoré vo vzťahu k uvedenému majetku vykonávajú rôzne časti uvedenej

[37] V bode 1.42 usmernení týkajúcich sa transferového oceňovania sa uvádza, že účelom funkčnej analýzy je „identifikovať a porovnať hospodársky významné činnosti a zodpovednosti, používané aktíva a riziká, ktoré na seba prevzali strany vykonávajúce transakcie“.

[38] [1988] I.R. 10 poznámka 4507 (ďalej len „rozsudok Dataproducts“).

spoločnosti. Takéto porovnanie umožňuje overiť, či rozdelenie ziskov v rámci nerezidentskej spoločnosti, akceptované daňovými orgánmi ako základ pre určenie zdaniteľných ziskov v Írsku, zodpovedá skutočnému rozdeleniu funkcií, aktív a rizík medzi jednotlivé časti tejto spoločnosti.

58. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že Komisia správne vykladá napadnutý rozsudok, keď uvádza, že kritérium na určenie zisku nerezidentskej spoločnosti, ktoré Všeobecný súd považuje za uplatniteľné na základe článku 25 TCA 97, vyžaduje zohľadnenie rozdelenia aktív, funkcií a rizík medzi pobočkou a ostatnými časťami tejto spoločnosti a vylučuje zohľadnenie úlohy, ktorú zohrávajú oddelené subjekty.

59. Dodávam, že v prejednávanej veci vyplýva potreba obmedziť analýzu na vzťahy medzi ústrediami a írskymi pobočkami aj z rozhodnutia spoločnosti Apple Inc. prijatého v rámci jej podnikateľskej autonómie presunúť dohodou o rozdelení nákladov časť svojich ziskov v prospech spoločností ASI a AOE. Ide preto o so spoločnosťou Apple Inc. nesúvisiace rozdelenie týchto ziskov medzi rôzne pobočky uvedených spoločností. Uplatnenie iného kritéria, ako správne zdôraznila Komisia, má za následok nezohľadnenie skutočného obsahu tejto dohody a daňovej štruktúry skupiny Apple, čiže prvkov, ktoré írske daňové orgány nemohli ignorovať v kontexte celkového posúdenia metódy určenia zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE navrhovanej skupinou. V opačnom prípade by došlo k paradoxnému výsledku, keď by sa aktíva legálne presunuté spoločnosťou Apple Inc. mimo Spojených štátov, ako aj súvisiace zisky, pokiaľ ide o určenie dane splatnej v Írsku, vrátili, ale len virtuálne, do Spojených štátov, čím by sa ešte viac znížila fiškálna zodpovednosť skupiny.

iii) O zohľadnení funkcií spoločnosti Apple Inc. Všeobecným súdom

60. Na tomto mieste je potrebné overiť, či Všeobecný súd, ako uvádza Komisia, skutočne vychádzal z funkcií vykonávaných spoločnosťou Apple Inc. vo vzťahu k duševnému vlastníctvu skupiny Apple, alebo či, ako uvádza Írsko spolu so spoločnosťami ASI a AOI, uvedené tvrdenie Komisie skresľuje príslušné dôvody napadnutého rozsudku.

61. Po prvé Komisia uvádza, že Všeobecný súd odkázal na funkcie vykonávané spoločnosťou Apple Inc. v bodoch 259 až 267 a v bode 288 napadnutého rozsudku, keď skúmal odôvodnenia 289 až 295 sporného rozhodnutia, ktoré írskym pobočkám pripisujú vykonávanie funkcií kontroly kvality, riadenia infraštruktúry výskumu a vývoja a riadenia rizík podnikania. V tejto súvislosti poznamenávam, že v bodoch 260 až 267 napadnutého rozsudku Všeobecný súd vo všeobecnosti odkázal na všetky funkcie a riziká uvedené v prílohe B k dohode o rozdelení nákladov a týkajúce sa nehmotného majetku, ktorý je predmetom tejto dohody [39], „teda v podstate celého duševného vlastníctva skupiny Apple“ (bod 261), ktoré boli na základe uvedenej dohody oprávnené vykonávať ASI a AOE alebo ktoré na seba mohli prevziať. V bodoch 263 a 264 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uviedol, že Komisia neposkytla nijaký dôkaz na účely preukázania, že uvedené funkcie skutočne vykonávali spoločnosti ASI a AOE, tým menej ich írske pobočky, alebo že zamestnanci týchto pobočiek skutočne riadili takéto riziká. V bode 266 uvedeného rozsudku Všeobecný súd zdôraznil, že Komisia sa nesnažila preukázať, že „riadiace orgány írskych pobočiek… skutočne každodenne aktívne riadili všetky funkcie a riziká súvisiace s duševným vlastníctvom skupiny Apple, ktoré sú vymenované v prílohe B dohody o rozdelení nákladov“.

[39] Príloha B k dohode o rozdelení nákladov v znení z roku 2009 obsahovala dve tabuľky zahŕňajúce príslušné funkcie súvisiace s nehmotným majetkom, ktorý je predmetom uvedenej dohody, a súvisiace riziká. Každá takáto funkcia a každé takéto riziko sú spojené s „x“, resp. so spoločnosťou Apple Inc. (označovaná ako „Apple“) a so spoločnosťami ASI a AOE (spoločne označované ako „medzinárodní účastníci“), s výnimkou registrácie a ochrany duševného vlastníctva, ktoré je spojená výlučne so spoločnosťou Apple Inc (pozri bod 260 napadnutého rozsudku).

Ako však správne poznamenala Komisia, funkcie a riziká vymenované v bodoch 261 a 262 napadnutého rozsudku sú v nadnárodnej spoločnosti zvyčajne vyhradené holdingovej spoločnosti skupiny. Ďalej, ako zdôraznil Všeobecný súd v bode 267 uvedeného rozsudku, v prejedávanej veci ide o „všetky funkcie, ktoré sú v jadre obchodného modelu… skupiny Apple zameraného na vývoj technologických produktov“, ako aj „kľúčové riziká spojené s týmto obchodným modelom“. Zo spisu predloženého Všeobecnému súdu, ako aj zo sporného rozhodnutia tiež vyplýva, že Komisia, Írsko, ako aj spoločnosti ASI a AOE sa zhodli na tom, že tieto funkcie a riziká *týkajúce sa celého duševného vlastníctva skupiny Apple, jej rozvoja a riadenia*, z väčšej časti prevzala spoločnosť Apple Inc. ako holdingová spoločnosť skupiny alebo na základe dohody o rozdelení nákladov a sústredila ich v Cupertine. Komisia sa teda nemýli, keď uvádza, že vo vyššie preskúmaných bodoch napadnutého rozsudku Všeobecný súd zahrnul do posúdenia skutkového stavu funkcie a riziká, ktoré prevzala Apple Inc.

62. Po druhé Komisia uvádza, že Všeobecný súd v bodoch 268 až 295 napadnutého rozsudku nesprávne odkázal na funkcie spoločnosti Apple Inc. V týchto bodoch Všeobecný súd preskúmal činnosti a funkcie uvedené v odôvodneniach 296 až 300 sporného rozhodnutia tak, ako ich skutočne vykonávala írska pobočka spoločnosti ASI, pričom dospel k záveru, že tieto činnosti a funkcie, posudzované samostatne alebo ako celok, neodôvodňovali priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva predmetnej pobočke. Činnosti a funkcie skúmané Všeobecným súdom zahŕňali kontrolu kvality, rôzne činnosti v oblasti výskumu a vývoja a riadenie marketingových nákladov na miestnej úrovni.

63. V tejto súvislosti, pokiaľ ide o kontrolu kvality, poznamenávam, že táto funkcia patrila medzi funkcie uvedené v dohode o rozdelení nákladov a spájala sa tak so spoločnosťou Apple Inc., ako aj so spoločnosťami ASI a AOE. Za týchto okolností je potrebné konštatovať, že keď sa Všeobecný súd v bode 269 napadnutého rozsudku odvoláva na tvrdenie spoločností ASI a AOE, podľa ktorého „na celom svete bolo v oblasti kontroly kvality zamestnaných asi tisíc osôb, pričom iba jedna osoba bola v tejto funkcii zamestnaná v Írsku“, odkazuje na činnosti vykonávané subjektmi oddelenými od tejto spoločnosti a najmä na činnosti vykonávané spoločnosťou Apple Inc.[40] To isté podľa môjho názoru platí pre bod 274 napadnutého rozsudku, v ktorom Všeobecný súd uviedol, že skutočnosť, že pobočka spoločnosti ASI znášala marketingové náklady na miestnej úrovni „neznamená, že zodpovedala za samotnú koncepciu marketingovej stratégie“. Podľa dohody o marketingových službách je za vývoj tejto stratégie v skutočnosti zodpovedná spoločnosť Apple Inc.

64. Pokiaľ ide o body 273 a 275 napadnutého rozsudku, v ktorých sa uvádza, že funkcie v oblasti výskumu a vývoja a činnosti v oblasti zberu a analýzy regionálnych údajov vykonávané zamestnancami pobočky spoločnosti ASI majú „pomocný“ charakter, Všeobecný súd opätovne porovnáva tieto činnosti s činnosťami, ktoré celosvetovo vykonávajú subjekty mimo spoločnosti ASI. Napokon bod 277 napadnutého rozsudku výslovne odkazuje na politiky a stratégie skupiny vypracované spoločnosťou Apple Inc., pokiaľ ide o funkcie pobočky spoločnosti ASI týkajúce sa služby AppleCare, ktoré sú označené ako „výkonné“ „podľa usmernení a strategického riadenia definovaných v Spojených štátoch“, rovnako ako body 281 a 283 uvedeného rozsudku, ktoré obsahujú celkový úsudok Všeobecného súdu týkajúci sa „pomocného“ a „výkonného“ charakteru činností tejto pobočky.

[40] Hoci je pravda, že v bode 269 napadnutého rozsudku sa uvádza, že kontrola kvality by sa mohla vykonávať aj externe v rámci dohôd s externými výrobcami, v napadnutom rozsudku nie sú žiadne ďalšie náznaky o existencii takýchto dohôd uzavretých spoločnosťami ASI a AOE.

65. Po tretie Komisia zastáva názor, že Všeobecný súd pri skúmaní funkcií vykonávaných írskou pobočkou spoločnosti AOE uvedených v odôvodnení 301 sporného rozhodnutia odkázal na činnosti spoločnosti Apple Inc. V bode 290 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uvádza, pokiaľ ide o špecifické procesy a odborné znalosti vypracované touto pobočkou v rámci ich výrobných činností, že aj keby sa na tieto postupy a znalosti vzťahovala ochrana z určitých práv duševného vlastníctva, „ide o obmedzenú oblasť, ktorá je špecifická pre činnosti tejto… pobočky“, čo neodôvodňuje priradenie všetkých licencií na predmety duševného vlastníctva danej pobočke. Podľa môjho názoru je však jasné, že takéto „kvantitatívne“ posúdenie je možné len do tej miery, do akej sa zručnosti vyvinuté írskou pobočkou spoločnosti AOE, ako správne uvádza Komisia, porovnávajú so všetkými funkciami výskumu a vývoja súvisiacimi s duševným vlastníctvom skupiny Apple. Na druhej strane je potrebné odmietnuť argumentáciu Komisie smerujúcu proti bodom 291 až 294 napadnutého rozsudku, podľa ktorej duševné vlastníctvo vyvinuté írskou pobočkou spoločnosti AOE predstavuje jedinečný a hodnotný prínos, ktorý nie je zlučiteľný s obmedzenou odmenou, ako je odmena stanovená v záväzných daňových stanoviskách, a to z dôvodu, že sa zameriava na spochybnenie skutkových posúdení vykonaných Všeobecným súdom.

66. Napokon Komisia namieta, že Všeobecný súd zohľadnil v bodoch 298 až 302 napadnutého rozsudku pri skúmaní činností vykonávaných mimo pobočiek spoločností ASI a AOE funkcie vykonávané spoločnosťou Apple Inc. V tejto súvislosti niet pochýb o tom, že najmä v bodoch 299 a 300 uvedeného rozsudku Všeobecný súd odkázal na funkcie spoločnosti Apple Inc. a jej úlohu materskej spoločnosti, keď na jednej strane vo všeobecnosti konštatoval „centralizovan[ú] povah[u] strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple, ktoré prijímajú členovia predstavenstva v Cupertine“ a na druhej strane, konkrétne, pokiaľ ide o rozhodnutia v oblasti výskumu a vývoja pri vzniku duševného vlastníctva skupiny Apple, pripomenul skutočnosť, že „rozhodnutia týkajúce sa vyvíjaných produktov… a rozhodnutia týkajúce sa stratégie výskumu a vývoja… boli prijímané a vykonávané členmi predstavenstva skupiny usadenými v Cupertine“. Rovnako Všeobecný súd uviedol, že „stratégie uvedenia nových produktov a najmä organizácia distribúcie na európskych trhoch… boli určované na úrovni skupiny Apple najmä vedúcimi pracovníkmi skupiny (Executive Team) pod vedením generálneho riaditeľa skupiny v Cupertine“ [41].

67. Z analýzy uvedenej vyššie vyplýva, že vo všetkých bodoch napadnutého rozsudku, ktoré Komisia spochybňuje, Všeobecný súd viac-menej implicitne, no napriek tomu jednoznačne, vychádzal z funkcií vykonávaných spoločnosťou Apple Inc. vo vzťahu k duševnému vlastníctvu skupiny Apple na základe dohody o rozdelení nákladov alebo dohody o marketingových službách alebo v jej úlohe materskej spoločnosti, pričom k týmto funkciám prirovnával funkcie vykonávané írskymi pobočkami vo vzťahu k licenciám na predmety duševného vlastníctva. Z tohto dôvodu sa predmetná výhrada, na rozdiel od tvrdení Írska a spoločností ASI a AOI, nezakladá na nesprávnom výklade napadnutého rozsudku, a tým menej na jeho skreslení.

iv) Vplyv zohľadnenia činností spoločnosti Apple Inc. na právnu kvalifikáciu skutkového stavu

68. Írsko, ako aj ASI a AOI v podstate namietajú, že predmetná výhrada je v každom prípade irelevantná, pretože aj za predpokladu, že Všeobecný súd zohľadnil funkcie spoločnosti Apple Inc., konštatovania, ku ktorým dospel na záver svojho skúmania skutkového stavu, sa zakladajú na analýze činnosti írskych pobočiek a ústredí a na zistení, že funkcie vykonávané týmito

[41] Komisia spresnila, bez spochybnenia spoločnosťami ASI a AOI, že „Executive Team“ a generálny riaditeľ skupiny, na ktorú sa Všeobecný súd odvoláva, sú riadiaci pracovníci a CEO spoločnosti Apple Inc.

pobočkami majú „rutinný“ charakter, čo podľa Všeobecného súdu nepostačuje na to, aby odôvodnili priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva a pripočítanie súvisiacich ziskov týmto pobočkám.

69. V tejto súvislosti poznamenávam, že zo všetkých skutkových zistení Všeobecného súdu zhrnutých v bode 310 napadnutého rozsudku vyplýva, že záver uvedený v tomto bode, podľa ktorého Komisia nepreukázala, že licencie na predmety duševného vlastníctva mali byť priradené írskym pobočkám na účely určenia zdaniteľných ročných ziskov spoločností ASI a AOE v Írsku, vychádza jednak z posúdenia činností skutočne vykonávaných týmito pobočkami, jednak zo „strategick[ých] rozhodnut[í] prijíman[ých] a vykonávan[ých] mimo týchto írskych pobočiek“.

70. Za predpokladu, že uvedený prvok zahŕňa odkaz na funkcie vykonávané ústrediami, je potrebné podrobnejšie analyzovať posúdenia uvedené v bodoch 298 až 309 napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd skúmal tvrdenia Írska, ako aj spoločností ASI a AOE, podľa ktorých tieto spoločnosti prostredníctvom svojich riadiacich orgánov *vykonávali* strategické rozhodnutia týkajúce sa návrhu a vývoja produktov skupiny Apple prijaté centrálne pre celú skupinu v Cupertine.

71. V týchto bodoch Všeobecný súd najprv konštatoval, že ASI a AOE poskytli dôkazy o centralizovanom charaktere týchto rozhodnutí a, najmä pokiaľ ide o rozhodnutia v oblasti výskumu a vývoja, dôkazy, ktoré jednak preukazujú, že rozhodnutia týkajúce sa produktov, ktoré sa mali vyvinúť, a stratégie výskumu a vývoja prijímali a vykonávali vedúci pracovníci skupiny so sídlom v Cupertine, jednak ide o dôkazy o tom, že stratégie uvádzania nových produktov na trh a organizácia distribúcie na európskych trhoch sa určovali na úrovni skupiny Apple, najmä riadiacimi pracovníkmi skupiny pod vedením generálneho riaditeľa skupiny v Cupertine (body 298 až 301). Podotýkam, že v tejto časti svojich posúdení – s výnimkou bodu 301, o ktorom pojednávajú body 42 až 43 vyššie – Všeobecný súd vôbec nenaznačil ani priamu, ani nepriamu účasť ústredí na rozhodovaní o výskume a vývoji a na vypracovaní vyššie uvedených marketingových a distribučných stratégií na úrovni skupiny Apple.

72. Ďalej Všeobecný súd zohľadnil rozhodovaciu úlohu vykonávanú ústrediami. Pokiaľ ide o schopnosť spoločností ASI a AOE prijímať rozhodnutia týkajúce sa ich základných funkcií prostredníctvom ich riadiacich orgánov, Všeobecný súd predovšetkým uviedol, že samotná Komisia vzala na vedomie existenciu predstavenstiev a ich pravidelných zasadnutí počas relevantného obdobia, pričom v tabuľkách uvedených v spornom rozhodnutí predložila výpisy zo zápisníc z uvedených zasadnutí. Všeobecný súd následne spresnil, že „rozhodnutia predstavenstiev zaznamenané do týchto zápisníc sa tak bežne (a teda viackrát počas roka) týkali najmä výplaty dividend, schválenia správy členov predstavenstva, ako aj vymenovania a odstúpenia členov predstavenstva“ a príležitostne sa týkali „udelenia plnomocenstiev oprávňujúcich niektorých členov predstavenstva na vykonávanie činností v rôznych oblastiach, akými sú napríklad správa bankových účtov, vzťahy s vládami a verejnými orgánmi, audity, poistenie, nájom, nákup a predaj aktív, prijímanie dodávok tovaru a obchodné zmluvy“. Podľa Všeobecného súdu z predmetných zápisníc tiež vyplýva, že „veľmi široké riadiace právomoci boli delegované na jednotlivých členov predstavenstiev“ (bod 306), pričom dospel k záveru, že Komisia sa nesprávne domnievala, že ASI a AOE prostredníctvom svojich riadiacich orgánov, najmä ich predstavenstiev neboli schopné vykonávať základné funkcie týchto spoločností a to v prípade potreby delegovaním svojich právomocí na individuálnych manažérov bez využitia zamestnancov írskych pobočiek (bod 309). V tejto súvislosti poznamenávam, že ani tento záver, ani skutočnosti vyplývajúce zo zápisníc preskúmaných Komisiou a uvedených v bodoch 305 a 306 napadnutého rozsudku nenaznačujú skutočnú účasť predstavenstiev ústredí na prijímaní rozhodnutí

týkajúcich sa správy licencií na predmety duševného vlastníctva. V tomto ohľade sa Všeobecný súd v bode 304 napadnutého rozsudku obmedzil na konštatovanie, že skutočnosť, že z týchto zápisníc „nevyplývajú podrobnosti rozhodnutí týkajúcich sa správy licencií na predmety duševného vlastníctva…, dohody o rozdelení nákladov a dôležitých obchodných rozhodnutí však nemôže vylučovať existenciu samotných rozhodnutí“. K tomuto bodu, ktorý Komisia spochybňuje v rámci tretej časti jej prvého odvolacieho dôvodu, sa vrátim neskôr.

73. Z vyššie uvedeného vyplýva, že v bodoch 298 až 309 napadnutého rozsudku Všeobecný súd konštatoval jednak existenciu centralizovaného systému rozhodovania v rámci skupiny Apple, ktorý riadi Apple Inc., vrátane správy a vývoja duševného vlastníctva tejto skupiny, jednak schopnosť ústredí prijímať prostredníctvom svojich príslušných predstavenstiev „kľúčové rozhodnutia spoločnosti…, ako napríklad rozhodnutie o schválení ročnej závierky“, a to aj prostredníctvom systému delegovania právomocí na jednotlivých členov predstavenstva. Nezistil však ani účasť ústredí na prijímaní strategických rozhodnutí prijatých spoločnosťou Apple Inc., ani ich skutočné zapojenie pri vykonávaní takýchto rozhodnutí alebo pri aktívnej správe licencií na predmety duševného vlastníctva. Jediné zistenie v tomto ohľade uvedené v bode 307 napadnutého rozsudku, podľa ktorého ASI a AOE poskytli informácie preukazujúce, že rôzne verzie dohody o rozdelení nákladov podpísali členovia ich predstavenstiev v Cupertine, Komisia spochybňuje v rámci tretej časti svojho prvého odvolacieho dôvodu, na analýzu ktorého odkazujem. Z uvedeného vyplýva, že námietku spoločností ASI a AOI a Írska, podľa ktorej je predmetná výhrada irelevantná, treba zamietnuť.

3) Závery k druhej výhrade

74. Na základe predchádzajúcich úvah sa domnievam, že Komisia sa nemýli, keď zastáva názor, že Všeobecný súd dospel k záveru, že neexistujú dostatočné dôkazy na priradenie licencií na predmety duševného vlastníctva pobočkám, keď nesprávne porovnal funkcie vykonávané týmito pobočkami v súvislosti s týmito licenciami s činnosťami, ktoré vykonáva Apple Inc. v súvislosti s duševným vlastníctvom skupiny Apple, a nie s činnosťami, ktoré vykonávajú ústredia v súvislosti s týmito licenciami. Vyplýva to obzvlášť jasne z priebežných záverov, ku ktorým Všeobecný súd dospel v rôznych fázach svojej analýzy skutkového stavu, najmä v bodoch 266 a 302 napadnutého rozsudku, v ktorých jednak uviedol, že Komisia sa nesnažila preukázať, že írske pobočky skutočne každodenne aktívne riadili „všetky funkcie a riziká súvisiace s duševným vlastníctvom skupiny Apple, ktoré sú vymenované v prílohe B dohody o rozdelení nákladov“ jednak, že vzhľadom na to, že strategické rozhodnutia týkajúce sa vývoja produktov, z ktorých pochádza duševné vlastníctvo skupiny Apple, sa prijímali pre celú skupinu v Cupertine, Komisia nesprávne usúdila, že správu tohto duševného vlastníctva nevyhnutne prevzali ich írske pobočky. Druhá výhrada druhej časti prvého odvolacieho dôvodu je preto podľa môjho názoru dôvodná.

b) O prvej výhrade

75. V rámci prvej výhrady druhej časti svojho prvého odvolacieho dôvodu Komisia namieta, že hoci sa Všeobecný súd v bodoch 255 až 302 napadnutého rozsudku dovoláva niekoľkých dôležitých funkcií vykonávaných v súvislosti s duševným vlastníctvom spoločnosti Apple riaditeľmi alebo zamestnancami spoločnosti Apple Inc., nezaujal stanovisko k odôvodneniam 308 až 318 sporného rozhodnutia, v ktorých Komisia uviedla dôvody, pre ktoré považuje tieto funkcie za irelevantné na účely posúdenia záväzných daňových stanovísk podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Rovnako Všeobecný súd nezohľadnil tvrdenia predložené Komisiou v prvostupňovom konaní

týkajúce sa irelevantnosti funkcií vykonávaných spoločnosťou Apple Inc. „v prospech“ spoločností ASI a AOE alebo „na účet“ ústredí. Rozsudok je preto postihnutý vadou nedostatočného odôvodnenia.

76. V tejto súvislosti predovšetkým uvádzam, že irelevantnosť funkcií vykonávaných spoločnosťou Apple Inc. vo vzťahu k duševnému vlastníctvu skupiny Apple na účely určenia zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE v Írsku Komisia výslovne a opakovane potvrdila počas správneho konania, ako aj v konaniach pred Všeobecným súdom a Súdnym dvorom.[42] Po druhé podotýkam, že tak zo sporného rozhodnutia, ako aj zo spisu predloženého Všeobecnému súdu a z napadnutého rozsudku je zrejmé, že stanovisko spoločností ASI a AOE (v súčasnosti ASI a AOI), ako aj Írska vychádzalo od prvých štádií správneho konania z tvrdenia, že správa duševného vlastníctva spoločnosti Apple vrátane licencií vlastnených týmito spoločnosťami sa vykonávala centrálne zo sídla spoločnosti Apple v Cupertine. Po tretie pripomínam, že v bodoch 50 až 55 vyššie som konštatoval, že v rámci skutkovej analýzy vykonanej v bodoch 255 až 302 napadnutého rozsudku Všeobecný súd pri viacerých príležitostiach, implicitne alebo výslovne, priamo alebo nepriamo porovnával funkcie vykonávané írskymi pobočkami v súvislosti s licenciami na predmety duševného vlastníctva s funkciami, ktoré vykonáva Apple Inc. v súvislosti s duševným vlastníctvom skupiny Apple na základe dohôd v rámci skupiny alebo v rámci jej postavenia ako materskej spoločnosti. Napokon poznamenávam, že napriek opačným tvrdeniam spoločností ASI a AOI, ako aj Írska, zo znenia relevantných bodov napadnutého rozsudku podľa môjho názoru jasne vyplýva, že Všeobecný súd sa nevyjadril k tvrdeniam Komisie v odôvodneniach 308 až 318 sporného rozhodnutia, ani k tvrdeniam, ktoré Komisia predložila počas prvostupňového konania, pokiaľ ide o možnosť, že funkcie spoločnosti Apple Inc. sa zohľadnia pri určovaní zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE v Írsku, keďže sa vykonávajú „v prospech“ alebo „na účet“ ústredí. Konkrétne body 298 až 309 napadnutého rozsudku nepredstavujú, na rozdiel od tvrdenia Írska, stanovisko k uvedeným tvrdeniam. Aj za predpokladu, že Všeobecný súd v týchto bodoch na účely funkčnej a skutkovej analýzy, ktorá sa má vykonať podľa článku 25 TCA 97, implicitne pripustil relevantnosť funkcií vykonávaných zamestnancami subjektov oddelených od nerezidentskej spoločnosti „v prospech“ alebo „na účet“ tejto spoločnosti alebo jej častí, je potrebné konštatovať, že túto relevantnosť nijako neodôvodnil, ani nereagoval na opačné tvrdenia Komisie.

77. Je preto určite pravda, ako uvádzajú ASI a AOI spolu s Írskom, že podľa ustálenej judikatúry povinnosť odôvodniť rozsudky, ktorá prináleží Všeobecnému súdu podľa článku 36 a článku 53 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, nevyžaduje poskytnutie vyčerpávajúceho vysvetlenia ku každej jednotlivej úvahe účastníkov konania, a že odôvodnenie preto môže byť aj implicitné.[43] V prejednávanej veci však vzhľadom na ústredný význam otázky významu funkcií vykonávaných spoločnosťou Apple Inc. v rámci hlavnej úvahy Komisie a v systematike odôvodnenia, ktoré viedlo Všeobecný súd k vyhoveniu žalobám spoločností ASI a AOE a Írska v tejto otázke, sa domnievam, že skutočnosť, že Všeobecný súd nezaujal k tejto otázke výslovne stanovisko, vedie k nedostatku odôvodnenia, ktorý bráni Súdnemu dvoru oboznámiť sa s dôvodmi odmietnutia jedného zo základných tvrdení Komisie v rámci jej hlavnej úvahy a počas konania pred Všeobecným súdom a je prekážkou vykonania preskúmania, ktoré má Súdny dvor vykonať v rámci tohto konania o odvolaní.

[42] Komisia svoje odvolanie začína vyhlásením, že jadrom odvolania je práve otázka zákonnosti zohľadnenia funkcií vykonávaných spoločnosťou Apple Inc. zo strany Všeobecného súdu.

[43] Pozri rozsudok z 22. júna 2023, Gmina Miasto Gdynia a Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/Komisia (C-163/22 P, EU:C:2023:515, bod 85).

78. Odôvodnenie napadnutého rozsudku je tiež rozporuplné, čo je rovnako predmetom námietky Komisie, keďže Všeobecný súd na jednej strane v bodoch 240, 242 a 248 napadnutého rozsudku konštatoval, že na určenie toho, či daňové rozhodnutie o pripočítaní zisku írskej pobočke nerezidentskej spoločnosti je v súlade s „bežným“ režimom zdanenia v Írsku, je potrebné zohľadniť rozdelenie aktív, funkcií a rizík medzi pobočku a ostatné časti tejto spoločnosti, pričom ďalej v bodoch 255 až 302 uvedeného rozsudku vychádzal z funkcií vykonávaných subjektom oddeleným od spoločností ASI a AOE.

79. Prvej výhrade druhej časti prvého odvolacieho dôvodu je preto podľa môjho názoru potrebné vyhovieť.

c) Závery k druhej časti prvého odvolacieho dôvodu

80. Na základe všetkých vyššie uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor vyhovel druhej časti prvého odvolacieho dôvodu.

3. O tretej časti prvého odvolacieho dôvodu

81. Treťou časťou svojho prvého odvolacieho dôvodu, ktorá smeruje proti bodom 301 a 303 až 309 napadnutého rozsudku, Komisia spochybňuje najmä posúdenia Všeobecného súdu týkajúce sa činností vykonávaných ústrediami. Uvádza dve odlišné výhrady, ktoré by sa mali preskúmať spoločne. V rámci prvej výhrady Komisia namieta procesné pochybenie spočívajúce v tom, že Všeobecný súd nezohľadnil obranné tvrdenia Komisie prednesené v prvostupňovom konaní, prijal nesprávne a rozporuplné odôvodnenie a vychádzal z neprípustných dôkazov. V rámci druhej výhrady namieta porušenie článku 107 ods. 1 ZFEÚ a/alebo skreslenie vnútroštátneho práva. Írsko, ASI a AOI, ako aj Luxemburské veľkovojvodstvo považujú tieto výhrady za neprípustné a/alebo irelevantné a v každom prípade nedôvodné.

82. Komisia v prvom rade uvádza, že Všeobecný súd neodpovedal na tvrdenie, ktoré uviedla vo vyjadrení k žalobe, že zápisnice preskúmané Komisiou boli jediným dôkazom predloženým spoločnosťou Apple a Írskom počas správneho konania s cieľom preukázať existenciu funkcií vykonávaných ústrediami.

83. V tejto súvislosti pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry už spomenutej v týchto návrhoch, na jednej strane Súdny dvor v rámci odvolania nemá právomoc zisťovať skutkový stav, ani v zásade skúmať dôkazy, ktoré Všeobecný súd vykonal na podporu tohto skutkového stavu, a na druhej strane povinnosť Všeobecného súdu odôvodniť rozsudky si od neho nevyžaduje poskytnutie vyčerpávajúceho vysvetlenia ku každej jednotlivej úvahe účastníkov konania. Pokiaľ ide o prejednávanú vec, v bode 305 napadnutého rozsudku Všeobecný súd pri výkone svojej výlučnej právomoci v oblasti hodnotenia dôkazov usúdil, že napriek ich stručnosti boli výňatky zo zápisníc preskúmaných Komisiou dostatočné „na pochopenie toho, ako sa prijímali a do zápisníc zo zasadaní predstavenstiev zaznamenávali kľúčové rozhodnutia spoločnosti“. Takéto hodnotenie – ktoré umožňuje Komisii pochopiť dôvody významu, ktorý Všeobecný súd priznal týmto zápisniciam, hoci by išlo o jediný dôkaz predložený počas správneho konania a týkajúci sa funkcií ústredí – nie je možné napadnúť na Súdnom dvore okrem prípadu skreslenia, ktorého sa Komisia v tomto bode nedovoláva.

84. Po druhé Komisia uvádza, že v bode 304 napadnutého rozsudku jej Všeobecný súd uložil dôkazné bremeno, ktoré nemohla uniesť. V tomto bode, ako sa už vysvetlilo, Všeobecný súd konštatoval, že „skutočnosť, že zo zápisníc zo zasadaní predstavenstiev [preskúmaných Komisiou] nevyplývajú podrobnosti rozhodnutí týkajúcich sa správy licencií na predmety duševného vlastníctva skupiny Apple, dohody o rozdelení nákladov a dôležitých obchodných rozhodnutí však nemôže vylučovať existenciu samotných rozhodnutí“.

85. V tomto ohľade súhlasím s Komisiou. Nie je mi totiž jasné, ako je možné vyvodiť zo zápisníc predstavenstva spoločnosti informácie v prospech prijatia rozhodnutí, ktoré majú špecifický predmet, bez výslovných alebo implicitných údajov v danom zmysle, ako to podľa všetkého urobil Všeobecný súd v bodoch 305 a 306 napadnutého rozsudku. Naopak je podľa môjho názoru možné v súlade s postupom Komisie v spornom rozhodnutí vyvodiť z takejto neexistencie údajov a pri *neexistencii dôkazov o opaku*, skutočnosti svedčiace v prospech neexistencie takýchto rozhodnutí, najmä ak sa zdá, že uvedená spoločnosť v praxi, ak nie na základe zákonnej povinnosti, bežne zaznamenáva príslušné rozhodnutia prijaté jej predstavenstvom v zápisniciach z jeho zasadnutí. V rozsahu, v akom sa Komisii neumožňuje vychádzať z uvedených dôkazov, pokiaľ ide o preukázanie existencie negatívnych skutočností, ktoré z ich povahy nemožno preukázať, ale len vyvodiť na základe domnienok vyplývajúcich z preukázaných pozitívnych skutočností alebo na základe preukázania opačnej pozitívnej skutočnosti, bod 304 napadnutého rozsudku podľa môjho názoru ukladá Komisii neodôvodnene nadmerné dôkazné bremeno.

86. Po tretie Komisia spochybňuje bod 306 napadnutého rozsudku, v ktorom Všeobecný súd najmä uvádza, že z Komisiou preskúmaných zápisníc „vyplýva, že veľmi široké riadiace právomoci boli delegované na jednotlivých členov predstavenstiev“. Komisia namieta, že hoci je pravda, že predmetné zápisnice príležitostne obsahovali udelenie splnomocnenia predstavenstvom, len jedno z týchto splnomocnení sa týkalo uzatvárania zmlúv s OEMs a telekomunikačnými operátormi.

87. V tejto súvislosti pripomínam v rozsahu, v akom má Komisia v úmysle týmto argumentom spochybniť posúdenie dôkaznej hodnoty záznamu v zápisnici vyššie uvedeného splnomocnenia, že jednak toto posúdenie v zásade patrí do výlučnej právomoci Všeobecného súdu, jednak nijaké pravidlo ani zásada práva Únie v zásade nebráni Všeobecnému súdu, aby pri skúmaní relevantných skutočností vychádzal z jediného dôkazu.[44] Predmetnú výhradu treba preto podľa môjho názoru zamietnuť. Pripomínam však, že Komisia spochybňuje aj prípustnosť dotknutého splnomocnenia ako dôkazu, keďže nebolo predložené počas správneho konania. V tejto súvislosti odkazujem na analýzu vykonanú v bodoch 42 a 43 vyššie. Ako som v uvedených bodoch poznamenal, splnomocnenie uvedené vyššie nebolo, v súlade s tvrdením Komisie bez spochybnenia spoločnosťami ASI a AOI, dodnes predložené, a to napriek skutočnosti, že sa uvádza v zápisnici zo zasadnutia predstavenstva spoločnosti ASI z 27. júla 2011. Z uvedeného vyplýva, že Všeobecný súd môže vychádzať len zo záznamu o udelení tohto splnomocnenia v zápisnici a nie z jeho textu.

88. Po štvrté Komisia spochybňuje záver Všeobecného súdu uvedený najmä v bodoch 301, 306 a 307 napadnutého rozsudku, podľa ktorého „formálne úkony“, ako je vydanie splnomocnenia na účely rokovania o dohode alebo jej uzatvorenia (v prejednávanej veci ide o rôzne dodatky k dohode o rozdelení nákladov prijaté v relevantnom období), predstavujú funkcie, ktoré ústredia skutočne vykonávajú v súvislosti s licenciami na predmety duševného vlastníctva. Komisia pripúšťa, že najmä vedenie rokovaní o uzatvorení obchodných zmlúv, ako sú zmluvy s OEMs

[44] Pozri uznesenie z 11. septembra 2019, Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, bod 10 a citovaná judikatúra).

a telekomunikačnými operátormi, pravdepodobne predstavuje „významné personálne funkcie“ na účely funkčnej a vecnej analýzy, ktorá sa má vykonať na základe článku 25 TCA 97. V prejednávanej veci však tieto funkcie vykonávali zamestnanci spoločnosti Apple Inc. na účet celej skupiny Apple alebo v prospech spoločností ASI a AOE, a nie ústredia. Uvedené body sú tiež postihnuté nedostatočným a rozporuplným odôvodnením.

89. V tejto súvislosti treba poznamenať, že v systematike odôvodnenia Všeobecného súdu v bodoch 251 až 311 napadnutého rozsudku je cieľom posúdení uvedených v bodoch 303 až 309 uvedeného rozsudku preukázať, že ústredia spoločností ASI a AOE – prostredníctvom rozhodnutí prijatých ich príslušnými predstavenstvami a najmä systému splnomocnení udelených jednotlivým členom predstavenstva alebo jednotlivým riadiacim pracovníkom mimo zamestnancov pobočiek – boli spôsobilé vykonávať „základné funkcie“ týchto spoločností. Vyplýva to najmä z bodu 303 napadnutého rozsudku, ktorý vymedzuje predmet analýzy vykonanej Všeobecným súdom, ako aj z bodu 305 a bodu 309 uvedeného rozsudku, v ktorom sa uvádza záver tejto analýzy, t. j. že Komisia v spornom rozhodnutí nesprávne konštatovala, že v prípade neexistencie zamestnancov a fyzickej neexistencie neboli ústredia schopné vykonávať funkcie na účet týchto spoločností. Naproti tomu v bodoch 303 až 309 napadnutého rozsudku sa nikde výslovne neuvádza, že ústredia by sa podieľali na prijímaní rozhodnutí týkajúcich sa správy licencií na predmety duševného vlastníctva, s výnimkou bodu 304 – v ktorom sa, ako sa uviedlo, Všeobecný súd obmedzil na tvrdenie s argumentom, ktorý podľa môjho názoru možno napadnúť, že absencia stôp po takýchto rozhodnutiach v zápisniciach skúmaných Komisiou nevylučuje, že takéto zápisnice boli skutočne prijaté – a bodu 307 týkajúceho sa uzatvorenia dohody o rozdelení nákladov, ktorá sa však týka dohody v rámci skupiny, v zásade vylúčenej z predmetu záväzných daňových stanovísk. Napokon, pokiaľ ide o bod 301 uvedeného rozsudku, je súčasťou analýzy venovanej centralizovanej metóde prijímania strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple.

90. Nie som preto presvedčený, že je správne vykladať body 301, 306 a 307 napadnutého rozsudku v zmysle navrhovanom Komisiou. Zdá sa mi totiž, že Všeobecný súd tým, že konštatoval účasť riaditeľov spoločností ASI a AOE, priamo alebo v zastúpení, na rokovaniach s OEMs a telekomunikačnými operátormi alebo dokonca na uzatváraní obchodných zmlúv alebo dohôd v rámci skupiny, nemal v úmysle konštatovať, že ústredia vykonávali „významné personálne funkcie“ v súvislosti s licenciami na predmety duševného vlastníctva, ale skôr konštatovať, že v spornom rozhodnutí sa dospelo k nesprávnemu záveru, že správu duševného vlastníctva skupiny Apple nevyhnutne prevzali írske pobočky, keďže ústredia neboli schopné prijímať rozhodnutia týkajúce sa správy licencií na predmety duševného vlastníctva (pozri najmä body 302 a 309 napadnutého rozsudku).

91. Za týchto okolností sa zdá, že tvrdenie Komisie je potrebné odmietnuť, pretože vychádza z nesprávneho výkladu napadnutého rozsudku. Z rovnakých dôvodov je potrebné odmietnuť protiargumenty predložené Írskom a spoločnosťami ASI a AOI, podľa ktorých uzatvorenie dodatkov k dohode o rozdelení nákladov a splnomocnenia týkajúce sa rokovaní a uzatvárania zmlúv s OEMs a telekomunikačnými operátormi preukazujú, že rozhodnutia týkajúce sa správy licencií na predmety duševného vlastníctva prijímali ústredia. Takéto zistenie sa totiž v napadnutom rozsudku nenachádza.

92. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti poznamenávam, že ťažkosti priradiť jednoznačný význam zisteniam uvedeným v bodoch 301 a 307 napadnutého rozsudku uvedených vyššie a jednoznačne vymedziť ich rozsah možno aj v tomto prípade pripísať absencii stanoviska Všeobecného súdu v súvislosti s otázkou, či a za akých podmienok možno pri rozdelení hospodárskeho vlastníctva zisk vytvárajúceho majetku v držbe nerezidentskej spoločnosti, ktorej

zdaniteľný zisk v Írsku sa má určiť podľa k článku 25 TCA 97, na daňové účely zohľadniť „významné personálne funkcie“ vykonávané materskou spoločnosťou na účet alebo v prospech tejto spoločnosti mimo Írska. V tomto ohľade odkazujem na to, čo sa uviedlo v bode 61 vyššie.

93. V skutočnosti sa zdá, že analýzu činností mimo írskych pobočiek obsiahnutá v bodoch 296 až 309 napadnutého rozsudku ovplyvňuje predpoklad, ktorý je, ako sa uviedlo, nesprávny, a z ktorého vychádzal Všeobecný súd pri preskúmavaní výhrad proti hlavnej úvahe Komisie, konkrétne že Komisia postupovala uplatnením prístupu na základe „vylučovacej metódy“. Na základe takéhoto predpokladu nebolo totiž potrebné pre vyvrátenie hlavnej úvahy ako celku preukázať, že ústredia *skutočne vykonávali* významné funkcie v súvislosti s licenciami na predmety duševného vlastníctva, ale stačilo preukázať, že mali *schopnosť* prijímať takéto rozhodnutia alebo, všeobecnejšie, schopnosť prijímať „kľúčové rozhodnutia spoločnosti“ (bod 305 napadnutého rozsudku) alebo rozhodnutia, ktoré „ovplyvňujú… základné funkcie“ spoločností ASI a AOE (bod 303 napadnutého rozsudku).

94. V každom prípade, ak by Súdny dvor dospel k záveru, že Všeobecný súd v bodoch 301 a 307 napadnutého rozsudku implicitne rozhodol, že vydaním splnomocnení pre riadiacich pracovníkov spoločnosti Apple Inc. – bez ohľadu na to, či boli alebo neboli členmi predstavenstiev spoločností ASI a AOE – na podpisovanie zmlúv alebo dohôd v rámci skupiny, ústredia skutočne vykonávali, pokiaľ ide o licencie na predmety duševného vlastníctva, príslušné funkcie na účely analýzy, ktorá sa má vykonať podľa článku 25 TCA 97, súhlasím s Komisiou, že samotná formálna povaha týchto úkonov a zlúčenie funkcií vykonávaných holdingovou spoločnosťou skupiny s funkciami, ktoré možno pripísať ústrediu, ku ktorému takýto systém splnomocnení vedie, neumožňujú potvrdiť takýto záver.

95. Na základe vyššie uvedeného sa domnievam, že tretia časť prvého odvolacieho dôvodu je čiastočne prípustná a dôvodná, ako sa uvádza na záver preskúmania jednotlivých vznesených výhrad.

4. Závery k prvému odvolaciemu dôvodu

96. Na základe všetkých predchádzajúcich úvah je prvý odvolací dôvod podľa môjho názoru dôvodný. Všeobecný súd tým, že zdôraznil funkcie a riziká, ktoré na seba prevzala Apple Inc. vo vzťahu k duševnému vlastníctvu skupiny Apple, namiesto toho, aby sa zameral výlučne na činnosti vykonávané pobočkami a ústrediami v súvislosti so správou a využívaním licencií na predmety duševného vlastníctva, pristúpil k vecnej analýze a kvalifikácii skutočností skúmaných s ohľadom na iné právne kritérium, než ktoré sám považoval za uplatniteľné podľa článku 25 TCA 97, ktoré vyžaduje zohľadnenie rozdelenia majetku, funkcií a rizík medzi pobočkou a ostatnými časťami tejto spoločnosti a pri uplatnení princípu nezávislého vzťahu vylučuje zohľadnenie úlohy, ktorú zohrávajú oddelené subjekty.

C. O druhom odvolacom dôvode

97. Druhý odvolací dôvod sa zameriava na odôvodnenie napadnutého rozsudku, ktorým Všeobecný súd vyhovel výhradám Írska a spoločností ASI a AOE proti subsidiárnej úvahe Komisie. Pripomínam, že v rámci tejto úvahy uvedenej v odôvodneniach 325 až 360 sporného rozhodnutia Komisia usúdila, že aj za predpokladu, že licencie na predmety duševného vlastníctva by sa mali prideliť mimo Írska, metódy rozdelenia ziskov schválené v záväzných daňových stanoviskách viedli v každom prípade k podhodnoteniu ročného zdaniteľného zisku

spoločností ASI a AOE v Írsku, pretože vychádzali z nevhodných rozhodnutí, ktoré viedli k výsledku odchyľujúcemu sa od spoľahlivej aproximácie výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Presnejšie povedané, po tom, čo Komisia konštatovala, že záväznými daňovými stanoviskami sa prijali jednostranné metódy rozdelenia ziskov podobné metóde čistého obchodného rozpätia [45] (ďalej len „TNMM“) stanovenej v smernici OECD o transferovom oceňovaní, dospela k záveru, že írske daňové úrady schválili tri nesprávne metodické rozhodnutia týkajúce sa označenia írskych pobočiek ako „testovaných strán“ – t. j. strán, na ktorých činnosti sa zamerala analýza vykonaná podľa jednostrannej metódy rozdelenia ziskov (odôvodnenia 328 až 333 sporného rozhodnutia) – výberu prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov (odôvodnenia 334 až 345 sporného rozhodnutia) a úrovne akceptovanej návratnosti (odôvodnenia 346 až 359 sporného rozhodnutia).

98. Druhý odvolací dôvod sa delí na tri časti. Prvá časť sa týka pochybenia pri určovaní miery dokazovania, ktorá sa má dosiahnuť na preukázanie existencie výhody v prípade záväzných daňových stanovísk o rozdelení ziskov, druhá časť sa týka procesného pochybenia a tretia porušenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ a/alebo skreslenia vnútroštátneho práva.

1. O prvej časti druhého odvolacieho dôvodu

99. V prvej časti svojho druhého odvolacieho dôvodu, ktorá smeruje proti bodom 349, 416, 434 a 435 napadnutého rozsudku (ktoré odkazujú na body 319 a 332 tohto rozsudku), Komisia namieta, že Všeobecný súd založil svoju úvahu na nesprávnej miere dokazovania, keď rozhodol, že bolo jej povinnosťou preukázať, že rozdelenie ziskov podľa záväzných daňových stanovísk viedlo k zníženiu daňového zaťaženia spoločností ASI a AOE v porovnaní s daňovým zaťažením, ktoré by tieto spoločnosti znášali pri uplatňovaní bežných daňových pravidiel, a že konštatovanie metodických pochybení nebolo dostatočné. [46] Komisia uvádza, že pri posudzovaní toho, či záväzné daňové stanovisko, ako je sporné stanovisko v prejednávanej veci, poskytuje s ohľadom na princíp nezávislého vzťahu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, má sa uplatniť tá istá miera dokazovania ako v prípade použitia kritéria súkromného hospodárskeho subjektu v trhovom hospodárstve, a preto by musela preukázať iba „pravdepodobnosť“ takejto výhody, zatiaľ čo by bolo na príslušnom členskom štáte, aby preukázal, že takáto výhoda je odôvodnená. Komisia odkazuje aj na rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia [47], v ktorom Súdny dvor okrem hypotéz týkajúcich sa uplatnenia kritéria súkromného investora uviedol, že na preukázanie existencie výhody podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ stačí poskytnúť dôkaz o tom, že príslušné vnútroštátne opatrenie je vo svojej podstate vhodné na zníženie daňového zaťaženia podnikov, ktoré sú príjemcami pomoci.

100. ASI a AOI, ako aj Írsko uvádzajú, že prvá časť druhého odvolacieho dôvodu je irelevantná, pretože aj za predpokladu, že by, ako namieta Komisia, bolo povinnosťou Írska a spoločnosti Apple, aby preukázali neexistenciu výhody, toto dôkazné bremeno splnili tým, že predložili *ad hoc* správy o rozdelení ziskov írskym pobočkám vypracované ich príslušnými daňovými poradcami, z ktorých vyplynulo, že daňový základ týchto spoločností sa stanovil v súlade s článkom 25 TCA 97 a princípom nezávislého vzťahu (ďalej len „*ad hoc* správy“).

[45] TNMM, opísaná v bodoch 2.58 a nasl. smernice OECD o transferovom oceňovaní skúma čisté ziskové rozpätie vo vzťahu k upravenému základu (napr. náklady, tržby, aktíva), ktoré daňovník realizuje z kontrolovanej transakcie. Vzťahuje sa len na jednu zo spoločností zúčastňujúcich sa na transakcii, takzvanú „testovanú“ stranu.

[46] Poznamenávam, že Všeobecný súd stanovil rovnakú mieru dokazovania vo svojom rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (ďalej len „rozsudok France Telecom“, body 24 až 27).

101. V tejto súvislosti je určite pravda, že Všeobecný súd vo svojej analýze týkajúcej sa úrovní ziskov akceptovaných v záväzných daňových stanoviskách (body 418 až 478 napadnutého rozsudku) jednak uznal spoľahlivosť štúdie porovnateľnosti uvedenej v správach *ad hoc*, ktoré tieto zisky *ex post* potvrdili (odôvodnenia 450 až 464 sporného rozhodnutia), jednak konštatoval, že upravená analýza porovnateľnosti vykonaná Komisiou v odôvodneniach 353 až 356 sporného rozhodnutia (ďalej len „upravená analýza porovnateľnosti“) nemohla spochybniť závery uvedené v týchto správach (body 469 a 477 napadnutého rozsudku). Komisia však v rámci tretej časti svojho druhého odvolacieho dôvodu kritizovala body napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd v podstate schválil metodiku výpočtu prijatú v *ad hoc* správach a konštatoval nevhodnosť upravenej analýzy porovnateľnosti na spochybnenie záverov týchto správ. Otázka, či je predmetná výhrada irelevantná, preto závisí od výsledku analýzy týchto výhrad.

102. Vo veci samej ASI a AOI, ako aj Írsko a Luxemburské veľkovojvodstvo poukazujú na to, že cieľom Komisie je v podstate dosiahnuť obrátenie dôkazného bremena. ASI a AOI tiež namietajú, že výhrada Komisie nie je vecne odôvodnená, keďže Všeobecný súd dospel k záveru, že žiadne z troch metodických pochybení zistených Komisiou v spornom rozhodnutí sa nepreukázalo.

103. Pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry je úlohou Komisie poskytnúť dôkaz o existencii „štátnej pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a teda aj dôkaz o tom, že podmienka poskytnutia výhody je naplnená.[48] Komisia je najmä povinná v záujme riadneho uplatnenia základných pravidiel Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa štátnej pomoci uskutočniť konanie o preskúmaní inkriminovaných opatrení nestranne a s náležitou starostlivosťou, aby pri prijímaní konečného rozhodnutia mala k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy.[49] Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že Komisia nemôže predpokladať, že podniku bola poskytnutá výhoda predstavujúca štátnu pomoc tým, že vychádza len z negatívnej domnienky, založenej na neexistencii informácií umožňujúcich dospieť k opačnému záveru, pokiaľ neexistujú iné prvky, ktoré by mohli kladným spôsobom preukázať existenciu takej výhody.[50] Tieto zásady platia aj vtedy, keď Komisia uplatňuje kritérium súkromného hospodárskeho subjektu. Dôkazné bremeno vo veci preukázania, že podmienky na uplatnenie tohto kritéria nie sú splnené[51], a posúdenia na základe relevantných dôkazov, či by spoločnosť, ktorá je príjemcom pomoci, zjavne nezískala podobné výhody od súkromného hospodárskeho subjektu, totiž nesie Komisia.[52] Preto Komisia, aj keby uplatňovala zásadu súkromného hospodárskeho subjektu, nemôže vychádzať z jednoduchých „prijateľných“ tvrdení, ktorých pravdivosť nie je povinná preukázať.[53] Pokiaľ ide o rozsudok France Telecom, poznamenávam, že najmä z bodu 19 uvedeného rozsudku vyplýva, že hoci charakteristiky predmetného daňového režimu neumožňovali presne určiť vopred a pre každé daňové obdobie z neho vyplývajúcu úroveň zdanenia, je nesporné, že tento režim mohol viesť a v skutočnosti viedol k nižšiemu daňovému zaťaženiu príjemcu v porovnaní so zdanením, ktoré vyplýva z uplatňovania všeobecného právneho režimu.

104. V nadväznosti na uvedené podotýkam, že v prejednávanej veci sa konštatovanie existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ku ktorému Komisia dospela v závere svojej subsidiárnej úvahy, nezakladá na „jednoduch[om] predpoklad[e], ktorý nebol ani potvrdený, ani vyvrátený

[48] Pozri rozsudok zo 4. marca 2021, Komisia/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 62).

[49] Pozri rozsudok z 11. novembra 2021, Autostrada Wielkopolska/Komisia a Poľsko (C-933/19 P, EU:C:2021:905, bod 114 a citovaná judikatúra).

[50] Pozri rozsudok zo 17. septembra 2009, Komisia/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, body 55 a 58).

[51] Pozri rozsudok z 11. novembra 2021, Autostrada Wielkopolska/Komisia a Poľsko (C-933/19 P, EU:C:2021:905, bod 108 a citovaná judikatúra).

[52] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2023, TUIfly/Komisia (C-763/21 P, EU:C:2023:528, bod 79 a citovaná judikatúra).

[53] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. mája 2020, BTB Holding Investments a Duferco Participations Holding/Komisia (C-148/19 P, EU:C:2020:354, bod 53).

informáciami, ktorými disponovala“ [54], ani na jednoduchých „prijateľných tvrdeniach“, ale na zistení konkrétnych pochybení, ktoré podľa Komisie spochybňujú metódu rozdelenia ziskov schválenú v záväzných daňových stanoviskách a ovplyvňujú rôzne prvky výpočtu vedúceho k určeniu zdaniteľných ziskov spoločností ASI a AOE. Podľa môjho názoru však nemožno vylúčiť, ako uvádza Komisia, že zásadné pochybenia pri určovaní metodiky uplatniteľnej na činnosť rozdelenia ziskov na účely výpočtu daňového základu nerezidentskej spoločnosti pôsobiacej prostredníctvom pobočky majú takú povahu, že nevyhnutne vedú k podhodnoteniu takýchto ziskov vo vzťahu k výsledku zodpovedajúcemu princípu nezávislého vzťahu, a preto môžu *zo svojej podstaty* alebo *zjavne* znížiť daňové zaťaženie takejto spoločnosti v porovnaní so zdanením považovaným za bežné. V týchto prípadoch môže Komisia podľa môjho názoru na účely preukázania existencie selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ vychádzať z dôkazu existencie takého pochybenia a zo skutočnosti, že dotknutý členský štát nepreukázal, že dané pochybenie nemá vplyv na súlad takto vypočítanej úrovne ziskov s trhovou hodnotou. [55] Všeobecný súd preto podľa môjho názoru nesprávne posúdil mieru dokazovania v prípade takých rozhodnutí, ako je sporné rozhodnutie.

105. V prejednávanej veci je však potrebné poznamenať, že na základe podrobnej analýzy, ktorú Komisia spochybnila tak z vecného hľadiska, ako aj z hľadiska dodržania hraníc súdneho preskúmania, Všeobecný súd rozhodol, že metodické pochybenia zistené v spornom rozhodnutí sa nepreukázali, pričom sa obmedzil v podstate na konštatovanie absencie aktuálnych údajov, ktoré by umožnili odôvodniť voľbu metódy výpočtu schválenú v záväzných daňových stanoviskách. Pochybenie týkajúce sa miery dokazovania by preto nemalo skutočný vplyv na správnosť záverov, ku ktorým Všeobecný súd dospel, ak by sa výhrady Komisie v druhej a tretej časti tohto odvolacieho dôvodu považovali za nedôvodné. Preto je potrebné tieto výhrady preskúmať.

2. O druhej a tretej časti druhého odvolacieho dôvodu

106. V druhej časti svojho druhého odvolacieho dôvodu Komisia namieta, že vo viacerých bodoch svojej analýzy vychádzal Všeobecný súd z tvrdení, ktoré neboli súčasťou žalôb podaných spoločnosťami ASI a AOE a Írskom, ale vyplývali z dokumentov, ktoré sú prílohou týchto žalôb, najmä z *ad hoc správ*, na ktoré žalobcovia len všeobecne odkázali. Komisii preto nebolo umožnené vyjadriť sa k niektorým dôvodom, ktoré viedli k zrušeniu sporného rozhodnutia. Okrem toho Všeobecný súd vzniesol niektoré zo skúmaných výhrad aj bez návrhu.

107. Tieto spochybnenia budú predmetom skúmania v rámci analýzy výhrad vznesených v rámci tretej časti druhého odvolacieho dôvodu. V tejto fáze len pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry musí byť na účely zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti stručné zhrnutie dôvodov žalobkyne, ktoré musí obsahovať žaloba podľa článku 21 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, ktorý sa vzťahuje na Všeobecný súd na základe článku 53 prvého odseku uvedeného štatútu a článku 76 písm. d) Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu, dostatočne jasné a presné, aby mohla žalovaná pripraviť svoju obranu a príslušný súd rozhodnúť o žalobe. [56] Hoci je pravda, že obsah žaloby možno v konkrétnych bodoch podporiť a doplniť odkazmi na určité pasáže dokumentov, ktoré sú prílohou žaloby, celkovým odkazom na iné písomnosti, a to aj tie, ktoré sú k žalobe pripojené, nemožno nahradiť absenciu podstatných prvkov právnej

[54] Pozri rozsudok zo 17. septembra 2009, Komisia/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, bod 52).

[55] Pozri v tomto zmysle v rámci výkladu bodu 211 rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15, EU:T:2019:669), rozsudok z 12. mája 2021, Luxembursko a Amazon/Komisia (T-816/17 a T-318/18, EU:T:2021:252, body 309 až 311). Proti tomuto rozsudku podala Komisia odvolanie vo veci C-457/21 P, ktoré je v súčasnosti vo fáze rozhodovania.

[56] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. septembra 2014, MasterCard a i./Komisia (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, bod 41).

argumentácie, ktorú je potrebné uviesť v žalobe. Nie je totiž úlohou Všeobecného súdu, aby v prílohách vyhľadával a identifikoval dôvody a argumenty, ktoré by mohol považovať za dôvody a argumenty tvoriace základ žaloby.[57] Podobné požiadavky sa uplatnia aj vtedy, ak sa na podporu žalobného dôvodu uplatneného pred Všeobecným súdom uvádza určité tvrdenie.[58] Z uvedeného vyplýva, že žalobca je povinný dostatočne systematicky vysvetliť vývoj týkajúci sa každého žalobného dôvodu tak, aby Všeobecný súd nemusel rekonštruovať právnu štruktúru, o ktorej sa predpokladá, že tento žalobný dôvod podporuje.[59]

108. V tretej časti svojho druhého odvolacieho dôvodu Komisia namieta, že Všeobecný súd porušil článok 107 ods. 1 ZFEÚ a/alebo skreslil vnútroštátne právo, keď na konci svojej skutkovej analýzy dospel k záveru, že subsidiárna úvaha neumožňuje preukázať existenciu výhody podľa tohto ustanovenia. Komisia spochybňuje najmä právnu kvalifikáciu skutkového stavu vykonanú Všeobecným súdom, ktorá podľa nej porušuje prístup založený na oddelenom hospodárskom subjekte a princíp nezávislého vzťahu. Komisia uvádza tri výhrady, z ktorých prvá vychádza z pochybení, ktorých sa Všeobecný súd dopustil pri analýze týkajúcej sa výberu írskych pobočiek ako „testovaných strán“ na účely uplatnenia zvolenej metódy rozdelenia ziskov (body 328 až 351 napadnutého rozsudku), druhá sa týka výberu prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne zisku (body 352 až 417 napadnutého rozsudku) a tretia úrovní akceptovanej návratnosti (body 418 až 478 napadnutého rozsudku). Írsko, ako aj ASI a AOI uvádzajú, že výhrady vznesené v rámci tejto časti druhého odvolacieho dôvodu sú nielen celkovo neprípustné, pretože sa zameriavajú na spochybnenie skutkových a irelevantných hodnotení, ale aj nedôvodné.

a) O prvej výhrade

109. Prvou výhradou tretej časti druhého odvolacieho dôvodu smerujúcou proti bodom 337 až 343 napadnutého rozsudku Komisia spochybňuje predovšetkým kvalifikáciu funkcií vykonávaných írskymi pobočkami ako „menej komplexné“ na účely výberu testovanej strany. Táto kvalifikácia je dôsledkom nesprávneho posúdenia týchto funkcií vzhľadom na duševné vlastníctvo skupiny Apple a nie na licencie na predmety duševného vlastníctva v držbe spoločností ASI a AOE. Keďže cieľom tejto výhrady je spochybniť nesprávnu právnu kvalifikáciu funkcií vykonávaných írskymi pobočkami, táto výhrada je podľa môjho názoru prípustná. V tejto súvislosti odkazujem na znenie bodu 39 vyššie.

110. Vo veci samej pripomínam, že v rámci analýzy prvého odvolacieho dôvodu som dospel k záveru, že tvrdenie Všeobecného súdu, že írske pobočky vykonávajú v súvislosti s licenciami na predmety duševného vlastníctva „rutinné“ funkcie, sa zakladá na porovnaní medzi týmito funkciami a funkciami, ktoré vykonáva Apple Inc. v oblasti duševného vlastníctva skupiny Apple, a že Všeobecný súd týmto porovnaním porušil princíp nezávislého vzťahu, ktorým sa podľa napadnutého rozsudku riadi uplatnenie článku 25 TCA 97. Toto pochybenie sa však týka aj posúdenia, ktoré viedlo Všeobecný súd ku schváleniu výberu írskych pobočiek ako testovaných strán, ako vyplýva najmä z bodu 341 napadnutého rozsudku. ktorý odkazuje na závery skutkovej analýzy vykonanej v rámci preskúmania žalobných dôvodov proti hlavnej úvahe.

111. Je pravda, ako poukazuje najmä Írsko, že Všeobecný súd v bode 340 napadnutého rozsudku uviedol, že keďže subsidiárna úvaha vychádzala z predpokladu, podľa ktorého „duševné vlastníctvo skupiny Apple [bolo] správne priradené ústrediam“, Komisia nemohla zároveň tvrdiť, že

[57] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. marca 2023, GABO:mi/Komisia (C-696/21 P, EU:C:2023:217 body 47 a 48 a citovaná judikatúra).

[58] Pozri rozsudok z 11. septembra 2014, MasterCard a iní/Komisia (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, bod 41).

[59] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. marca 2023, GABO:mi/Komisia (C-696/21 P, EU:C:2023:217, bod 49 a citovaná judikatúra).

„najkomplexnejšie funkcie vo vzťahu k tomuto duševnému vlastníctvu“ vykonávali írske pobočky. Toto tvrdenie sa však zakladá na logickej chybe. Hoci je pravda, že Komisia v rámci svojej subsidiárnej úvahy akceptovala predpoklad, podľa ktorého sa licencie na predmety duševného vlastníctva mali priradiť ústrediam, neznamená to, ako podľa všetkého usúdil Všeobecný súd, že Komisia považovala za samozrejmé skutočnosti, ktoré by mohli odôvodniť takéto priradenie – ktoré namietala – a najmä výkon významných personálnych funkcií ústrediami v súvislosti s týmito licenciami.

112. Všeobecnejšie, najmä na rozdiel od tvrdení spoločností ASI a AOI, Všeobecný súd nikde v odôvodnení napadnutého rozsudku v súvislosti s výberom írskych pobočiek ako „testovaných strán“ nedospel k záveru, že *vo vzťahu medzi írskymi pobočkami* a ústrediami sú írske pobočky menej zložitými subjektmi.[60] Z bodov 3.18 a 3.19 smernice OECD o transferovom oceňovaní v znení z roku 2010 však vyplýva, že výber testovanej strany musí zodpovedať funkčnej analýze transakcie a vyžaduje zváženie úlohy, *ktorú* zohrávajú jednotlivé zúčastnené strany (pozri tiež bod 2.59 *in fine*). Z toho vyplýva, že odôvodnenie uvedené Všeobecným súdom v bodoch 333 až 336 napadnutého rozsudku, ako aj v bodoch 342 a 343, samo osebe neumožňuje, v rozsahu, v akom zohľadňuje len situáciu írskych pobočiek, vyvrátiť predpoklad, z ktorého Komisia vychádzala vo svojej subsidiárnej úvahe, t. j. že ústredia, ako účastníci transakcie vykonávajúce menej zložité funkcie, sa mali podrobiť testovaniu.

113. Po druhé Komisia spochybňuje bod 335 napadnutého rozsudku, v ktorom Všeobecný súd uviedol, že smernica OECD o transferovom oceňovaní nutne nevyžaduje výber subjektu vykonávajúceho najmenej zložité funkcie ako strany, ktorá má byť testovaná podľa TNMM, ale len odporúča voľbu subjektu, o ktorom existuje najväčšie množstvo spoľahlivých údajov. Komisia uvádza, že v tomto bode Všeobecný súd *ex offo* konštatoval nesprávny výklad vyššie uvedenej smernice OECD, na ktorý žalobkyne v konaní v prvom stupni nepoukázali. Toto tvrdenie podľa môjho názoru vychádza z nesprávneho výkladu napadnutého rozsudku, a preto ho treba zamietnuť. Bod 335 napadnutého rozsudku, ak sa vykladá v kontexte odôvodnenia Všeobecného súdu v bodoch 334 až 336, totiž nijako špecificky nespochybňuje sporné rozhodnutie, ale obmedzuje sa na odôvodnenie záveru, prvýkrát uvedeného v bode 334 a potvrdeného v bode 336, podľa ktorého „pokiaľ sa… správne identifikovali funkcie testovanej strany a správne vypočítala odmena za tieto funkcie, skutočnosť, či bola ako testovaná strana zvolená jedna, alebo druhá strana, je irelevantná“.

114. Po tretie Komisia spochybňuje platnosť vyššie uvedeného záveru. Uvádza, že na rozdiel od konštatovania Všeobecného súdu v bode 336 napadnutého rozsudku, výber strany, ktorá sa má podrobiť testovaniu, predstavuje zásadnú fázu uplatňovania TNMM. Táto námietka je podľa môjho názoru prípustná, hoci smeruje proti výkladu smernice OECD o transferovom oceňovaní, ktorý prijal Všeobecný súd. V tejto súvislosti odkazujem na úvahy uvedené v bode 39 vyššie.

115. Z vecného hľadiska súhlasím s Komisiou, pokiaľ ide o význam, ktorý sa v rámci smernice OECD pripisuje výberu testovanej strany v prípade uplatnenia TNMM. Najmä z bodov 3.18 a 3.19 uvedenej smernice v znení z roku 2010 – z ktorých Všeobecný súd s najväčšou pravdepodobnosťou vychádzal v bode 335 napadnutého rozsudku – totiž vyplýva, že od tejto voľby závisí možnosť vykonať porovnávaciu analýzu založenú na spoľahlivých údajoch, ktorá umožní správne určiť transferovú cenu, ktorá sa má priradiť k predmetnej transakcii v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Komisia preto správne uvádza, že táto voľba nie je neutrálna, ale má rozhodujúci vplyv na spoľahlivosť výsledku analýzy vykonanej v rámci uplatnenia TNMM.

[60] Body 342, 343 a 371, na ktoré sa odvolávajú ASI a AOI, sa obmedzujú na zdôraznenie „ľahko identifikovateľnej a nekomplexnej povahy“ funkcií vykonávaných írskymi pobočkami, ale vôbec ich neporovnávajú s funkciami, ktoré vykonávajú ústredia.

116. Na základe vyššie uvedeného a v medziach uvedených vyššie sa domnievam, že prvá výhrada tretej časti druhého odvolacieho dôvodu je dôvodná.

b) O druhej výhrade

117. Druhou výhradou tretej časti svojho druhého odvolacieho dôvodu Komisia spochybňuje body 352 až 417 napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd odmietol závery obsiahnuté v spornom rozhodnutí, podľa ktorých aj za predpokladu, že výber írskych pobočiek ako testovaných strán by bol správny, rozhodnutie prevziať prevádzkové náklady spoločností ASI a AOE ako ukazovatele úrovne ziskov viedlo k zdaniteľným ziskom týchto spoločností v Írsku, ktoré neodrážali spoľahlivú aproximáciu výsledku v trhových podmienkach v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

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

118. V odôvodneniach 336 až 342 sporného rozhodnutia Komisia usúdila, že výber prevádzkových nákladov írskej pobočky spoločnosti ASI ako ukazovateľa úrovne ziskov dostatočne neodzrkadľuje riziká a činnosti, ktoré táto pobočka vykonávala, a teda ani jej príspevok k obratu spoločnosti ASI. Z rovnakých dôvodov Komisia konštatovala, že Berry ratio (Berryho koeficient), t. j. ukazovateľ úrovne ziskov založený na pomere medzi hrubým ziskom a prevádzkovými nákladmi používaný v *ad hoc* správach, neumožňuje určiť odmenu za funkcie vykonávané touto pobočkou, ktorá by zodpovedala princípu nezávislého vzťahu. Podľa Komisie by boli predaje spoločnosti ASI vhodnejším ukazovateľom. Platnosť tohto záveru Všeobecný súd odmietol v bodoch 359 až 407 napadnutého rozsudku.

119. Po prvé Komisia namieta, že Všeobecný súd nezohľadnil funkčnú analýzu uvedenú v spornom rozhodnutí, keď v bode 360 napadnutého rozsudku uviedol, že Komisia založila svoje tvrdenia o neprimeranosti prevádzkových nákladov odrážať funkcie vykonávané írskou pobočkou ASI na prístupe na základe „vylučovacej metódy“. V tejto súvislosti odkazujem na pojednanie v rámci skúmania prvej časti prvého odvolacieho dôvodu. Rovnaké pochybenie postihuje aj bod 365 napadnutého rozsudku, v ktorom Všeobecný súd dospel k záveru, že Komisia sa v podstate obmedzila na tvrdenie, že predaje realizované spoločnosťou ASI by boli vhodným ukazovateľom úrovne ziskov. Súhlasím totiž s názorom Komisie, že Všeobecný súd v uvedenom bode pristúpil k výkladu sporného rozhodnutia bez vzájomnej súvislosti jeho jednotlivých častí, pričom nezohľadnil analýzu uvedenú v iných častiach uvedeného rozhodnutia, a to najmä v jeho odôvodneniach 294 až 305, v ktorých sa vymenúvajú funkcie a riziká, ktoré podľa Komisie niesla najmä írska pobočka spoločnosti ASI.

120. Po druhé Komisia spochybňuje body 366 až 372 napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd kritizoval odôvodnenie 340 sporného rozhodnutia, v ktorom Komisia odmietla Berryho koeficientu ako finančný ukazovateľ vhodný na odhadnutie odmeny, ktorá je v prejednávanej veci v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Komisia predovšetkým uvádza, že spoločnosti ASI a AOE, ako aj Írsko sa vo svojich žalobách obmedzili v tomto ohľade na jednoduché odkazy na obsah *ad hoc* správ. Preskúmanie spisu Všeobecného súdu, vrátane odpovedí na písomné otázky položené Všeobecným súdom, potvrdzuje toto tvrdenie, pokiaľ ide o Írsko. ASI a AOE sa venovali tejto problematike podrobnejšie, svoju analýzu však obmedzili len na jednu z podmienok vyžadovaných na uplatnenie predmetného ukazovateľa. Komisia preto

oprávnene namieta, že preskúmanie vykonané Všeobecným súdom v súvislosti s Berryho koeficientom do značnej miery nesúvisí s tvrdeniami žalobkýň, ktoré boli predmetom diskusie pred Všeobecným súdom.

121. Komisia ďalej predkladá rad tvrdení s cieľom preukázať, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri hodnotení vykonanom v uvedených bodoch 366 až 372 napadnutého rozsudku. Komisia v podstate namieta, že záver Všeobecného súdu vychádza z nesprávnej kvalifikácie írskej pobočky spoločnosti ASI ako distribútora, ktorý poskytuje jednoduché logistické služby bez prijatia rizika. ASI a AOI, ako aj Írsko vo svojej replike uvádzajú, že túto kvalifikáciu nemožno v rámci konania o odvolaní spochybniť. Uvedenú námietku treba podľa môjho názoru zamietnuť. Vzhľadom na to, že od tejto kvalifikácie závisí správne uplatňovanie zásad stanovených v smernici OECD o transferovom oceňovaní, z ktorej spoločnosť Apple a Írsko vychádzali pri dodatočnom odôvodnení záväzných daňových stanovísk, ako aj primeranosť prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov pobočky spoločnosti ASI, tvrdenia Komisie sa vymykajú medziam preskúmania skutkového stavu Súdnym dvorom v konaní o odvolaní. V tejto súvislosti odkazujem na znenie bodu 39 vyššie.

122. Z vecného hľadiska treba tvrdenia Komisie proti hodnoteniam Všeobecného súdu týkajúcim sa uplatnenia Berryho koeficientu posudzovať spolu s výhradami smerujúcimi proti bodom 375 až 407 napadnutého rozsudku. V týchto bodoch Všeobecný súd po preskúmaní rizík, ktoré sa mali podľa Komisie priradiť írskej pobočke spoločnosti ASI a ktoré odôvodňovali ukazovateľ úrovne ziskov tejto pobočky založený na predaji a nie na prevádzkových nákladoch, dospel k záveru, že predmetná pobočka v skutočnosti žiadne z takýchto rizík neniesla. Ak by sa totiž tieto výhrady ukázali ako opodstatnené, preukázali by, že Všeobecný súd vychádzal z nesprávnej kvalifikácie pobočky spoločnosti ASI ako „nízkorizikového distribútora“ na účely uplatňovania smernice OECD o transferovom oceňovaní. Je pravda, že z bodu 374 napadnutého rozsudku sa môže zdať, že analýza uvedená v bodoch 375 až 407 napadnutého rozsudku je vzhľadom na výklad bodu 2.87 smernice OECD o transferovom oceňovaní, ktorý vykonal Všeobecný súd v bode 357 uvedeného rozsudku, nadbytočná. [61] Výhrady Komisie však nie sú irelevantné len z tohto dôvodu. V tom istom bode 357, ako aj v bode 364 napadnutého rozsudku, Všeobecný súd uznáva, že podľa vyššie uvedeného bodu 2.87 závisí schopnosť zvoleného ukazovateľa ziskov správne odrážať hodnotu funkcií vykonávaných testovacou stranou okrem iného od rizík, ktoré nesie.

123. Komisia ďalej spochybňuje body 375 až 390 napadnutého rozsudku týkajúce sa rizika spojeného s obratom (odôvodnenie 337 sporného rozhodnutia, v ktorom sa toto riziko definuje ako „riziko zásob“), body 391 až 400 uvedeného rozsudku, týkajúce sa rizika spojeného so zárukou produktov Apple (odôvodnenie 338 sporného rozhodnutia) a body 401 až 407 tohto rozsudku týkajúce sa rizika spojeného so vzťahmi s tretími dodávateľmi (odôvodnenie 339 sporného rozhodnutia rozhodnutie). Rovnako ako v rámci prvého odvolacieho dôvodu, Komisia v podstate uvádza, že Všeobecný súd použil nesprávne právne kritérium odporujúce princípu nezávislého vzťahu, keď kvalifikoval írsku pobočku spoločnosti ASI ako distribútora s nízkym rizikom, pričom porovnal riziká, ktoré na seba vzala táto pobočka s rizikovými politikami spoločnosti Apple Inc.

[61] V bode 357 napadnutého rozsudku Všeobecný súd dospel k záveru, že z bodu 2.87 smernice týkajúcej sa transferového oceňovania vyplýva, že „výber ukazovateľa úrovne ziskov nie je pre žiadny typ funkcií pevne určený, pokiaľ odráža hodnotu danej funkcie“, a že preto „môžu byť vhodným ukazovateľom úrovne ziskov tak predaje, ako aj prevádzkové náklady“ (pozri bod 363 napadnutého rozsudku, ktorý odkazuje na jeho bod 357).

124. Analýza odôvodnenia napadnutého rozsudku však potvrdzuje prístup spochybnený Komisiou. Pokiaľ ide predovšetkým o riziko spojené s obratom, dôkazy uvedené Všeobecným súdom v bodoch 381, 382 a 383 napadnutého rozsudku jednak odkazujú na uzatváranie rámcových dohôd spoločnosťou Apple Inc. s OEMs a s hlavnými odberateľmi produktov Apple, na centralizovanej úrovni a stanovenie medzinárodných cien produktov Apple, opäť na centralizovanej úrovni. Rovnako v bodoch 385 a 386 napadnutého rozsudku Všeobecný súd na základe všetkých predložených dôkazov, vrátane *ad hoc* správ, dospel k záveru, že riziká spojené s nepredanými výrobkami alebo poklesom dopytu nemožno priradiť írskej pobočke spoločnosti ASI, keďže ponuka aj dopyt boli „určované centralizovaným spôsobom mimo uvedenej pobočky“ (bod 386). Ďalej, pokiaľ ide o riziko spojené so zárukami na produkty, záver Všeobecného súdu v bode 400 napadnutého rozsudku, podľa ktorého z prevádzkovania služby AppleCare írskou pobočkou spoločnosti ASI nemožno vyvodiť, že by táto pobočka prevzala hospodárske dôsledky spojené so zárukami na produkty Apple, vychádza zo zistenia, že činnosti vykonávané touto pobočkou boli pomocnej povahy, čo, ako som už mal možnosť objasniť v bode 52 vyššie, vyplýva zo vzájomného vzťahu funkcií vykonávaných touto pobočkou s funkciami vykonávanými spoločnosťou Apple Inc. a nie s funkciami ústredí. Napokon, pokiaľ ide o riziká spojené s činnosťami externých zmluvných partnerov, uvádzam, že Všeobecný súd sa v podstate obmedzuje na odkaz na úvahy uvedené v bodoch 376 až 390 napadnutého rozsudku v súvislosti s rizikom spojeným s možnosťou poklesu dopytu a možnosťou nepredaných produktov, ku ktorým sa prirovnáva riziko súvisiace s produktmi, ktoré nie sú spravované v Írsku, pretože sa zadali subdodávateľom mimo tohto členského štátu. V pojednaní týkajúcom sa prvého odvolacieho dôvodu, na ktorý odkazujem, som dospel k záveru, že pripočítanie ziskov nerezidentskej spoločnosti na základe článku 25 TCA 97 a princípu nezávislého vzťahu, ktorý zahŕňa, sa má obmedziť na zohľadnenie situácie rôznych častí, ktoré tvoria túto spoločnosť v ich vzájomnom vzťahu. V spornom rozhodnutí však Komisia, hoci nepoprela politiky týkajúce sa centralizovaného riadenia rizík zavedené spoločnosťou Apple Inc., preukázala, bez toho, aby to Všeobecný súd v tomto bode odmietol, a bez obmedzenia sa, ako sa uviedlo, na prístup na základe „vylučovacej metódy“, že írska pobočka spoločnosti ASI prevzala vo vzťahu k ústrediam, určitú úroveň rizika. Naproti tomu, ako sa už uviedlo, Všeobecný súd na účely vylúčenia prevzatia rizík uvedených v odôvodneniach 337, 338, 339 sporného rozhodnutia írskou pobočkou spoločnosti ASI a kvalifikácie uvedenej pobočky ako „distribútora s nízkym rizikom“, ktorého zisky sa mohli správne odraziť prostredníctvom ukazovateľa založeného na prevádzkových nákladoch, vychádzal z funkcií vykonávaných spoločnosťou Apple Inc. a z centralizovaného riadenia všetkých posudzovaných rizík zo strany spoločnosti Apple, čiže opäť z nesprávneho právneho kritéria.

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

125. Komisia spochybňuje body 408 až 412 napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd dospel k záveru, že sa Komisii nepodarilo preukázať, že ukazovateľ úrovne ziskov založený na celkových nákladoch bol, ako sa uvádza v odôvodneniach 343 až 345 sporného rozhodnutia, vhodnejší pre určenie ziskov írskej pobočky spoločnosti AOE podľa princípu nezávislého vzťahu.

126. Komisia predovšetkým uvádza, že ani ASI a AOE, ani Írsko nevzniesli nijaké výhrady týkajúce sa uvedených odôvodnení sporného rozhodnutia. Okrem toho, že túto skutočnosť nikto nespochybňuje, potvrdzuje ju spis Všeobecného súdu a je aj v súlade s faktom, že, ako vyplýva najmä z odôvodnení 167 a 343 sporného rozhodnutia, v samotných *ad hoc* správach sa pre pobočku spoločnosti AOE navrhol ukazovateľ založený na celkových nákladoch. Za týchto okolností Všeobecný súd podľa môjho názoru prekročil hranice svojho preskúmania, keď bez návrhu vyhovel výhradám, ktoré žalobkyne nevzniesli, pričom sa týkali bodov sporného

rozhodnutia, ktoré žalobkyne aspoň implicitne schválili. Pripomínam tiež, že podľa ustálenej judikatúry súdom Únie neprináleží, aby v rámci preskúmavania komplexných hospodárskych posúdení, ktoré vykonáva Únia v sektore štátnej pomoci – ako sú napr. posúdenia týkajúce sa vymedzenia najvhodnejšieho ukazovateľa ziskov v rámci uplatňovania TNMM – nahradil hospodárske posúdenie Komisie vlastným posúdením.[62] Tento súd totiž v danej oblasti vykonáva obmedzené preskúmavanie, nevyhnutne zamerané len na overenie dodržiavania procesných pravidiel a povinnosti odôvodnenia, na overenie vecnej správnosti skutkových zistení, ako aj neexistencie zjavne nesprávneho posúdenia skutkového stavu a zneužitia právomoci.[63] V prejednávanej veci konštatujem, že v bodoch 409 a 410 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uviedol, že smernica OECD o transferovom oceňovaní, z ktorej Komisia vychádzala v uvedených odôvodneniach 343 a 344 sporného rozhodnutia, „neodporúča „použitie [žiadneho ukazovateľa úrovne ziskov], ako sú napríklad celkové náklady, a nebráni použitiu prevádzkových nákladov ako takéhoto ukazovateľa…“. Bez nutnosti zaujať stanovisko k výkladu smernice OECD Všeobecným súdom, ktorý Komisia výslovne nespochybňuje, obmedzím sa na poukázanie na to, že aj za predpokladu, že tento výklad je správny, samotná skutočnosť, že „v zásade nie je vylúčené, že prevádzkové náklady môžu byť vhodným ukazovateľom úrovne ziskov“ (bod 410 napadnutého rozsudku), sama osebe nepredstavuje prvok, z ktorého by Všeobecný súd mohol vychádzať tak, aby pri tom nenahradil nielen voľnú úvahu Komisie svojou vlastnou úvahou, ale aj tvrdenia účastníkov konania svojimi vlastnými tvrdeniami.

127. Je určite pravda, že na podľa vyššie uvedenej judikatúry je súd Únie pri preskúmaní, ktoré vykonáva nad komplexnými hospodárskymi posúdeniami vykonávanými Komisiou, povinný overiť nielen vecnú správnosť predložených dôkazov, ich spoľahlivosť a súdržnosť, ale tiež preskúmať, či tieto dôkazy tvoria súbor relevantných údajov, ktoré je potrebné vziať do úvahy pri hodnotení komplexnej situácie, a či sú takého charakteru, že potvrdzujú závery, ktoré sa z nich vyvodili. V prejednávanej veci Všeobecný súd na základe svojho preskúmania nekonštatoval nesprávne posúdenie, ale skôr nedostatok dôkazov, ktoré by umožnili podporiť tvrdenie Komisie. Táto kvalifikácia však sama osebe podľa môjho názoru neumožňuje prekročiť podstatu úvahy Všeobecného súdu, ktorý v podstate konštatuje vhodnejšiu povahu jedného z ukazovateľov, ktoré podľa jeho názoru pripúšťa smernica OECD o transferovom oceňovaní, v porovnaní s ukazovateľom určeným Komisiou.

128. Rovnako je pravda, že v bode 95 rozsudku Fiat Chrysler Súdny dvor rozhodol, že v prípade neexistencie príslušnej harmonizácie patrí prípadné stanovenie metód a kritérií, ktoré umožňujú určiť výsledok v súlade s princípom „nezávislého vzťahu“, do diskrečnej právomoci členských štátov. Prejednávaná vec sa však líši, ako som už uviedol v bode 21 vyššie, od veci, ktorej sa týka uvedený rozsudok. V každom prípade je v súlade s Komisiou potrebné konštatovať, že Všeobecný súd nezohľadnil tvrdenie, ktoré uviedla v spornom rozhodnutí a v prvostupňovom konaní, podľa ktorého vzhľadom na funkcie a riziká skutočne prevzaté pobočkou spoločnosti AOE, najmä v porovnaní s funkciami a rizikami prevzatými ústredím tejto spoločnosti, skutočnosť, z ktorej Všeobecný súd vychádza v bode 411 napadnutého rozsudku, t. j. že uvedená pobočka nevlastnila suroviny, polotovary a hotové výrobky, sama osebe neumožňovala považovať celkové náklady za nepoužiteľné ako ukazovateľ ziskov a v každom prípade neumožňovala považovať použitie takéhoto ukazovateľa, ktorý akceptovali aj samotní poradcovia skupiny Apple a Írsko, za zjavne nesprávne.

[62] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2023, TUIfly/Komisia (C-763/21 P, EU:C:2023:528, bod 76 a citovaná judikatúra).

[63] Pozri rozsudok zo 7. mája 2020, BTB Holding Investments a Duferco Participations Holding/Komisia (C-148/19 P, EU:C:2020:354, bod 56 a citovaná judikatúra).

3) Závery k druhej výhrade

129. Na základe všetkých vyššie uvedených úvah sa domnievam, že aj druhá výhrada v tretej časti druhého odvolacieho dôvodu je dôvodná.

c) O tretej výhrade

130. Poslednou výhradou tretej časti druhého odvolacieho dôvodu Komisia spochybňuje body 418 až 478 napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd neuznal úvahu, ktorá Komisiu viedla k tomu, že v odôvodneniach 346 až 359 sporného rozhodnutia odmietla úrovne návratnosti írskych pobočiek spoločností ASI a AOE odsúhlasené v záväzných daňových stanoviskách.

131. Pokiaľ ide o záväzné daňové stanovisko z roku 1991, Komisia jednak namietala, že schválené úrovne návratnosti neboli odôvodnené, jednak uviedla, že prahová hodnota predpokladaná pre AOE, pri prekročení ktorej sa jej zdaniteľné zisky už nevypočítali na základe percentuálneho podielu 65 % prevádzkových nákladov írskej pobočky tejto spoločnosti, predstavovala daňovú úľavu poskytnutú na základe kritérií nesúvisiacich s daňovým systémom, ako sú napríklad dôvody týkajúce sa zamestnanosti (odôvodnenie 347 sporného rozhodnutia). Všeobecný súd odmietol tieto hodnotenia v podstate z dvoch dôvodov. Po prvé v bodoch 440 a 441 napadnutého rozsudku – na základe vlastného hodnotenia dôkazov, ktoré nemožno spochybniť v rámci odvolania a ktoré Komisia nenamieta – považoval Všeobecný súd za nepreukázanú skutočnosť, že uvedenú hranicu 65 % írske orgány akceptovali na základe úvah týkajúcich sa zamestnanosti. Okrem toho v bode 444 napadnutého rozsudku Všeobecný súd konštatoval, že skutočnosť, že uvedená prahová hodnota sa nikdy nedosiahla, a preto nikdy nedošlo k implementácii mechanizmu stropu podľa záväzného daňového stanoviska z roku 1991, vylučuje existenciu výhody podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

132. Podľa názoru Komisie sa Všeobecný súd týmto konštatovaním dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď zamenil podmienku týkajúcu sa existencie výhody v zmysle uvedeného ustanovenia s vyčíslením súm, ktoré sa majú vrátiť a ktoré sa môžu rovnať aj nule. Na podporu svojho tvrdenia odkazuje Komisia na rozsudok z 13. februára 2014, Mediaset[64]. V tejto súvislosti poukazujem na to, že skutkové okolnosti veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, v ktorom išlo o identifikáciu príjemcov režimu daňovej pomoci a vyčíslenie sumy, ktorú má každý z nich vrátiť, sa líšia od skutkových okolností, ktorými sa vyznačuje konanie v prejedávanej veci, v rámci ktorého je naopak potrebné určiť, či stanovenie individuálnej metódy výpočtu v záväznom daňovom stanovisku, ktorá sa v konkrétnom prípade nikdy neuplatnila, by mohlo viesť k výhode podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Prinajmenšom v rozsahu, v akom výhoda identifikovaná Komisiou v spornom rozhodnutí zodpovedá výške daňovej úľavy, ktorá by vyplynula z uplatnenia vyššie uvedenej prahovej hodnoty, sa však okolnosti prejedávanej veci zdajú byť viac porovnateľné so situáciou, keď sa o pomoci rozhodlo, ale nevyplatila sa. Tvrdenie Komisie treba preto podľa mňa odmietnuť.

133. Po druhé v bodoch 445 až 447 napadnutého rozsudku Všeobecný súd v podstate uviedol, že v rozsahu, v akom Komisia spochybnila úrovne návratnosti schválené írskymi daňovými orgánmi ako príliš nízke vo vzťahu k funkciám vykonávaným írskymi pobočkami, a to s prihliadnutím na aktíva a riziká spojené s týmito funkciami, táto inštitúcia nepreukázala, že pobočky vykonávali funkcie, ktoré sa mali odmeňovať vyššou úrovňou návratnosti. V tejto súvislosti Všeobecný súd

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, body 36 a 37. Pozri v rovnakom zmysle a za podobných okolností rozsudok z 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 41).

odkazuje na závery uvedené v bodoch 348 a 407 napadnutého rozsudku. V tomto ohľade preto odkazujem na úvahy uvedené v rámci analýzy prvej a druhej výhrady tretej časti druhého odvolacieho dôvodu.

134. Pokiaľ ide o úrovne návratnosti schválené v záväznom daňovom stanovisku z roku 2007, Komisia predovšetkým spochybnila spoľahlivosť štúdií porovnateľnosti, z ktorých vychádzali *ad hoc* správy, keďže spoločnosti vybrané týmito štúdiami neboli podľa jej názoru porovnateľné so spoločnosťami ASI a AOE. V bodoch 450 až 464 napadnutého rozsudku, ktoré sa nenamietajú, dospel Všeobecný súd k záveru, že Komisia nepreukázala údajné pochybenia. Komisia následne vykonala upravenú analýzu porovnateľnosti, na ktorú sa odkazuje v odseku 72 vyššie, pričom použila spoločnosti vybrané v uvedených *ad hoc* správach a pre ASI použila ako ukazovateľ úrovne ziskov predaje a pre AOE celkové náklady. Všeobecný súd síce uznal, že takáto analýza by umožnila Komisii preukázať existenciu selektívnej výhody (bod 468 napadnutého rozsudku), odmietol však jej platnosť z troch dôvodov, z ktorých všetky Komisia spochybňuje. Po prvé Všeobecný súd s odkazom na body 402 až 412 napadnutého rozsudku konštatoval, že Komisia nepreukázala, že použitie prevádzkových nákladov ako ukazovateľa úrovne ziskov bolo v prejednávanej veci nevhodné (bod 470 napadnutého rozsudku). V tejto súvislosti odkazujem na to, čo sa už uviedlo v rámci skúmania druhej výhrady tretej časti druhého odvolacieho dôvodu. Po druhé Všeobecný súd s odkazom na body 348 až 407 napadnutého rozsudku pripomenul, že analýza vykonaná Komisiou v rámci jej subsidiárnej úvahy vychádzala z predpokladu, že írska pobočka ASI vykonávala komplexné funkcie a znášala významné riziká, tento predpoklad sa však nepreukázal.

135. Komisia namieta, že Všeobecný súd nesprávne vyložil sporné rozhodnutie a že upravená analýza porovnateľnosti síce skutočne vychádzala z predpokladu, že ASI nemožno považovať za poskytovateľa jednoduchých logistických služieb, čo odôvodňuje použitie predajov ako ukazovateľa úrovne ziskov, nie však z predpokladu, že plnila „komplexné a rozhodujúce [funkcie] pre úspech ochrannej známky Apple“ (bod 471 napadnutého rozsudku). V tejto súvislosti je nesporné, že upravená analýza porovnateľnosti sa vykonala na základe predpokladu porovnateľnosti situácie spoločnosti ASI so situáciou spoločností vybraných v *ad hoc* správach, keďže jej základom sú údaje týchto spoločností (odôvodnenie 354 sporného rozhodnutia). Hoci je pravda, že výhrady Komisie vznesené v súvislosti s touto porovnateľnosťou v odôvodnení 351 sporného rozhodnutia vychádzali najmä z „nezanedbateľnej“ alebo dokonca „značnej“ povahy rizík, ktoré niesla ASI v porovnaní s uvedenými spoločnosťami, treba uznať, že upravená správa o porovnateľnosti v rozsahu, v akom používa údaje z týchto spoločností, sa uvedeným výhradám nutne vymyká. Okrem toho Komisia v odôvodnení 353 sporného rozhodnutia výslovne uvádza, že upravená analýza porovnateľnosti sa vykonáva „napriek týmto všeobecným a špecifickým výhradám k štúdiám porovnateľnosti vykonaným v správach *ad hoc*“. Preto nezávisle od akejkoľvek inej úvahy Všeobecný súd podľa môjho názoru nevykladá správne sporné rozhodnutie, keď v bode 471 napadnutého rozsudku naznačuje, že predmetná správa o porovnateľnosti sa zakladá na nepreukázanom predpoklade, podľa ktorého ASI vykonávala funkcie, ktoré sú „komplexné a rozhodujúce pre úspech ochrannej známky Apple“. Napokon v bodoch 473 a 474 napadnutého rozsudku sa Všeobecný súd odvoláva na už uvedené dôvody, na základe ktorých vyvrátil úvahy Komisie o nevhodnosti výberu predajov ako ukazovateľa úrovne ziskov spoločnosti ASI. V tejto súvislosti preto len odkazujem na analýzu druhej výhrady tretej časti druhého odvolacieho dôvodu.

136. Na základe všetkých predchádzajúcich úvah sa domnievam, že v rozsahu vyplývajúcom z vyššie uvedeného treba vyhovieť aj predmetnej výhrade.

3. Závery k druhému odvolaciemu dôvodu

137. Zo spoločnej analýzy druhej a tretej časti druhého odvolacieho dôvodu vyplýva, že Všeobecný súd nesprávne definoval mieru dokazovania, ktorá prináleží Komisii. Rovnako sa zdá, že Všeobecný súd sa vo svojej analýze dopustil viacerých nesprávnych právnych posúdení, pričom takáto analýza ho viedla k záveru, že Komisia nepreukázala metodologické pochybenia identifikované v rámci jej subsidiárnej úvahy. Za týchto okolností treba druhý odvolací dôvod podľa môjho názoru považovať v plnom rozsahu za dôvodný.

D. O vrátení veci Všeobecnému súdu

138. V súlade s článkom 61 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie ak je odvolanie dôvodné, Súdny dvor zruší rozhodnutie Všeobecného súdu. V danej veci môže vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje, alebo môže vec vrátiť na rozhodnutie Všeobecného súdu. Zo skutočností uvedených vyššie vyplýva, že odvolanie je dôvodné a rozsudok treba v plnom rozsahu zrušiť. Výhrady vznesené Írskom, ako aj spoločnosťami ASI a AOE v prvostupňovom konaní, týkajúce sa údajného prístupu na základe „vylučovacej metódy“, je potrebné s konečnou platnosťou zamietnuť. V zostávajúcej časti sa domnievam, že vzhľadom na nesprávne právne posúdenie, ktorého sa dopustil Všeobecný súd a ktoré postihuje jeho hodnotenie hlavnej aj subsidiárnej úvahy, Súdny dvor nedisponuje dôkazmi, ktoré by mu umožňovali vydať konečné rozhodnutie o žalobách a že veci treba vrátiť Všeobecnému súdu, pričom o trovách konania sa rozhodne neskôr, aby Všeobecný súd mohol vykonať novú analýzu a rozhodnúť o nepreskúmaných dôvodoch.

VI. Návrh

139. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zrušil napadnutý rozsudok, vrátil veci Všeobecnému súdu a rozhodol, že o trovách konania sa rozhodne neskôr.