



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

10. září 2024*

Obsah

I.	Skutečnosti předcházející sporu	5
A.	K historii skupiny Apple	5
1.	Stran skupiny Apple	5
2.	Stran společností ASI a AOE	6
3.	Stran irských poboček	7
B.	Ke sporným daňovým rozhodnutím	7
1.	K daňovému rozhodnutí z roku 1991	7
a)	K základu daně společnosti ACL, předchůdkyně společnosti AOE	7
b)	K základu daně společnosti ACAL, předchůdkyně společnosti ASI	8
2.	K daňovému rozhodnutí z roku 2007	8
C.	Ke správnímu řízení před Komisí	9
D.	Ke spornému rozhodnutí	9
1.	K existenci selektivního zvýhodnění	10
a)	K referenčnímu rámci	10
b)	K zásadě obvyklých tržních podmínek	10
c)	K hlavním úvahám Komise týkajícím se existence selektivního zvýhodnění v důsledku toho, že irským pobočkám nebyly přiřazeny zisky plynoucí z licencí k duševnímu vlastnictví držených společnostmi ASI a AOE	11

* Jednací jazyk: angličtina.

d) K podpůrným úvahám Komise týkajícím se existence selektivního zvýhodnění v důsledku nevhodné volby metod přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE	12
e) K alternativním úvahám Komise týkajícím se existence selektivního zvýhodnění z důvodu odchýlení se od referenčního rámce tvořeného článkem 25 TCA 97	12
f) Závěr Komise o existenci selektivního zvýhodnění	12
2. K neslučitelnosti, protiprávnosti a navrácení podpor	13
II. Řízení před Tribunálem	13
III. Napadený rozsudek	13
IV. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení o kasačním opravném prostředku	15
V. Ke kasačnímu opravnému prostředku	16
A. Úvodní poznámky	16
B. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku, vycházejícímu z nesprávného posouzení hlavních úvah týkajících se existence zvýhodnění.	19
1. K první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku	20
a) Argumentace účastníků řízení	20
b) Závěry Soudního dvora	22
1) K přípustnosti a relevanci argumentace Komise	22
2) K věci samé	24
i) K první výtce, vycházející z nesprávného výkladu sporného rozhodnutí ...	24
ii) Ke druhé a třetí výtce	26
2. K druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku	27
a) Argumentace účastníků řízení	27
b) Závěry Soudního dvora	31
1) Ke druhé výtce, vycházející z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, zkreslení irského práva a procesní vady	31
i) K přípustnosti	32
ii) K věci samé	34
– K zohlednění nepřipustných důkazů	34

– K právnímu kritériu použitelnému podle irského práva za účelem určení zisků nerezidentní společnosti	36
– K zohlednění činností společnosti Apple Inc. Tribunálem	37
– K dopadu zohlednění činností vykonávaných společnostmi Apple Inc. na právní kvalifikaci skutkového stavu	39
2) K první výtce, vycházející z nedostatečného a rozporného odůvodnění napadeného rozsudku a z procesní vady	40
3. K třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku	40
a) Argumentace účastníků řízení	40
b) Závěry Soudního dvora	43
4. Závěry k prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku	45
VI. K žalobám před Tribunálem	46
A. K žalobním důvodům týkajícím se posouzení existence selektivního zvýhodnění	46
1. Ke společnému přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity	47
2. K identifikaci referenčního rámce a posouzením Komise týkajícím se obvyklého zdanění zisků podle irského daňového práva	47
3. K posouzením Komise týkajícím se činností v rámci skupiny Apple	49
4. K selektivní povaze sporných daňových rozhodnutí	50
a) Argumentace účastníků řízení	50
b) Závěry Soudního dvora	50
B. K existenci státního zásahu nebo zásahu ze státních prostředků	53
1. Argumentace účastníků řízení	53
2. Závěry Soudního dvora	53
C. K žalobním důvodům vycházejícím z porušení podstatných formálních náležitostí, zejména práva být vyslechnut	54
1. Argumentace účastníků řízení	54
2. Závěry Soudního dvora	55
D. K žalobním důvodům vycházejícím z porušení zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání	57
1. Argumentace účastníků řízení	57

2. Závěry Soudního dvora	58
E. K žalobním důvodům vycházejícím z toho, že Komise překročila své pravomoci a zasáhla do pravomocí členských států, mimo jiné v rozporu se zásadou daňové autonomie	60
1. Argumentace účastníků řízení	60
2. Závěry Soudního dvora	60
F. K žalobním důvodům vycházejícím z nedostatku odůvodnění sporného rozhodnutí	62
1. Argumentace účastníků řízení	62
2. Závěry Soudního dvora	63
VII. K nákladům řízení	64

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Článek 107 odst. 1 SFEU – Předběžná daňová rozhodnutí (tax rulings) přijatá členským státem – Selektivní daňová zvýhodnění – Přirazení zisků z licencí k duševnímu vlastnictví pobočkám nerezidentních společností – Zásada obvyklých tržních podmínek“

Ve věci C-465/20 P,

jejímž předmětem je kasační opravný prostředek podaný na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie dne 25. září 2020,

Evropská komise, zástupci: L. Flynn, P.-J. Loewenthal a F. Tomat, jako zmocněnci,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka),

příčemž dalšími účastníky řízení jsou:

Irsko, zástupci: M. Browne, Chief State Solicitor, A. Joyce a J. Quaney, jako zmocněnci, původně ve spolupráci s: P. W. Baker, KC, C. Donnelly, SC, A. Goodman, SC, S. Kingston, SC, a B. Doherty, BL, poté P. W. Baker, KC, C. Donnelly, SC, P. Gallagher, SC, A. Goodman, SC, B. Doherty, BL a D. Fennelly, BL,

Apple Sales International Ltd, se sídlem v Corku (Irsko),

Apple Operations International Ltd, dříve Apple Operations Europe Ltd, se sídlem v Corku,

zástupci: D. Beard, KC, J. Bourke, barrister, L. Osepciu, barrister, C. Riis-Madsen, advokat, E. van der Stok, advocaat, a A. von Bonin, Rechtsanwalt,

žalobci v prvním stupni,

Lucemburské velkovévodství, zástupci: původně A. Germeaux a T. Uri, poté A. Germeaux a T. Schell, jako zmocněnci, ve spolupráci s: J. Bracker a D. Waelbroeck, avocats,

Polská republika,

Kontrolní úřad ESVO, zástupci: původně M. Sánchez Rydelski, C. Simpson a C. Zatschler, poté M. Sánchez Rydelski a C. Simpson, jako zmocněnci,

vedlejší účastníci řízení v první stupni,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení: K. Lenaerts, předseda, L. Bay Larsen, místopředseda, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, Z. Csehi a O. Spineanu-Matei, předsedové senátů, M. Ilešič, J.-C. Bonichot, I. Jarukaitis, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (zpravodaj) a M. Gavalec, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

za soudní kancelář: M. Longar, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. května 2023,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. listopadu 2023,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Kasačním opravným prostředkem se Evropská komise domáhá zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 15. července 2020, Irsko a další v. Komise (T-778/16 a T-892/16, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2020:338), kterým Tribunal zrušil rozhodnutí Komise (EU) 2017/1283 ze dne 30. srpna 2016 o státní podpoře SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) poskytnuté Irskem ve prospěch společnosti Apple (Úř. věst. 2017, L 187, s. 1, dále jen „sporné rozhodnutí“).

I. Skutečnosti předcházející sporu

- 2 Skutečnosti předcházející sporu, jak byly uvedeny v bodech 1 až 47 napadeného rozsudku, lze pro účely tohoto řízení shrnout následovně.

A. K historii skupiny Apple

1. Stran skupiny Apple

- 3 Skupina Apple, která byla založena v roce 1976 a má sídlo v Cupertino (Spojené státy), se skládá ze společnosti Apple Inc. a všech společností kontrolovaných posledně uvedenou (dále jen společně „skupina Apple“). Skupina Apple vyvíjí, vyrábí a uvádí na trh zejména mobilní a multimediální komunikační zařízení a nosiče, osobní počítače a přenosné digitální hudební přehrávače a prodává software, jiné služby, síťová řešení a digitální obsah a aplikace od třetích osob. Skupina Apple prodává své produkty a poskytuje služby spotřebitelům, podnikům a veřejným orgánům po

celém světě prostřednictvím vlastních maloobchodů, on-line obchodů a přímého prodeje a rovněž prostřednictvím třetích stran, jako jsou provozovatelé mobilních telefonních sítí, velkoobchodníci, maloobchodníci a distributoři. Celosvětové podnikání skupiny Apple je strukturováno na základě klíčových funkčních oblastí, které jsou spravovány a řízeny ze Spojených států vedoucími pracovníky působícími v Cupertino.

2. Stran společnosti ASI a AOE

- 4 V rámci skupiny Apple je společnost Apple Operations International Ltd (AOI) 100% dceřinou společností společnosti Apple Inc. Společnost AOI vlastní 100 % dceřiné společnosti Apple Operations Europe Ltd (AOE), dříve nazvané „Apple Computer Ltd (ACL)“. Posledně uvedená společnost vlastní 100 % dceřiné společnosti Apple Sales International Ltd (ASI), dříve nazvané „Apple Computer Accessories Ltd (ACAL)“, poté „Apple Computer International“. Společnosti ASI a AOE jsou obě založeny podle irského práva, ale nejsou irskými daňovými rezidenty.
- 5 Jak je uvedeno v bodech 113 až 115 odůvodnění sporného rozhodnutí, převážnou část členů správních rad společností ASI a AOE tvoří ředitelé, kteří jsou zaměstnaní společností Apple Inc. a pracovní činnost vykonávají v Cupertino. V bodě 115 odůvodnění tohoto rozhodnutí jsou převzaty výňatky z usnesení a zápisů ze zasedání valných hromad a správních rad společností ASI a AOE. Usnesení správních rad se obecně týkala oblastí, jako je vyplácení dividend, schvalování zpráv ředitelů nebo jejich jmenování a odstoupení. Příležitostně se tato usnesení týkala zakládání dceřiných společností a udělování zmocnění některým ředitelům k provádění takových činností, jako je správa bankovních účtů, vztahy s vládami a veřejnými orgány, audity, uzavírání pojistných smluv, pronájem, nákup a prodej aktiv, příjem zboží a obchodní smlouvy.
- 6 Společnost Apple Inc. na jedné straně a společnosti ASI a AOE na straně druhé byly vázány dohodou o rozdělení nákladů (dále jen „dohoda o rozdělení nákladů“). Rozdělení nákladů se týkalo zejména výzkumu a vývoje (V & V) technologií začleněných do produktů skupiny Apple. Dohoda o rozdělení nákladů byla uzavřena v prosinci 1980 původně mezi společností Apple Inc., tehdy nazývanou „Apple Computer Inc.“, a společností ACL. V roce 1999 se stranou této dohody stala společnost Apple Computer International. Dohoda o rozdělení nákladů byla několikrát změněna, zejména za účelem zohlednění změn platné právní úpravy.
- 7 Na základě této dohody se strany dohodly na rozdělení nákladů a rizik spojených s činnostmi v oblasti výzkumu a vývoje, které se týkaly nehmotných aktiv vyvinutých v rámci programu rozvoje produktů a služeb skupiny Apple. Strany uvedené dohody se dále dohodly na tom, že společnost Apple Inc. zůstává oficiálním právoplatným vlastníkem nehmotných aktiv s rozdělenými náklady, včetně práv duševního vlastnictví skupiny Apple. Společnost Apple Inc. rovněž udělila společnostem ASI a AOE volné licence, které jim umožňovaly využívat duševní vlastnictví skupiny Apple zejména za účelem výroby a prodeje dotčených produktů na všech územích mimo americký kontinent. Konečně se strany dohody o rozdělení nákladů zavázaly nést rizika vyplývající z této dohody, z nichž hlavní představovalo povinnost platit náklady na rozvíjení práv duševního vlastnictví skupiny Apple.
- 8 V roce 2008 uzavřela společnost ASI smlouvu o marketingových službách se společností Apple Inc., v jejímž rámci se posledně uvedená zavázala poskytovat společnosti ASI prodejní služby zahrnující zejména tvorbu, vývoj a provádění marketingových strategií, programů a propagačních kampaní. Společnost ASI se zavázala platit společnosti Apple Inc. jako protiplnění poplatků odpovídající procentnímu podílu „opodstatněně vzniklých nákladů“, které společnost Apple Inc. na tyto služby vynaložila, navýšenému o marži.

3. Stran irských poboček

- 9 Společnosti ASI a AOE mají každá v Irsku pobočku, která je v anglickém jazyce označována výrazem *branch*. Tyto pobočky nemají vlastní právní subjektivitu.
- 10 Irská pobočka společnosti ASI odpovídá zejména za provádění nákupních, prodejních a distribučních činností spojených s prodejem produktů značky Apple spřízněným subjektům a třetím zákazníkům v regionech zahrnujících Evropu, Střední východ, Indii a Afriku (EMEIA), jakož i Asii-Tichomoří (APAC). Ke klíčovým činnostem v rámci této pobočky patří nákup konečných produktů značky Apple od výrobců třetích stran a spřízněných výrobců, distribuční činnosti spojené s prodejem produktů spřízněným subjektům v regionech EMEIA a APAC, podpora prodeje a distribuční činnosti spojené s prodejem produktů třetím zákazníkům v regionu EMEIA, on-line prodej, logistika a provozování poprodejní asistenční služby. Komise v bodě 55 odůvodnění sporného rozhodnutí konstatovala, že řadu činností souvisejících s distribucí do regionu APAC zajišťovaly spřízněné subjekty v rámci smluv o poskytování služeb.
- 11 Irská pobočka společnosti AOE je odpovědná za výrobu a montáž specializované řady počítačových produktů v Irsku, jako jsou stolní počítače, notebooky a doplňky pro počítače, které tato pobočka dodává spřízněným subjektům pro region EMEIA. Klíčové činnosti v rámci této pobočky zahrnují plánování výroby a sestavování jejího harmonogramu, technologii výrobního procesu, výrobu a provoz, zajišťování a kontrolu kvality a renovace.

B. Ke sporným daňovým rozhodnutím

- 12 Irské daňové orgány přijaly dopisy ze dne 29. ledna 1991 a 23. května 2007 předběžná stanoviska, tzv. „daňová rozhodnutí“ týkající se určení zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku (dále jen společně „sporná daňová rozhodnutí“) v souladu s návrhy, které v tomto ohledu předložili zástupci skupiny Apple. Tato daňová rozhodnutí jsou popsána v bodech 59 až 62 odůvodnění sporného rozhodnutí.

1. K daňovému rozhodnutí z roku 1991

a) K základu daně společnosti ACL, předchůdkyně společnosti AOE

- 13 Daňoví poradci skupiny Apple popsali v dopise ze dne 12. října 1990 zaslaném irským daňovým orgánům činnosti společnosti ACL v Irsku, jakož i činnosti vykonávané její irskou pobočkou se sídlem v Corku (Irsko). V tomto dopise bylo upřesněno, že byla tato pobočka vlastníkem aktiv souvisejících s činnostmi výroby, ale společnost ACL si ponechala vlastnictví k použitým materiálům, produktům v procesu výroby a ke končeným produktům.
- 14 Po výměně korespondence irské daňové orgány dopisem ze dne 29. ledna 1991 souhlasily s návrhem skupiny Apple, aby byl zdanitelný zisk společnosti ACL v Irsku – přičitatelný příjmům její irské pobočky – vypočten podle následující metody:
 - čistý zisk přičitatelný irské pobočce odpovídá 65 % provozních nákladů této pobočky až do roční výše [důvěrné]¹ a 20 % těchto nákladů přesahujících tuto částku;

¹ – Skryté důvěrné údaje.

- pokud celkový zisk irské pobočky nedosáhne takto získané částky, použije se pro stanovení čistého zisku této pobočky tento celkový zisk;
- provozní náklady, které je třeba zohlednit pro výpočet čistého zisku irské pobočky, zahrnují všechny provozní náklady této pobočky, s výjimkou materiálu určeného k dalšímu prodeji a nehmotných nákladů fakturovaných dceřinými společnostmi skupiny Apple, a
- lze požádat o kapitálovou úlevu, která by ale neměla přesáhnout o [důvěrné] výši odpisů zanesenou v účetnictví.

b) K základu daně společnosti ACAL, předchůdkyně společnosti ASI

- 15 Dopisem ze dne 2. ledna 1991 informovali daňoví poradci skupiny Apple irské daňové orgány o existenci společnosti ACAL, jejíž pobočka v Irsku byla popsána jako pobočka odpovědná za zásobování produkty od irských výrobců určenými k vývozu.
- 16 Dne 16. ledna 1991 zaslali zástupci skupiny Apple irským daňovým orgánům dopis, ve kterém shrnuli znění dohody, která byla uzavřena na zasedání této skupiny s těmito orgány dne 3. ledna 1991 a týkala se určení zdanitelného zisku společnosti ACAL. Podle tohoto dopisu měl být výpočet zisku pobočky založen na marži 12,5 % provozních nákladů pobočky, s výjimkou materiálu určeného k dalšímu prodeji.
- 17 Irské daňové orgány potvrdily dopisem ze dne 29. ledna 1991 znění dohody, jak bylo zachyceno v dopise ze dne 16. ledna 1991.

2. K daňovému rozhodnutí z roku 2007

- 18 Daňoví poradci skupiny Apple v dopise ze dne 16. května 2007 navrhli irským daňovým orgánům, aby změnilы metodu určení základu daně irských poboček společností ASI a AOE.
- 19 Pokud jde o irskou pobočku společnosti ASI, skupina Apple navrhla, aby zdanitelný zisk přiřazený této pobočce odpovídal [důvěrné] jejích provozních nákladů, s výjimkou takových nákladů, jako jsou částky fakturované dceřinými společnostmi skupiny Apple a náklady na materiál.
- 20 Pokud jde o irskou pobočku společnosti AOE, skupina Apple navrhla, aby byl zdanitelný zisk přiřazený této pobočce určen tak, že se k částce odpovídající [důvěrné] jejích provozních nákladů, s výjimkou takových nákladů, jako jsou částky fakturované dceřinými společnostmi skupiny Apple a náklady na materiál, přičte částka rovnající se [důvěrné] jejího obratu, představující návratnost duševního vlastnictví v technologiích výrobního procesu uvedené pobočky. Skupina rovněž požádala o kapitálové úlevy za výrobní zařízení a budovy, které byly „vypočteny a přiděleny obvyklým způsobem“.
- 21 Skupina Apple navrhla, aby nová dohoda vstoupila v platnost dnem 1. října 2007 pro obě pobočky, byla použitelná po dobu pěti let, nedojde-li ke změně okolností, a její platnost byla každoročně obnovována. Tato skupina rovněž navrhla, aby tato dohoda mohla být použita na nové subjekty, které by mohly být vytvořeny nebo přeměněny v rámci skupiny Apple, pokud jejich činnosti odpovídají činnostem vykonávaným společnostmi ASI a AOE.

- 22 Dopisem ze dne 23. května 2007 souhlasily irské daňové orgány se všemi návrhy obsaženými v dopise ze dne 16. května 2007. Tato dohoda byla prováděna až do 27. září 2014, tj. do uzavření účetního období za rok 2014.

C. Ke správnímu řízení před Komisí

- 23 Dopisem ze dne 12. června 2013 požádala Komise Irsko, aby jí poskytlo informace ohledně praxe přijímání daňových rozhodnutí na jeho území, zvláště těch, která byla určena některým subjektům skupiny Apple, včetně společností ASI a AOE.
- 24 Rozhodnutím ze dne 11. června 2014 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) týkající se sporných daňových rozhodnutí z důvodu, že tato daňová rozhodnutí mohou představovat státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Komise poté, co přezkoumala, zda se dohody o převodních cenách obsažené ve sporných daňových rozhodnutích odchyľují od podmínek, které by byly stanoveny mezi nezávislými hospodářskými subjekty, a tedy od zásady obvyklých tržních podmínek, měla za to, že tato daňová rozhodnutí byla sto zvýhodnit podniky, kterým byla tato rozhodnutí určena. Toto rozhodnutí bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 17. října 2014.
- 25 Irsko své vyjádření k rozhodnutí o zahájení řízení předložilo v dopise ze dne 5. září a společnost Apple Inc. totéž vyjádření předložila v dopise ze dne 17. listopadu 2014.
- 26 Během formálního vyšetřovacího řízení proběhlo mezi Komisí, irskými daňovými orgány a společností Apple Inc. několik výměn informací a uskutečnilo se několik jednání. Kromě toho Irsko a společnost Apple Inc. předložily dvě zprávy *ad hoc* o přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE, které byly vypracovány jejich daňovými poradci.

D. Ke spornému rozhodnutí

- 27 Dne 30. srpna 2016 přijala Komise sporné rozhodnutí, které se týká sporných daňových rozhodnutí. Komise se poté, co popsala právní a skutkový rámec (část 2) a správní řízení (části 3 až 7), zaměřila na rozbor existence podpor (část 8).
- 28 Zaprvé Komise uvedla, že sporná daňová rozhodnutí byla přijata irskou daňovou správou, a jsou tedy přičitatelná státu. Měla za to, že jelikož tato daňová rozhodnutí vedla ke snížení částky daně dlužné společnostmi ASI a AOE, vzdalo se Irsko daňových příjmů, což vedlo ke ztrátě státních prostředků (bod 221 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 29 Zadruhé se Komise domnívala, že jelikož jsou společnosti ASI a AOE součástí skupiny Apple, která působí ve všech členských státech, jsou tak sporná daňová rozhodnutí s to ovlivnit obchod uvnitř Evropské unie (bod 222 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 30 Zatřetí Komise uvedla, že sporná daňová rozhodnutí v rozsahu, v němž vedla ke snížení základu daně společností ASI a AOE pro účely vyměření korporáční daně v Irsku, poskytla těmto dvěma společnostem zvýhodnění (bod 223 odůvodnění sporného rozhodnutí).

- 31 Komise měla dále za to, že jelikož byla sporná daňová rozhodnutí určena pouze společností ASI a AOE, lze předpokládat jejich selektivní povahu. Pro úplnost Komise nicméně konstatovala, že tato daňová rozhodnutí představují odchylku od relevantního referenčního rámce definovaného obecnými pravidly zdanění společností v Irsku (bod 224 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 32 Začtvrté Komise uvedla, že jelikož sporná daňová rozhodnutí vedla ke snížení částky daně dlužné společnostmi ASI a AOE, byla tato rozhodnutí s to posílit soutěžní postavení těchto dvou společností, a tím narušit nebo hrozit narušením hospodářské soutěže (bod 222 odůvodnění sporného rozhodnutí).

1. K existenci selektivního zvýhodnění

- 33 K prokázání existence selektivního zvýhodnění v projednávané věci provedla Komise v části 8.2 sporného rozhodnutí třířázkový rozbor vyplývající z judikatury. Komise tak nejprve určila referenční rámec a odůvodnila použití zásady obvyklých tržních podmínek. Dále Komise přezkoumala existenci selektivního zvýhodnění vyplývajícího z odchylky od referenčního rámce. Komise měla na základě hlavních, podpůrných i alternativních úvah v podstatě za to, že sporná daňová rozhodnutí umožnila po dobu své platnosti, tedy v letech 1991 až 2014 (dále jen „relevantní období“), společností ASI a AOE snížit částku daně, kterou byly povinny v Irsku zaplatit, a že toto snížení částky daně představuje zvýhodnění oproti ostatním společnostem, které se nacházely ve srovnatelné situaci. Komise závěrem konstatovala, že Irsko ani společnost Apple Inc. nepředložily argumenty týkající se odůvodnění tohoto selektivního zvýhodnění.

a) K referenčnímu rámci

- 34 V bodech 227 až 243 odůvodnění sporného rozhodnutí se Komise domnívala, že je referenční rámec tvořen obecnými pravidly zdanění zisků společností v Irsku, jejichž cílem je zdanit zisky všech společností podléhajících dani v Irsku, ať už se jedná o společnosti rezidentní či nerezidentní. Komise měla za to, že integrované i neintegrované společnosti se s ohledem na tento cíl nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci. Článek 25 Taxes Consolidation Act 1997 (konsolidovaný daňový zákoník z roku 1997, dále jen „TCA 97“), který upravuje zdanění nerezidentních společností z důvodu obchodních příjmů dosažených přímo nebo nepřímo prostřednictvím pobočky působící v Irsku, musí být tudíž považován za nedílnou součást tohoto referenčního rámce, a nikoli za samostatný referenční rámec.

b) K zásadě obvyklých tržních podmínek

- 35 V bodech 244 až 263 odůvodnění sporného rozhodnutí Komise uvedla, že jak ze znění článku 25 TCA 97, tak z jeho účelu vyplývá, že toto ustanovení, které neposkytuje návod, jak určit zdanitelný zisk irské pobočky, může být použito pouze za použití metody přiřazení zisků. V tomto ohledu Komise uvedla, že čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby tato metoda byla založena na zásadě obvyklých tržních podmínek bez ohledu na to, zda Irsko začlenilo tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému, či nikoli. Komise tuto úvahu založila na dvou předpokladech. Zaprvé připomněla, že každé daňové opatření přijaté členským státem musí dodržovat pravidla týkající se státních podpor. Zadruhé uvedla, že z rozsudku ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), vyplývá, že snížení základu daně, které vyplývá z daňového opatření, jež daňovému poplatníkovi umožňuje uplatnit při transakcích

v rámci skupiny převodní ceny, které se odchylují od cen, jež jsou použity v podmínkách volné hospodářské soutěže, tomuto daňovému poplatníkovi poskytuje selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

- 36 Komise tak uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek představuje referenční kritérium pro určení, zda integrovaná společnost byla ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU selektivně zvýhodněna v důsledku daňového opatření, které určuje její převodní ceny, a tím i její základ daně. Cílem této zásady je zajistit, aby bylo s transakcemi v rámci skupiny zacházeno pro daňové účely stejně jako s transakcemi mezi neintegrovanými samostatnými společnostmi. Její použití umožňuje zabránit rozdílnému zacházení mezi společnostmi, které se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl obecného režimu daně z příjmů právnických osob, kterým je zdanit zisky všech společností spadajících do působnosti této daně.
- 37 Pokud jde o zásady rozvinuté v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), Komise uvedla, že jsou toliko užitečným návodem pro daňové orgány, jak zajistit, aby metody přiřazování zisků a stanovení převodních cen vedly k výsledkům v souladu s tržními podmínkami.

c) K hlavním úvahám Komise týkajícím se existence selektivního zvýhodnění v důsledku toho, že irským pobočkám nebyly přiřazeny zisky plynoucí z licencí k duševnímu vlastnictví držených společnostmi ASI a AOE

- 38 V bodech 265 až 321 odůvodnění sporného rozhodnutí Komise uvedla, že skutečnost, že irské daňové orgány ve sporných daňových rozhodnutích souhlasily s domněnkou, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držené společnostmi ASI a AOE musí být považovány za držené mimo Irsko, vedla k tomu, že se roční zdanitelné zisky společností ASI a AOE v Irsku odchylují od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu, který je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- 39 Komise měla v podstatě za to, že licence k duševnímu vlastnictví držené společnostmi ASI a AOE k nákupu, výrobě, prodeji a distribuci produktů skupiny Apple mimo americký kontinent značně přispěly k příjmům těchto dvou společností.
- 40 Komise irským orgánům vytkla, že ústředím společností ASI a AOE nesprávně přiřadily aktiva, činnosti a rizika, přestože tato ústředí mimo irské území fyzicky neexistují ani nemají žádné zaměstnance. Pokud jde konkrétně o činnosti související s licencemi k duševnímu vlastnictví, Komise měla za to, že takové činnosti nemohly být vykonávány pouze prostřednictvím správních rad společností ASI a AOE, jelikož v ústředí těchto společností nebyli žádní zaměstnanci. V tomto ohledu uvedla, že v zápisech ze zasedání správních rad, které jí byly předloženy, chybí odkazy na jednání a rozhodnutí související s duševním vlastnictvím. Podle Komise tudíž vzhledem k tomu, že ústředí společností ASI a AOE nemohla kontrolovat ani spravovat licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, neměly být těmto ústředím v kontextu obvyklých tržních podmínek přiřazeny zisky vyplývající z užívání těchto licencí. Tyto zisky měly být přiřazeny pobočkám společností ASI a AOE, které jako jediné mohly skutečně vykonávat činnosti související s duševním vlastnictvím skupiny Apple, které byly pro obchodní činnost společností ASI a AOE zásadní.
- 41 Irské daňové orgány tudíž tím, že pobočkám společností ASI a AOE nepřiradily zisky plynoucí z duševního vlastnictví skupiny Apple, a nepostupovaly tak v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, poskytly společnostem ASI a AOE zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU formou snížení jejich příslušných ročních zdanitelných zisků. Toto zvýhodnění bylo podle Komise

selektivní, neboť vedlo ke snížení daňové zátěže společností ASI a AOE v Irsku oproti neintegrováným společnostem, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny určované na trhu a dohodnuté za obvyklých tržních podmínek. Komise konečně dodala, že použití schváleného přístupu OECD o přiřazování zisků stále provozovně (dále jen „schválený přístup OECD“) umožňuje dospět k podobnému závěru.

d) K podpůrným úvahám Komise týkajícím se existence selektivního zvýhodnění v důsledku nevhodné volby metod přiřazení zisků irským pobočkám společností ASI a AOE

- 42 Komise v bodech 325 až 360 odůvodnění sporného rozhodnutí podpůrně uvedla, že i kdyby irské daňové orgány byly oprávněny přiřadit licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držené společnostmi ASI a AOE mimo Irsko, metody přiřazení zisků schválené spornými daňovými rozhodnutími v každém případě vedly k tomu, že se roční zdanitelné zisky těchto dvou společností v Irsku odchylovaly od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu, který je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Podle Komise totiž tyto metody vycházely z nevhodných metodických rozhodnutí, která vedla ke snížení částky daně, jež měly zaplatit společnosti ASI a AOE ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk je podle obecných pravidel zdanění zisků v Irsku určován cenami vyjednanými na trhu za obvyklých tržních podmínek. Podle Komise tudíž sporná daňová rozhodnutí tím, že v nich byly přijaty uvedené metody, poskytla společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

e) K alternativním úvahám Komise týkajícím se existence selektivního zvýhodnění z důvodu odchýlení se od referenčního rámce tvořeného článkem 25 TCA 97

- 43 Komise v bodech 369 až 403 odůvodnění sporného rozhodnutí alternativně uvedla, že i kdyby referenční rámec tvořil pouze článek 25 TCA 97, poskytovala by sporná daňová rozhodnutí společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění ve formě snížení jejich základu daně v Irsku. Komise měla za to, že použití článku 25 TCA 97 je v Irsku založeno na zásadě obvyklých tržních podmínek. V projednávané věci přitom Komise prokázala, že se sporná daňová rozhodnutí odchylovala od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu, který je se zásadou obvyklých tržních podmínek v souladu, což poskytlo společnostem ASI a AOE hospodářské zvýhodnění. Mimoto Komise každopádně tvrdila, že i kdyby bylo třeba mít za to, že se použití článku 25 TCA 97 nezakládá na zásadě obvyklých tržních podmínek, bylo by třeba dospět k závěru, že sporná daňová rozhodnutí byla přijata irskými daňovými orgány na základě volného uvážení za neexistence objektivních kritérií spojených s irskou daňovou soustavou, a v důsledku toho tato daňová rozhodnutí poskytla společnostem ASI a AOE selektivní zvýhodnění.

f) Závěr Komise o existenci selektivního zvýhodnění

- 44 Komise dospěla k závěru, že sporná daňová rozhodnutí snížila daňové zatížení společností ASI a AOE, které by obvykle nesly v rámci běžných činností, a tato daňová rozhodnutí je tedy třeba považovat za opatření, kterými se těmto dvěma společnostem poskytují provozní podpory. Měla však za to, že jelikož jsou společnosti ASI a AOE součástí nadnárodní skupiny Apple, kterou je třeba ve smyslu judikatury považovat za jedinou hospodářskou jednotku, poskytlo Irsko prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí státní podpory této skupině jako celku (části 8.3 a 8.4 sporného rozhodnutí).

2. K neslučitelnosti, protiprávnosti a navrácení podpor

- 45 Komise uvedla, že tato opatření podpor jsou neslučitelná s vnitřním trhem na základě čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU a vzhledem k tomu, že nebyla předem oznámena, představují protiprávní státní podpory poskytnuté v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU (části 8.5 a 9 sporného rozhodnutí).
- 46 A konečně Komise uvedla, že Irsko musí zajistit navrácení podpor poskytnutých spornými daňovými rozhodnutími za období od 12. června 2003, datum, od kterého se na tyto podpory nevztahuje promlčecí lhůta, a proto musí být považovány za „nové“, do 27. září 2014, datum, ke kterému tato daňová rozhodnutí přestala být uplatňována. Upřesnila, že částka, která má být navržena, musí být vypočtena na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a daní, která by měla být zaplacená, pokud by se v případě neexistence daňových rozhodnutí použila obecná pravidla zdanění zisků (část 11 sporného rozhodnutí).
- 47 V odpověď na argumenty týkající se porušení procesních práv Irska a společnosti Apple Inc. během správního řízení, Komise uvedla, že jelikož rozsah jejího šetření existence státních podpor zůstal v období od přijetí rozhodnutí o zahájení řízení do přijetí sporného rozhodnutí nezměněn, byla tato práva dodržena v plném rozsahu (část 10 sporného rozhodnutí).

II. Řízení před Tribunálem

- 48 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 9. listopadu 2016 podalo Irsko žalobu ve věci T-778/16 znějící na zrušení sporného rozhodnutí.
- 49 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 19. prosince 2016 podaly společnosti ASI a AOE žalobu ve věci T-892/16 znějící na zrušení sporného rozhodnutí.
- 50 Rozhodnutím ze dne 28. června 2017 vyhověl předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu návrhu Irska na vstup do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání společností ASI a AOE ve věci T-892/16.
- 51 Usneseními ze dne 19. července 2017 vyhověl předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu návrhu Lucemburského velkovévodství na vstup do řízení jako vedlejšího účastníka na podporu návrhových žádání Irska a návrhu Polské republiky na vstup do řízení jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání Komise ve věci T-778/16, jakož i návrhu Kontrolního úřadu ESVO na vstup do řízení jako vedlejšího účastníka na podporu návrhových žádání Komise ve věci T-892/16.

III. Napadený rozsudek

- 52 Tribunál poté, co rozhodl, že je z důvodu vzájemné souvislosti třeba spojit věci T-778/16 a T-892/16 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení (bod 87 napadeného rozsudku), uvedl, že Irsko na podporu svých žalob vznáší devět žalobních důvodů a společnosti ASI a AOE čtrnáct žalobních důvodů, které se z větší části překrývají.

- 53 Tribunál úvodem pro účely přezkumu legality sporného rozhodnutí připomenul, že v rámci kontroly státních podpor přísluší Komisi, aby za účelem posouzení, zda sporná daňová rozhodnutí takové podpory představovala, prokázala, že podmínky pro existenci státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU byly splněny a zejména že tato daňová rozhodnutí poskytla selektivní zvýhodnění (body 100 a 101 napadeného rozsudku).
- 54 Pokud jde o vlastní přezkum dovolávaných žalobních důvodů, Tribunál v první řadě zamítl osmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16, které vycházejí ze skutečnosti, že Komise překročila své pravomoci a zasáhla do pravomocí členských států (body 103 až 123 napadeného rozsudku). Tribunál z toho vyvodil, že jelikož má Komise v rámci kontroly státních podpor pravomoc zkoumat, zda sporná daňová rozhodnutí takové podpory představovala, je třeba následně analyzovat žalobní důvody uplatněné Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE, které směřují ke zpochybnění opodstatněnosti každé fáze úvah, které Komise uvedla ve sporném rozhodnutí za účelem prokázání existence selektivního zvýhodnění v projednávaném případě (bod 124 napadeného rozsudku).
- 55 Ve druhé řadě Tribunál přezkoumal žalobní důvody vycházející z pochybení, ke kterým došlo v hlavních úvahách Komise (body 125 až 313 napadeného rozsudku).
- 56 Tribunál nejprve zamítl jako neopodstatněné výtky týkající se společného přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity (body 133 až 139 napadeného rozsudku) a referenčního rámce, jak byl vymezen ve sporném rozhodnutí (body 140 až 164 napadeného rozsudku).
- 57 Vzhledem k tomu, že referenční rámec vymezený ve sporném rozhodnutí, a sice obecná pravidla zdanění zisků společností v Irsku, zahrnuje mimo jiné ustanovení článku 25 TCA 97, Tribunál dále rozhodl, že je třeba analyzovat výtky uplatněné Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE, směřující proti výkladu těchto ustanovení ze strany Komise (bod 165 napadeného rozsudku).
- 58 Tribunál v tomto ohledu vyvrátil hlavní úvahy Komise týkající se existence zvýhodnění ze dvou důvodů.
- 59 Zprvce Tribunál uvedl, že se Komise v rámci svých hlavních úvah dopustila pochybení při použití článku 25 TCA 97 (bod 187 napadeného rozsudku), zásady obvyklých tržních podmínek (bod 229 tohoto rozsudku) a schváleného přístupu OECD (body 244 a 245 uvedeného rozsudku). Tribunál z toho vyvodil, že hlavní úvahy Komise jsou založeny na nesprávných posouzeních obvyklého zdanění podle irského daňového práva použitelného v projednávané věci.
- 60 Zadruhé Tribunál vyhověl výtkám žalobců, které byly přezkoumány „[p]ro úplnost“ (bod 250 napadeného rozsudku), vzneseným proti skutkovým posouzením Komise týkajícím se činnosti v rámci skupiny Apple. Tribunál měl za to, že se Komisi v projednávaném případě nepodařilo prokázat, že vzhledem k činnostem skutečně vykonávaným irskými pobočkami společností ASI a AOE a ke strategickým rozhodnutím přijímaným a prováděným mimo tyto pobočky, měly být uvedeným pobočkám přiřazeny zisky z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple pro účely určení ročních zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku (body 310 a 311 napadeného rozsudku). Tribunál v této souvislosti odkázal na činnosti vykonávané v omezené míře irskými pobočkami společností ASI a AOE, jak jsou uvedeny ve sporném rozhodnutí, a dále na strategická rozhodnutí přijímaná a prováděná mimo tyto pobočky vedoucími pracovníky a zaměstnanci společnosti Apple (body 255 až 302 tohoto rozsudku), jakož i řediteli společností ASI a AOE (body 301 a 303 až 309 uvedeného rozsudku).

- 61 Pokud jde ve třetí řadě o podpůrné úvahy Komise týkající se existence zvýhodnění, Tribunál vyhověl výtkám uplatněným zaprvé proti zjištěním Komise týkajícím se nesprávného výběru irských poboček společností ASI a AOE jako testovaných stran při použití metod přiřazení zisků, na nichž jsou založena sporná daňová rozhodnutí (body 328 až 351 napadeného rozsudku), zadruhé proti zjištěním Komise týkajícím se metodologické chyby při výběru provozních nákladů jako ukazatele úrovně zisků těchto poboček (body 352 až 417 tohoto rozsudku) a zatřetí proti zjištěním Komise týkajícím se metodologické chyby při stanovení úrovně návratnosti odsouhlasených ve sporných daňových rozhodnutích (body 418 až 478 uvedeného rozsudku). Tribunál uvedl, že i když nedostatky zjištěné v metodách výpočtu zdanitelných zisků společností ASI a AOE prokazují neúplnost a někdy i nelogický charakter sporných daňových rozhodnutí, tyto nedostatky samy o sobě nestačí k prokázání existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (bod 479 napadeného rozsudku).
- 62 V poslední řadě začtvrté měl Tribunál za to, že je třeba vyhovět žalobním důvodům, které uplatňují Irsko a společnosti ASI a AOE a které se zakládají na skutečnosti, že se Komisi v jejích alternativních úvahách nepodařilo prokázat existenci selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, přičemž není třeba zkoumat výtky založené na porušení podstatných formálních náležitostí a na porušení práva být vyslechnut, které uplatnily společnosti ASI a AOE proti posouzením Komise v rámci jejích alternativních úvah (body 486 až 504 napadeného rozsudku).
- 63 S ohledem na tyto úvahy Tribunál, který měl za to, že se Komisi nepodařilo právně dostačujícím způsobem prokázat existenci zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, zrušil sporné rozhodnutí v plném rozsahu, aniž přezkoumal ostatní žalobní důvody a výtky uplatněné Irskem a společnostmi ASI a AOE, a rozhodl, že Komise ponese vlastní náklady řízení, jakož i náklady řízení vynaložené žalobci ve věcech T-778/16 a T-892/16 a že Irsko ve věci T-892/16, Lucemburské velkovévodství, Polská republika a Kontrolní úřad ESVO ponese vlastní náklady řízení.

IV. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení o kasačním opravném prostředku

- 64 Podáním došlým dne 25. září 2020 podala Komise projednávaný kasační opravný prostředek.
- 65 Podáním došlým dne 23. dubna 2023 informovali advokáti společností ASI a AOE Soudní dvůr, že po fúzi provedené podle irského práva byla společnost AOE s účinností od 2. dubna 2023 sloučena se společností AOI. Společnost AOI tedy nahradila společnost AOE jakožto účastnice řízení v projednávané věci.
- 66 Komise v rámci kasačního opravného prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadený rozsudek;
 - zamítl první až čtvrtý a osmý žalobní důvod ve věci T-778/16, jakož i první až pátý, osmý a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16;
 - vrátil věc Tribunálu k rozhodnutí o žalobních důvodech, které dosud nebyly posouzeny, a
 - rozhodl, že o nákladech řízení v prvním stupni a nákladech řízení o kasačním opravném prostředku bude rozhodnuto později.

- 67 Irsko navrhuje, aby Soudní dvůr:
- odmítl kasační opravný prostředek jako nepřipustný nebo jej zamítl jako neopodstatněný a
 - uložil Komisi náhradu nákladů tohoto řízení.
- 68 Společnosti ASI a AOI navrhují, aby Soudní dvůr:
- zamítl kasační opravný prostředek a
 - uložil Komisi náhradu jejich nákladů řízení.
- 69 Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zamítl kasační opravný prostředek a
 - uložil Komisi náhradu nákladů tohoto řízení.
- 70 Kontrolní úřad ESVO navrhuje, aby Soudní dvůr:
- vyhověl kasačnímu opravnému prostředku v plném rozsahu;
 - vrátil věc Tribunálu k přezkumu žalobních důvodů, o nichž nerozhodl, a
 - rozhodl, že o nákladech řízení v prvním stupni a nákladech řízení o kasačním opravném prostředku bude rozhodnuto později.

V. Ke kasačnímu opravnému prostředku

- 71 Komise na podporu kasačního opravného prostředku uvádí dva důvody. První důvod kasačního opravného prostředku se týká odůvodnění napadeného rozsudku, v němž Tribunál rozhodl, že hlavní úvahy, které vedly Komisi k závěru o existenci zvýhodnění, byly chybné. Druhý důvod kasačního opravného prostředku směřuje proti odůvodnění napadeného rozsudku, které se týká přezkumu podpůrných úvah Komise.

A. Úvodní poznámky

- 72 Komise tvrdí, že se kasační opravný prostředek v podstatě týká otázky, zda Tribunál mohl zohlednit činnosti vykonávané společností Apple Inc., když odmítl zjištění uvedená ve sporném rozhodnutí, podle nichž sporná daňová rozhodnutí poskytovala společností ASI a AOE zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Tribunál tím, že za účelem odmítnutí těchto zjištění vycházel z činností vykonávaných společností Apple Inc., porušil základní daňové zásady a pravidla, která tyto zásady konkretizují, a tím v rozporu s tímto ustanovením nesprávně použil pojem „zvýhodnění“. Komise v replice upřesňuje, že i když Tribunál za účelem konstatování existence zvýhodnění na základě uvedeného ustanovení schválil vhodné právní kritérium spočívající na srovnání činností společností ASI a AOE s činnostmi jejich poboček, použil – za účelem odmítnutí zjištění obsažených ve sporném rozhodnutí týkajících se existence zvýhodnění – odlišné a nesprávné kritérium spočívající na srovnání činností těchto poboček s činnostmi společnosti Apple Inc.

- 73 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury zásahy členských států v oblastech, které nebyly v rámci unijního práva harmonizovány, nejsou vyloučeny z působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se kontroly státních podpor. Členské státy tak nesmí přijímat žádná daňová opatření, která mohou představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 104, jakož i citovaná judikatura).
- 74 Z ustálené judikatury v tomto ohledu plyne, že pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU je vyžadováno, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí příjemci poskytovat selektivní výhodu. Začtvrté musí narušovat nebo hrozit narušením hospodářské soutěže (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 105, jakož i citovaná judikatura).
- 75 Pokud jde o podmínku týkající se selektivní výhody, plyne z ní povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu dotčené vnitrostátní opatření může zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný tímto režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak zacházeno odlišně, což lze v podstatě kvalifikovat jako diskriminaci (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 106, jakož i citovaná judikatura).
- 76 Za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise v první řadě identifikovat referenční systém, tj. „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotčeném členském státě, a v druhé řadě prokázat, že se předmětné daňové opatření od tohoto referenčního systému odchyluje potud, že zavádí rozlišování mezi subjekty, které se z hlediska cíle tohoto referenčního systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pojem „státní podpora“ se však na opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nevztahuje, pokud se dotyčnému členskému státu podaří v třetím sledu prokázat, že je toto rozlišení odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 107, jakož i citovaná judikatura).
- 77 Určení referenčního rámce je v případě daňových opatření zvláště důležité, jelikož existence hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může být konstatována pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 108).
- 78 Určení všech podniků nacházejících se ve srovnatelné skutkové a právní situaci tak závisí na předchozím vymezení právního režimu, z hlediska jehož cíle musí být případně zkoumána srovnatelnost skutkové a právní situace podniků zvýhodněných dotčeným opatřením a podniků, které jím zvýhodněny nejsou (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 109, jakož i citovaná judikatura).
- 79 Pro účely posouzení selektivní povahy daňového opatření je tedy důležité, aby byl obecný daňový režim nebo referenční systém použitelný v dotčeném členském státě správně identifikován v rozhodnutí Komise a přezkoumán soudem, u něhož byla tato identifikace zpochybněna. Vzhledem k tomu, že určení referenčního systému představuje výchozí bod srovnávacího přezkumu, který musí být proveden v kontextu posouzení selektivity, postihuje pochybení,

k němuž došlo při tomto určení, nutně celou analýzu podmínky týkající se selektivity (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 110, jakož i citovaná judikatura).

- 80 V této souvislosti je třeba zaprvé upřesnit, že určení referenčního systému, které musí být provedeno po kontradiktorní diskuzi s dotčeným členským státem, musí vyplývat z objektivního přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků norem použitelných na základě vnitrostátního práva tohoto státu (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 111, jakož i citovaná judikatura).
- 81 Zadruhé mimo oblasti, v nichž je unijní daňové právo harmonizováno, je to dotčený členský stát, kdo určuje v rámci výkonu svých pravomocí v oblasti přímého zdanění a v souladu se svou daňovou autonomií základní znaky daně, které v zásadě definují referenční systém nebo „obvyklý“ daňový režim, z jehož hlediska je třeba posoudit podmínku týkající se selektivity. Je tomu tak zejména v případě určení základu daně, skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti a případných osvobození od daně, která ji doprovázejí (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 112, jakož i citovaná judikatura).
- 82 Z toho plyne, že za účelem identifikace referenčního systému v oblasti přímého zdanění musí být zohledněno pouze vnitrostátní právo použitelné v dotčeném členském státě, přičemž sama tato identifikace je nezbytným předpokladem k posouzení nejen existence zvýhodnění, nýbrž rovněž toho, zda má selektivní povahu (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 113, jakož i citovaná judikatura).
- 83 Tímto závěrem však není dotčena možnost konstatovat, že samotný referenční rámec, jak vyplývá z vnitrostátního práva, je neslučitelný s unijním právem v oblasti státních podpor, jelikož dotčený daňový systém byl konfigurován podle zjevně diskriminačních parametrů určených k obcházení tohoto práva (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 114, jakož i citovaná judikatura).
- 84 V projednávané věci Komise ve sporném rozhodnutí neodkázala na skutečnost, že dotčený daňový systém byl konfigurován podle zjevně diskriminačních parametrů určených k obcházení zásad použitelných na základě unijního práva v oblasti státních podpor ve smyslu judikatury připomenuté v předchozím bodě tohoto rozsudku.
- 85 Tento orgán měl totiž v rámci svých hlavních úvah za to, že irské daňové orgány prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí, jejichž cílem bylo určit zdanitelný zisk irských nerezidentních společností ASI a AOE na základě článku 25 TCA 1997, poskytly těmto společnostem zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU formou snížení jejich příslušných ročních zdanitelných zisků tím, že pobočkám uvedených společností nepřiradily zisky z využívání duševního vlastnictví skupiny Apple, a to způsobem, který není v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Podpůrně měla Komise za to, že i kdyby byly irské daňové orgány oprávněny přiřadit tyto zisky mimo Irsko, metody přiřazení zisků schválené spornými daňovými rozhodnutími v každém případě vedly k tomu, že se roční zdanitelné zisky společností ASI a AOE v Irsku odchýlily od spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu, který je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- 86 Právě ve světle těchto úvodních poznámek je třeba zkoumat kasační opravný prostředek.

B. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku, vycházejícímu z nesprávného posouzení hlavních úvah týkajících se existence zvýhodnění

- 87 V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že se Tribunál dopustil několika pochybení, když kritizoval její hlavní úvahy týkající se existence zvýhodnění konstatovaného ve sporném rozhodnutí. Tento důvod kasačního opravného prostředku se skládá ze tří částí.
- 88 Úvodem je třeba připomenout, že Komise v rámci svých hlavních úvah v podstatě uvedla, že jelikož ústředí společností ASI a AOE nemohla kontrolovat ani spravovat licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, neměly být těmto ústředím v „kontextu obvyklých tržních podmínek“ přiřazeny zisky vyplývající z užívání těchto licencí. Tyto zisky tudíž měly být přiřazeny pobočkám společností ASI a AOE, které jako jediné mohly skutečně vykonávat činnosti související s duševním vlastnictvím skupiny Apple, jež byly pro obchodní činnost společností ASI a AOE zásadní. Komise tak měla za to, že irské orgány prostřednictvím sporných daňových rozhodnutí neprávem souhlasily s tím, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple a z nich plynoucí zisky mají být zcela přiřazeny mimo Irsko, tedy ústředím společností ASI a AOE, aniž ověřily, zda tyto licence a tyto zisky mají být zcela nebo zčásti přičteny irským pobočkám těchto společností podle článku 25 TCA 97.
- 89 Hlavní úvahy Komise tedy spočívají, jak vyplývá z bodů 265 až 321 odůvodnění sporného rozhodnutí, na předpokladu, že za účelem správného přiřazení zisků v souladu s přístupem odlišného subjektu a zásadou obvyklých tržních podmínek zakotvenými v tomto ustanovení měly příslušné irské orgány povinnost ověřit, zda zisky plynoucí z užívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držených společnostmi ASI a AOE neměly být zcela nebo zčásti přičteny jejich irským pobočkám. Neprovedení ověření požadovaných uvedeným ustanovením mělo podle Komise za následek snížení daňového zatížení těchto společností, což jim poskytlo selektivní zvýhodnění.
- 90 Komise k tomuto závěru dospěla poté, co zejména konstatovala, že ačkoli neexistuje žádný důkaz o tom, že by ústředí společností ASI a AOE přijímala rozhodnutí nebo vykonávala činnosti související s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, nebo že by vůbec měla možnost tak činit (body 281 až 293 odůvodnění sporného rozhodnutí), irské pobočky vykonávaly několik činností, pro něž bylo užívání těchto licencí zásadní (body 294 až 304 odůvodnění tohoto rozhodnutí). Komise ve svém rozhodnutí uznává, že hlavní činnosti související s duševním vlastnictvím skupiny Apple vykonávala společnost Apple Inc. ať už jako mateřská společnost skupiny Apple, nebo na základě dohody o rozdělení nákladů, nicméně vysvětluje, že tato okolnost, která je jediná použitelná s ohledem na příslušný referenční rámec, je irelevantní pro účely rozdělení zisků společností ASI a AOE mezi jejich ústředí a příslušné pobočky (body 308 až 318 odůvodnění uvedeného rozhodnutí).
- 91 Tribunál tyto hlavní úvahy odmítl ze dvou důvodů, které se, jak vyplývá z bodu 312 napadeného rozsudku, týkají jednak posouzení Komise ohledně obvyklého zdanění podle irského daňového práva použitelného v projednávané věci, na které se vztahuje první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku, a jednak posouzení Komise ohledně činností v rámci skupiny Apple, na které se vztahuje druhá a třetí část prvního důvodu kasačního opravného prostředku.

92 Tribunál konkrétně uvedl, že:

- Komise tím, že měla za to, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple musí být automaticky přiřazeny pobočkám z důvodu, že společnosti ASI a AOE nemají mimo irské pobočky žádné zaměstnance ani fyzicky neexistují, provedla přiřazení zisků na základě „vyloučení“, správně neposoudila činnosti těchto společností v Irsku a své úvahy založila na nesprávném posouzení obvyklého zdanění podle irského práva (body 166 až 249 napadeného rozsudku);
- pobočky společností ASI a AOE v Irsku neřídí licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple a nevytvářejí zisky, kterých podle Komise dosáhly (body 251 až 295 napadeného rozsudku), a
- dohody a činnosti společností ASI a AOE mimo Irsko svědčí o tom, že tyto společnosti byly schopny rozvíjet a spravovat duševní vlastnictví skupiny Apple a dosahovat zisku mimo Irsko, a že tyto zisky proto nepodléhaly dani v Irsku (body 296 až 311 napadeného rozsudku).

1. K první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku

a) Argumentace účastníků řízení

- 93 V první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál tím, že rozhodl, že Komise provedla analýzu na základě „vyloučení“, zatížil napadený rozsudek nesprávným právním posouzením, procesní vadou a nedostatkem odůvodnění.
- 94 Zprvce Komise tvrdí, že Tribunál v bodech 125, 183 až 187, 228, 242, 243 a 249 napadeného rozsudku nesprávně vyložil sporné rozhodnutí, když rozhodl, že její hlavní úvahy týkající se existence zvýhodnění byly založeny pouze na neexistenci zaměstnanců a fyzické neexistenci ústředí společností ASI a AOE a že se nesnažila prokázat, že irské pobočky skutečně vykonávají činnosti, které by odůvodňovaly, aby byly těmto pobočkám přiřazeny zisky plynoucí z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držенých společnostmi ASI a AOE.
- 95 Komise zdůrazňuje, že na rozdíl od toho, co tvrdí Tribunál, neprovedla ve sporném rozhodnutí analýzu na základě „vyloučení“ na podporu svých hlavních úvah týkajících se existence zvýhodnění. Jak vyplývá ze struktury a obsahu tohoto rozhodnutí, Komise naopak jasně přezkoumala činnosti související s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držенými těmito společnostmi, které byly skutečně vykonávány jak ústředími, tak irskými pobočkami společností ASI a AOE, aby odůvodnila přiřazení zisků plynoucích z využívání těchto licencí těmto pobočkám pro daňové účely. Samotné body 255 až 295 napadeného rozsudku potvrzují, že Komise činnosti skutečně vykonávané uvedenými pobočkami v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple přezkoumala. I když Tribunál, jak ostatně učinil druhým důvodem, na základě kterého odmítl hlavní úvahy Komise, mohl nesdílet její posouzení, podle něhož činnosti vykonávané irskými pobočkami odůvodňují přiřazení zisků plynoucích z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple těmto pobočkám, není pochyb o tom, že Komise ve sporném rozhodnutí tyto činnosti přezkoumala.
- 96 Tribunál tedy nesprávně vyložil sporné rozhodnutí, a dopustil se tedy nesprávného právního posouzení, když rozhodl, že Komise provedla analýzu na základě „vyloučení“ za účelem přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držенých společnostmi ASI a AOE irským pobočkám.

- 97 Zadruhé procesní vadu představuje skutečnost, že Tribunál řádně nezohlednil strukturu a obsah sporného rozhodnutí ani vysvětlení poskytnutá Komisí v jejím písemném vyjádření týkající se činností vykonávaných ústředími a irskými pobočkami v souvislosti s těmito licencemi.
- 98 Zatřetí Tribunál svůj rozsudek rozporně a tudíž nedostatečně odůvodnil, když v bodech 268 až 283, 286 a 287 napadeného rozsudku uznal, že Komise v tomto rozhodnutí přezkoumala činnosti vykonávané irskými pobočkami, aby odůvodnila přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple těmto pobočkám pro daňové účely.
- 99 Komise ve své replice tvrdí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI, není první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku, která má zejména prokázat, že Tribunál nesprávně vyložil sporné rozhodnutí, ani irelevantní, ani nepřípustná. Pokud jde o opodstatněnost této části, Komise tvrdí, že body 288 a 289 odůvodnění tohoto rozhodnutí, které jako jediné vedly Tribunál, Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI k závěru, že Komise provedla analýzu na základě „vyloučení“, nejsou součástí analýzy činností irských poboček, kterou Komise provedla v bodech 294 až 304 odůvodnění uvedeného rozhodnutí a na základě které těmto pobočkám přiřadila licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple. Cílem těchto bodů 288 a 289 odůvodnění bylo odpovědět na argument předložený společností Apple Inc. v průběhu správního řízení.
- 100 Irsko tvrdí, že Tribunál měl správně za to, že Komise vycházela z přístupu na základě „vyloučení“. Ze sporného rozhodnutí totiž vyplývá, že Komise skutečně konstatovala, že zisky nerezidentní společnosti musí být automaticky přiřazeny jejím irským pobočkám, jelikož tyto zisky nemohou být přiřazeny jiným částem této společnosti. Tribunál nejenže rozhodl, že takový přístup je zásadně neslučitelný s irským právem, zásadou obvyklých tržních podmínek a schváleným přístupem OECD, ale měl rovněž za to, že skutková tvrzení Komise o údajné „neexistenci jakékoli činnosti v rámci [společností ASI a AOE] mimo Irsko související s licencemi k [duševního vlastnictví skupiny Apple]“ jsou nesprávná. Tribunál v tomto ohledu v bodech 251 až 310 napadeného rozsudku učinil podrobná skutková zjištění o pobočkách a rozhodovacím procesu společností ASI a AOE ve Spojených státech a měl za to, že tvrzení Komise týkající se skutečných činností irských poboček a ústředí těchto společností jsou nesprávná.
- 101 Irsko rovněž tvrdí, že jelikož Komise neuvádí žádné nesprávné právní posouzení, je první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku nepřípustná nebo neopodstatněná. Tato část je rovněž irelevantní. I kdyby se totiž Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, ze skutkových zjištění, která učinil ohledně irských poboček, vyplývá, že celosvětové zisky související s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple nemohou být těmto pobočkám přiřazeny, takže takové nesprávné právní posouzení nemá vliv na opodstatněnost napadeného rozsudku.
- 102 Společnosti ASI a AOI tvrdí, že první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být odmítnuta jako nepřípustná, pokud jde o údajný nesprávný výklad sporného rozhodnutí, a v každém případě jako neopodstatněná v plném rozsahu.
- 103 Tyto společnosti se domnívají, že se Tribunál nedopustil pochybení, když měl za to, že Komise k prokázání existence zvýhodnění provedla analýzu na základě „vyloučení“. Tribunál právem konstatoval, že Komise svou analýzu z velké části založila na skutečnosti, že zisky společností ASI a AOE měly být přiřazeny irským pobočkám, „jelikož tyto společnosti [...] neměly žádnou fyzickou existenci ani zaměstnance oproti uvedeným pobočkám, a nemohly proto [...] vykonávat kontrolu [licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple]“ (body 39 a 183 napadeného rozsudku). Toto konstatování je v souladu s úvahami Komise uvedenými v bodě 289 odůvodnění sporného

rozhodnutí, podle nichž relevantní činnosti a rizika „mohly vykonávat a nést pouze irské pobočky, a nikoli ústředí“, neboť ta neměla žádné zaměstnance. Komise se navíc pokouší zkreslit smysl napadeného rozsudku, jelikož Tribunál výslovně uznal, že sporné rozhodnutí není omezeno na přístup na základě „vyloučení“. Napadený rozsudek mimoto není stížen procesní vadou, jelikož Tribunál důkladně přezkoumal argumenty Komise týkající se činností irských poboček a ústředí mimo Irsko. Tribunál kromě toho podrobně uvedl důvody pro odmítnutí argumentů Komise tak, aby účastníkům řízení umožnil pochopit odůvodnění svého rozsudku a Soudní dvůr mohl vykonat přezkum. Argumentace Komise v každém případě zpochybňuje skutková zjištění Tribunálu, a z tohoto důvodu musí být prohlášena za nepřipustnou.

- 104 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Tribunál právem dospěl k závěru, že Komise provedla přiřazení zisků v rozporu s irskými daňovými předpisy. Uvádí, že Komise ve svém kasačním opravném prostředku nezpochybňuje výklad článku 25 TCA 97 provedený Tribunálem, ale snaží se uplatnit stejný přístup na základě „vyloučení“, jaký zaujala ve sporném rozhodnutí.
- 105 A konečně Kontrolní úřad ESVO tvrdí, že Komise neprovedla ve svém posouzení analýzu na základě „vyloučení“ za účelem přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, ale podrobně přezkoumala vykonávané činnosti, používaná aktiva a rizika nesená ústředími společností ASI a AOE a jejich irskými pobočkami v souvislosti s těmito licencemi. Závěr Tribunálu, podle něhož Komise ve sporném rozhodnutí provedla analýzu na základě „vyloučení“ za účelem přiřazení zisků z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple těmto pobočkám, tedy vychází z nesprávného výkladu tohoto rozhodnutí a představuje nesprávné právní posouzení.

b) Závěry Soudního dvora

- 106 První část prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise směřuje proti bodům 125, 183 až 187, 228, 242, 243 a 249 napadeného rozsudku, v nichž Tribunál rozhodl, že Komise tím, že přiřadila zisky z využívání licencí k duševnímu vlastnictví pro daňové účely irským pobočkám z důvodu, že ústředí společností ASI a AOE nemají žádné zaměstnance ani fyzicky neexistují, aby zajišťovala kontrolu a správu těchto licencí, provedla přiřazení zisků na základě „vyloučení“, což není v souladu s článkem 25 TCA 97, se zásadou obvyklých tržních podmínek, ani se schváleným přístupem OECD. Komise v tomto ohledu uplatňuje tři výtky vycházející v podstatě z toho, že Tribunál nesprávně vyložil sporné rozhodnutí, dopustil se procesní vady a napadený rozsudek zatížil rozporným odůvodněním.
- 107 Úvodem je třeba rozhodnout o přípustnosti a relevanci první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise, které Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI zpochybňují.

1) K přípustnosti a relevanci argumentace Komise

- 108 Pokud jde v první řadě o přípustnost argumentace Komise, Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI tvrdí, že první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být odmítnuta jako nepřipustná, pokud jde o údajně nesprávný výklad sporného rozhodnutí. V podstatě tvrdí, že případné pochybení při výkladu sporného rozhodnutí nemůže být postaveno na roveň nesprávnému právnímu posouzení, kterého se lze dovolávat před Soudním dvorem. Argumentace Komise by mohla být prohlášena za přípustnou pouze tehdy, pokud by bylo prokázáno, že Tribunál zkreslil obsah tohoto rozhodnutí.

- 109 Této námitce nepřípustnosti nelze vyhovět.
- 110 Je třeba připomenout, že kasační opravný prostředek je v souladu s čl. 256 odst. 1 SFEU a čl. 58 prvním pododstavcem statutu Soudního dvora Evropské unie omezen na právní otázky. Jedině Tribunál je proto příslušný ke zjištění a posouzení relevantního skutkového stavu. Posouzení tohoto skutkového stavu tedy nepředstavuje, s výhradou případu jeho zkreslení, právní otázku, která jako taková podléhá přezkumu Soudního dvora v rámci kasačního opravného prostředku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. července 2008, Bertelsmann a Sony Corporation of America v. Impala, C-413/06 P, EU:C:2008:392, bod 29, jakož i ze dne 25. ledna 2022, Komise v. European Food a další, C-638/19 P, EU:C:2022:50, bod 71).
- 111 Komise se přitom svým tvrzením, že Tribunál nesprávně konstatoval, že ve sporném rozhodnutí zaujala přístup na základě „vyloučení“, který není v souladu s funkční analýzou vyžadovanou irským právem, zejména článkem 25 TCA 97, snaží zpochybnit to, jak Tribunál porozuměl úvahám uvedeným v tomto rozhodnutí a v konečném důsledku i právnímu kritériu použitému pro účely určení existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU ve prospěch společností skupiny Apple.
- 112 Taková otázka představuje právní otázku, která může podléhat přezkumu Soudního dvora v rámci kasačního opravného prostředku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2022, Komise v. Freistaat Bayern a další, C-167/19 P a C-171/19 P, EU:C:2022:176, bod 47, jakož i citovaná judikatura).
- 113 Pokud jde ve druhé řadě o relevanci argumentace rozvinuté na podporu této části, Irsko nesprávně tvrdí, že i kdyby se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, kterého se tato část týká, ze skutkových zjištění uvedených v napadeném rozsudku, které se vztahují k činnostem irských poboček, vyplývá, že celosvětové zisky z licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple nemohly být těmto pobočkám přiřazeny.
- 114 V tomto ohledu je zajisté prokázáno, že důvod kasačního opravného prostředku směřující proti odůvodnění napadeného rozsudku, které nemá vliv na jeho výrok, je irelevantní, a musí být proto zamítnut (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2001, Komise a Francie v. TF1, C-302/99 P a C-308/99 P, EU:C:2001:408, body 26 až 29, jakož i ze dne 20. prosince 2017, EUIPO v. European Dynamics Luxembourg a další, C-677/15 P, EU:C:2017:998, body 49 a 50).
- 115 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 22 svého stanoviska, jelikož Tribunál vycházel, pokud jde o hlavní úvahy Komise, ze dvou důvodů připomenutých v bodě 91 tohoto rozsudku, příslušelo Komisi, aby na podporu svého kasačního opravného prostředku uplatnila výtky týkající se těchto dvou důvodů. Skutečnost, že výtky rozvedené v rámci každé z částí prvního důvodu kasačního opravného prostředku, posuzované samostatně, samy o sobě nepostačují, pokud jim bude vyhověno, ke zrušení napadeného rozsudku, tudíž neumožňuje učinit závěr, že jsou irelevantní, neboť je třeba je posuzovat v rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku jako celku.
- 116 Je tedy třeba odmítnout argumentaci vycházející z irelevance první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku a přistoupit k přezkoumání opodstatněnosti této části.

2) *K věci samé*

i) *K první výtce, vycházející z nesprávného výkladu sporného rozhodnutí*

- 117 Komise tvrdí, že Tribunál v bodech 125, 183 až 187, 228, 242, 243 a 249 napadeného rozsudku nesprávně vyložil sporné rozhodnutí, když měl za to, že její hlavní úvahy týkající se existence zvýhodnění byly založeny pouze na neexistenci zaměstnanců a fyzické neexistenci ústředí společností ASI a AOE a že se nesnažila prokázat, že irské pobočky těchto společností skutečně vykonávají činnosti, které by odůvodňovaly, aby byly těmto pobočkám přiřazeny zisky z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, které drží uvedené společnosti. Tribunál tedy ze sporného rozhodnutí nesprávně vyvodil, že Komise provedla přiřazení zisků na základě „vyloučení“.
- 118 Je třeba uvést, že Komise kasačním opravným prostředkem nezpochybňuje konstatování Tribunálu uvedená v bodech 180 až 182, 184, 209, 227 a 242 napadeného rozsudku, podle kterých měla Komise při přiřazování zisků z využívání těchto licencí společností ASI a AOE provést funkční analýzu za účelem určení „skutečných“ činností irských poboček souvisejících s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, spíše než předpokládat existenci těchto činností na základě neexistence zaměstnanců a fyzické neexistence ústředí společností ASI a AOE. Jak Komise upřesnila ve své replice, nemá tedy v úmyslu zpochybňovat skutečnost, že je přístup na základě „vyloučení“ skutečně v rozporu s irským daňovým právem, zejména s článkem 25 TCA 97.
- 119 Komise se však domnívá, že ve svých úvahách v žádném případě nepostupovala na základě „vyloučení“, když měla za to, že zisky z využívání licencí k duševnímu vlastnictví měly být pro daňové účely přiřazeny irským pobočkám z důvodu, že ústředí společností ASI a AOE nemají k tomu, aby zajišťovala kontrolu a správu těchto licencí, žádné zaměstnance ani mimo tyto pobočky fyzicky neexistují.
- 120 V projednávané věci ze sporného rozhodnutí zaprvé vyplývá, že úvahy Komise spočívají na předpokladu, že použití článku 25 TCA 97 vyžaduje předchozí určení metody přiřazení zisků, která není v tomto ustanovení definována, přičemž tato metoda musí vést k výsledku, který je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Tento předpoklad Tribunál nezpochybnil, nicméně zdůraznil, a to v souladu s tím, co bylo rozhodnuto v rozsudku ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, body 96 až 105), že na rozdíl od názoru zastávaného Komisí čl. 107 odst. 1 SFEU neukládá členským státům povinnost uplatňovat tuto zásadu, bez ohledu na obsah vnitrostátního daňového práva použitelného na zdanění dotčených společností.
- 121 V bodě 221 napadeného rozsudku totiž Tribunál jasně odmítl tezi zastávanou Komisí, podle níž existuje samostatná povinnost uplatňovat zásadu obvyklých tržních podmínek, která vyplývá z čl. 107 odst. 1 SFEU a ukládá členským státům povinnost uplatňovat tuto zásadu horizontálně a ve všech oblastech jejich vnitrostátního daňového práva.
- 122 Tribunál v bodě 224 napadeného rozsudku dodal, že takzvané „obvyklé“ zdanění je stanoveno vnitrostátními daňovými pravidly a samotná existence zvýhodnění musí být prokázána ve vztahu k těmto pravidlům. Upřesnil však, že i když tato vnitrostátní pravidla stanoví, že pobočky nerezidentních společností, pokud jde o zisky plynoucí z jejich obchodních činností v Irsku, a rezidentní společnosti budou zdaněny za stejných podmínek, umožňuje čl. 107 odst. 1 SFEU

Komisi ověřit, zda výše zisků přiřazených těmto pobočkám, kterou vnitrostátní orgány odsouhlasily pro určení zdanitelných zisků těchto nerezidentních společností, odpovídá výši zisků, kterých by bylo dosaženo prováděním těchto obchodních činností v tržních podmínkách.

- 123 Použití zásady obvyklých tržních podmínek se tedy v projednávaném případě zakládá, jak Tribunál uznal v bodech 210, 211, 218 až 220 a 247 napadeného rozsudku, na daňových pravidlech irského práva týkajících se zdanění společností, a tudíž na referenčním systému identifikovaném Komisí a potvrzeném Tribunálem. V tomto ohledu Tribunál v bodě 239 napadeného rozsudku výslovně uznal, že na rozdíl od toho, co tvrdí Irsko, článek 25 TCA 97, jak jej popsal tento členský stát, v podstatě odpovídá funkční a skutkové analýze v rámci první fáze schváleného přístupu OECD, přičemž upřesnil, že cílem této první fáze je identifikovat aktiva, činnosti a rizika, která musí být přiřazena stále provozovně společnosti.
- 124 Tato zjištění Tribunálu vedla zejména k tomu, že v bodech 247 a 248 napadeného rozsudku rozhodl, že se Komise nedopustila pochybení tím, že vycházela ze zásady obvyklých tržních podmínek jako nástroje pro ověření, zda při použití článku 25 TCA 97 irskými daňovými orgány odpovídala výše zisků přiřazených pobočkám společností ASI a AOE za jejich obchodní činnosti v Irsku, jak byla schválena ve sporných daňových rozhodnutích, výši zisků, kterých by bylo dosaženo výkonem těchto obchodních činností za tržních podmínek, a tím, že pro účely tohoto použití v podstatě vycházela ze schváleného přístupu OECD, přičemž zohlednila rozdělení aktiv, činností a rizik mezi uvedenou pobočkou a ostatními částmi těchto společností. Uvedená zjištění musí být považována za prokázaná, jelikož nebyla platně zpochybněna ostatními účastníky řízení v rámci tohoto řízení o kasačním opravném prostředku.
- 125 Zadruhé je třeba uvést, že Komise měla, pokud jde o metodu přiřazení zisků založenou na zásadě obvyklých tržních podmínek, kterou podle ní měly irské daňové orgány použít na základě článku 25 TCA 97, za to, že zisky, které mají být přiřazeny pobočce nerezidentní společnosti při použití tohoto článku, jsou „zisky, kterých by [tato] pobočka dosáhla za obvyklých tržních podmínek, zejména při svých transakcích s ostatními částmi společnosti, kdyby se jednalo o oddělený a nezávislý podnik zapojený do stejných nebo podobných činností za stejných nebo podobných okolností, a to při zohlednění funkcí plněných, aktiv použitých a rizik nesených společností prostřednictvím pobočky a ostatních součástí společnosti“ (bod 272 odůvodnění sporného rozhodnutí). Podle Komise tedy v projednávaném případě irským orgánům příslušelo před schválením metody přiřazení zisků navržené společností Apple Inc. ověřit, zda licence k duševnímu vlastnictví a související zisky měly být přiřazeny mimo Irsko, jak tvrdila tato společnost. Za tímto účelem měly tyto orgány porovnat funkce plněné, aktiva využívaná a rizika nesená společnostmi ASI a AOE prostřednictvím jejich ústředí a irských poboček (bod 273 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 126 Zatřetí Komise postupně analyzovala relevanci a reálnost činností vykonávaných ústředími společností ASI a AOE (body 276 až 294 odůvodnění sporného rozhodnutí), pobočkami společností ASI a AOE (body 295 až 304 odůvodnění tohoto rozhodnutí), jakož i společností Apple Inc. (body 308 až 318 odůvodnění uvedeného rozhodnutí). Na základě toho zejména dospěla k závěru, že by irské pobočky těchto společností na přiřazení zisků z licencí k duševnímu vlastnictví držených společnostmi ASI a AOE mimo Irsko nepřistoupily, pokud by byly odlišnými a samostatnými podniky působícími v tržních podmínkách, a dále že vzhledem k nedostatečným funkcím vykonávaným ústředími a/nebo funkcím vykonávaným těmito pobočkami měly být tyto licence k duševnímu vlastnictví přisouzeny pro daňové účely uvedeným pobočkám (bod 305 odůvodnění sporného rozhodnutí).

- 127 Začtvrté Komise z celého svého přezkumu vyvodila, že vzhledem k metodě přiřazování licencí k duševnímu vlastnictví a souvisejících zisků, kterou irské daňové orgány používají, vedla sporná daňová rozhodnutí k výraznému snížení ročních zisků společností ASI a AOE, které podléhají zdanění v Irsku, a poskytla těmto společnostem selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 320 a 321 odůvodnění sporného rozhodnutí).
- 128 Ze sledu úvah uvedených ve sporném rozhodnutí tedy vyplývá, že Komise měla nejprve za to, že za účelem určení zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku v souladu s článkem 25 TCA 97 podle zásady obvyklých tržních podmínek je třeba porovnat činnosti, které ústředí a irské pobočky těchto společností vykonávají v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví. Při uplatňování tohoto kritéria následně samostatně přezkoumala úlohy, které každé z těchto ústředí a každá z těchto poboček v souvislosti s těmito licencemi zastává. Komise po provedení tohoto přezkumu konstatovala neexistenci činností, které by byly v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví vykonávány ústředími, a zároveň, zejména v bodech 296 až 303 odůvodnění sporného rozhodnutí, aktivní úlohu irských poboček vyplývající z výkonu některých činností a rizik spojených se správou a užíváním těchto licencí. Kromě toho je konstatování o neexistenci „aktivních nebo zásadních“ činností vykonávaných ústředími založeno na neexistenci důkazů předložených společností Apple Inc., které by svědčily o opaku, jakož i na neexistenci skutečné schopnosti těchto ústředí tyto činnosti vykonávat. Hlavní úvahy Komise tedy spočívají nejen na neexistenci činností vykonávaných ústředími v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví, ale také na analýze činností, které jsou pobočkami v souvislosti s těmito licencemi skutečně vykonávány.
- 129 Jak tedy v podstatě uvedl generální advokát v bodě 29 svého stanoviska, Komisi k závěru, že licence k duševnímu vlastnictví a související zisky musí být přiřazeny těmto pobočkám, nevedlo zjištění, že ústředí nemají žádné zaměstnance ani mimo irské pobočky fyzicky neexistují. Komise k tomuto závěru dospěla ze spojení dvou různých zjištění, tedy zaprvé neexistence aktivních nebo zásadních vykonávaných činností a rizik nesených ústředími a zadruhé četnosti a ústřední povahy vykonávaných činností a rizik nesených uvedenými pobočkami, při uplatnění právního kritéria uvedeného v bodě 272 odůvodnění sporného rozhodnutí.
- 130 Zjištění uvedené v bodě 186 napadeného rozsudku, podle kterého „[se v] rámci svých hlavních úvah [...] Komise nesnažila prokázat, že irské pobočky společností ASI a AOE skutečně ovládaly licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, když dospěla k závěru, že irské daňové orgány měly těmto pobočkám přiřadit licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple“, tak zkresluje obsah sporného rozhodnutí.
- 131 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když nesprávným výkladem sporného rozhodnutí dospěl k závěru, že se Komise ve svých hlavních úvahách omezila na přístup na základě „vyloučení“.
- 132 Z toho vyplývá, že první výtce první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku je třeba vyhovět.

ii) Ke druhé a třetí výtce

- 133 Vzhledem k tomu, že první výtce první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku bylo vyhověno, není třeba zkoumat ostatní výtky této části, které směřují proti témuž posouzení Tribunálu.

2. K druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku

a) Argumentace účastníků řízení

- 134 V rámci druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál tím, že v bodech 255 až 302 napadeného rozsudku implicitně připustil, že pro určení zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku musí být zohledněny činnosti vykonávané společností Apple Inc., tento rozsudek zatížil procesními vadami, nedostatkem odůvodnění, nesprávným právním posouzením a zkreslením použitelného vnitrostátního práva.
- 135 Tyto body jsou zaprvé stiženy procesní vadou a porušením povinnosti uvést odůvodnění. Komise uvádí, že v bodech 308 až 318 odůvodnění sporného rozhodnutí a ve svých podáních učiněných v prvním stupni vysvětlila důvody, proč jsou činnosti vykonávané společností Apple Inc. v souvislosti s duševním vlastnictvím skupiny Apple irelevantní pro účely posouzení sporných daňových rozhodnutí, ať už se jedná o činnosti vykonávané „ve prospěch“ společností ASI a AOE, nebo o činnosti vykonávané „na účet“ těchto společností. Skutečnost, že se Tribunál při odmítnutí hlavních úvah Komise dovolával činností společnosti Apple Inc., aniž zohlednil tato vysvětlení nebo odpověděl na otázku, zda lze zaměstnance společnosti Apple Inc. pro účely přiřazení zisků považovat za osoby vykonávající činnosti „na účet“ společností ASI a AOE, představuje procesní vadu a nedostatek odůvodnění. A konečně tím, že se Tribunál dovolával činností společnosti Apple Inc., popřel právní kritérium, které schválil pro účely použití článku 25 TCA 97 v bodech 240 a 248 napadeného rozsudku, v nichž odkázal na vykonávané činnosti, používaná aktiva a rizika nesená pobočkami a společnostmi, k nimž tyto pobočky patří, aniž zmínil činnosti vykonávané společností Apple Inc. Tento rozpor představuje nedostatek odůvodnění.
- 136 Zadruhé Komise tvrdí, že tím, že se Tribunál v bodech 267, 269, 273 až 275, 277, 281, 283 a 298 až 302 napadeného rozsudku za účelem odmítnutí přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držených společnostmi ASI a AOE irským pobočkám dovolával činností vykonávaných společností Apple Inc., porušil přístup odlišného subjektu a zásadu obvyklých tržních podmínek. V důsledku toho nesprávně kvalifikoval skutkové okolnosti uvedené v bodech 251 až 311 tohoto rozsudku, když rozhodl, že Komise ve sporném rozhodnutí neprokázala existenci zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 137 Toto nesprávné právní posouzení v první řadě spočívá v nesprávném výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU a ve zkreslení vnitrostátního práva. Jelikož společnost Apple Inc. nevlastní licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, nemohou činnosti, které v souvislosti s tímto duševním vlastnictvím vykonává, určovat přiřazení těchto licencí ústředím společností ASI a AOE nebo jejich pobočkám. Z přístupu odlišného subjektu a ze zásady obvyklých tržních podmínek dále vyplývá, že společnost Apple Inc. a společnosti ASI a AOE musí být pro účely zdanění považovány za odlišné subjekty a že jejich obchodní a finanční vztahy, které se řídí transakcemi v rámci skupiny, musí být zhodnoceny v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Při rozdělování zisků společností ASI a AOE mezi jejich ústředí a pobočky se započítávají pouze činnosti vykonávané těmito ústředími a těmito pobočkami. Činnosti související s duševním vlastnictvím skupiny Apple, které jsou vykonávány společností Apple Inc. „ve prospěch“ společností ASI a AOE nebo „na účet“ těchto společností, tedy nelze v zásadě přičítat ústředím nebo pobočkám uvedených společností. A konečně, i když politiky skupiny mohou sloužit jako základ pro transakce v rámci skupiny mezi přidruženými společnostmi nadnárodní skupiny, nemohou být zohledněny pro účely přiřazení zisků stále provozovně nerezidentní společnosti náležející do této skupiny, jak je vysvětleno v bodě 317 odůvodnění sporného rozhodnutí, jakož i v podáních Komise v prvním stupni.

- 138 Ve druhé řadě Tribunál tím, že se nesprávně opíral o činnosti vykonávané společnostmi Apple Inc., aby odmítl volbu Komise přiřadit – v souladu s přístupem odlišného subjektu, zásadou obvyklých tržních podmínek a strukturou skupiny Apple – licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držené společnostmi ASI a AOE jejich irským pobočkám, tento přístup a tuto zásadu porušil. Tím v bodech 255 až 302 napadeného rozsudku nesprávně použil pojem „zvýhodnění“ uvedený v čl. 107 odst. 1 SFEU nebo zkreslil vnitrostátní právo.
- 139 Pokud jde nejprve o kontrolu kvality, správu zařízení výzkumu a vývoje a řízení podnikových rizik uvedené v bodech 259 až 267 a 288 napadeného rozsudku, Komise má za to, že všechny činnosti, jakož i veškerá rizika, ze kterých Tribunál při odmítnutí jejich hlavních úvah týkajících se existence zvýhodnění vycházel, převzala společnost Apple Inc. buď jako mateřská společnost skupiny Apple v rámci politik skupiny, nebo „ve prospěch“ společností ASI a AOE na základě dohody o rozdělení nákladů. Jak vysvětlila Komise v bodech 308 až 318 odůvodnění sporného rozhodnutí, tyto činnosti i rizika nejsou pro účely rozdělení zisků společností ASI a AOE mezi jejich ústředí a pobočky relevantní.
- 140 Dále Tribunál v bodech 268 až 284 napadeného rozsudku nesprávně vycházel z činností vykonávaných společnostmi Apple Inc., když zkoumal každou z činností, které Komise ve sporném rozhodnutí identifikovala jako činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti ASI. Politiky a strategie navržené a vyvinuté společnostmi Apple Inc. totiž nehrají žádnou roli při rozdělování zisků společnosti ASI mezi její ústředí a pobočku.
- 141 Pokud jde dále o činnosti vykonávané irskou pobočkou společnosti AOE, o nichž je pojednáváno v bodech 285 až 295 napadeného rozsudku, Tribunál měl nesprávně za to, že neodůvodňují, aby mohla Komise přiřadit licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple této pobočce.
- 142 Co se týče příkladů strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple, na které je odkazováno v bodech 298 až 302 napadeného rozsudku, jsou pro účely rozdělení zisků společností ASI a AOE mezi jejich ústředí a pobočky irelevantní. Pokud jde konkrétně o údajné důkazy o smlouvách, které „byly sjednávány a podepisovány mateřskou společností Apple“, zmíněné v bodě 301 napadeného rozsudku, poprvé byly předloženy nikoliv v průběhu správního řízení, ale až v řízení před Tribunálem ve věci T-892/16, a jsou tedy nepřípustné. V případě zmocnění, na jejichž základě vedoucí pracovníci společnosti Apple Inc. podepsali tyto smlouvy „za“ společnost ASI, byla tři z nich předložena až ve fázi repliky předložené v této věci. Tím, že Tribunál z těchto plných mocí, u nichž neexistoval důvod, proč by nemohly být předloženy ve fázi žaloby, vycházel, dopustil se procesní vady. V každém případě jsou tyto důkazy irelevantní pro účely rozdělení zisků společností ASI a AOE mezi jejich ústředí a pobočky.
- 143 Komise ve své replice odmítá tvrzení odpůrkyň, podle kterého měl Tribunál za to, že pro účely použití článku 25 TCA 97 jsou relevantní pouze činnosti vykonávané irskými pobočkami, a tudíž při odmítnutí jejich hlavních úvah týkajících se existence zvýhodnění nevycházel ani nepotřeboval vycházet z činností vykonávaných společnostmi Apple Inc.
- 144 Komise v tomto ohledu tvrdí, že Tribunál v bodech 240, 242, 247 a 248 napadeného rozsudku schválil právní kritérium, které uvedla v bodech 265 až 274 odůvodnění sporného rozhodnutí a které se zakládalo na tom, že pro účely konstatování existence zvýhodnění se zohlední pouze činnosti vykonávané, aktiva využívaná a rizika nesená ústředími a pobočkami společností ASI a AOE. Irsko, společnosti ASI, AOI a Lucemburské velkovévodství sice nesouhlasí se zjištěními uvedenými v těchto bodech, avšak vzhledem k tomu, že tato zjištění nebyla napadena v rámci vedlejšího kasačního opravného prostředku, zakládají překážku věci pravomocně rozsouzené

(rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 110). Komise konečně uvádí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Irsko, společnosti ASI, AOI a Lucemburské velkovévodství, Tribunál ve skutečnosti použil jiné kritérium, než které schválil, založené na srovnání činností vykonávaných irskými pobočkami společností ASI a AOE s činnostmi vykonávanými společnostmi Apple Inc.

- 145 Irsko má za to, že tvrzení Komise týkající se činností „vykonaných společnostmi Apple [Inc.]“ jsou nepřipustná, irelevantní a v každém případě neopodstatněná.
- 146 Irsko zaprvé tvrdí, že tato tvrzení zkreslují napadený rozsudek. Uvádí, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, odmítnutí hlavních úvah v napadeném rozsudku není založeno na údajných „činnostech vykonávaných společnostmi Apple [Inc.]“, které nejsou pro účely posouzení činností irských poboček relevantní, nýbrž na činnostech, které jsou těmito pobočkami skutečně vykonávány, a na skutečnosti, že Komise nepředložila žádný důkaz o tom, že uvedené pobočky skutečně vykonávaly klíčové činnosti a řídily rizika spojená s duševním vlastnictvím skupiny Apple. Tribunál v odpovědi na tvrzení Komise konstatoval, že všechna strategická rozhodnutí týkající se duševního vlastnictví skupiny Apple byla ve skutečnosti přijata ve Spojených státech a že ředitelé společností ASI a AOE byli skutečně schopni vykonávat zásadní činnosti těchto společností a tyto činnosti vykonávali.
- 147 Zadruhé má Irsko za to, že Tribunálu nelze vytýkat procesní vadu nebo nedostatek odůvodnění. Tribunál, který nebyl povinen odpovědět na každý bod, který mu byl předložen, přezkoumal argumenty Komise týkající se role zaměstnanců společnosti Apple Inc. Pokud jde o důkazy týkající se podpisu smluv, jejichž přípustnost je Komisí zpochybňována, Irsko tvrdí, že se jednalo pouze o část důkazů, které Tribunál uplatnil na podporu svého posouzení v bodě 302 napadeného rozsudku. V každém případě na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, může být žaloba na neplatnost založena na informacích, které nebyly v průběhu správního řízení poskytnuty, pokud tyto informace byly v této době k dispozici a měly být Komisí přezkoumány (rozsudky ze dne 20. září 2017, Komise v. Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 71, a ze dne 22. května 2019, Real Madrid Club de Fútbol v. Komise, T-791/16, EU:T:2019:346, bod 118).
- 148 Zatřetí Irsko tvrdí, že tvrzení Komise vycházející z porušení a nesprávného použití článku 107 SFEU, jakož i ze zkreslení vnitrostátního práva mají ve skutečnosti za cíl zpochybnit skutková zjištění Tribunálu. Komise zejména neuvedla žádné argumenty ani nepředložila žádný důkaz na podporu tvrzení, že Tribunál zkreslil irské právo. Toto tvrzení je tedy z tohoto důvodu nepřipustné. Komise rovněž nevysvětlila, proč by měl napadený rozsudek porušovat čl. 107 odst. 1 SFEU z důvodu porušení nebo nezohlednění přístupu odlišného subjektu nebo zásady obvyklých tržních podmínek.
- 149 Argumentace Komise je v každém případě irelevantní. Irsko tvrdí, že skutečnosti zjištěné Tribunálem ukazují, že z použití schváleného přístupu OECD, kterého se dovolává Komise, vyplývá, že zisky, z nichž byla daň společnostmi ASI a AOE skutečně odvedena, byly v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. I kdyby se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení a porušil článek 107 SFEU nebo zkreslil vnitrostátní právo, což Irsko odmítá, nemohla by tato skutečnost změnit tato skutková zjištění, která Komise nemůže při neexistenci zkreslení důkazů zpochybnit.
- 150 Společnosti ASI a AOI tvrdí, že druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být odmítnuta jako nepřipustná a v každém případě zamítnuta jako neopodstatněná a/nebo irelevantní.

- 151 Úvodem uvádí, že zásadní nedostatek přístupu Komise spočívá v tom, že je její posouzení činností společností ASI a AOE v Irsku chybné. Tribunál přezkoumal řadu důkazů a rozhodl – právem – že s ohledem na činnosti vykonávané irskými pobočkami je úroveň zdanění těchto společností v Irsku v souladu s vnitrostátním daňovým právem. Žádný z argumentů předložených Komisí ve skutečnosti neumožňuje zrušit napadený rozsudek.
- 152 Komise zaprvé nesprávně tvrdí, že Tribunál porušil článek 107 SFEU a zkreslil vnitrostátní právo. Komise zkresluje napadený rozsudek a ve skutečnosti směřuje ke zpochybnění skutkových zjištění Tribunálu. Komise přitom neuvádí, které konkrétní důkazy Tribunál zkreslil a jakým způsobem.
- 153 Zadruhé Komise nesprávně tvrdí, že je napadený rozsudek stižen procesní vadou a nedostatkem odůvodnění, jelikož Tribunál neodpověděl na její argumenty týkající se „činností vykonávaných společností Apple [Inc.]“ a zaměstnanci společnosti Apple Inc. jednajícími za společnosti ASI a AOE a jejich jménem. Tribunál totiž tyto argumenty přezkoumal a jejich odmítnutí dostatečně odůvodnil, čímž účastníkům řízení umožnil pochopit důvody jeho rozhodnutí a Soudnímu dvoru vykonat přezkum ve fázi kasačního opravného prostředku.
- 154 Zatřetí nelze platně namítat, že Tribunál vycházel z nepřipustných důkazů. V první řadě Komise neprávem vytýká Tribunálu, že vycházel z důkazů týkajících se činností společností ASI a AOE mimo Irsko, které byly poprvé předloženy v žalobě podané ve věci T-892/16. Tribunál byl v každém případě povinen zohlednit všechny relevantní informace, které Komise mohla získat v průběhu správního řízení (rozsudek ze dne 20. září 2017, Komise v. Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, bod 71). Ve druhé řadě Komise rovněž nesprávně tvrdí, že některá zmocnění poskytnutá společnostmi ASI a AOE jsou nepřipustná. Tyto společnosti totiž Komisi v průběhu správního řízení informovaly o významu zmocnění, zejména poskytnutím zápisů ze zasedání správních rad. Společnosti ASI a AOI tvrdí, že tedy byly oprávněny zahrnout tyto důkazy do své žaloby a že je Tribunál oprávněně připustil a přezkoumal, i když nakonec za účelem odůvodnění svého rozsudku vycházel ze skutečností a důkazů uvedených ve spisu Komise. Společnosti ASI a AOI rovněž uvádí, že výtka Komise je v každém případě irelevantní, neboť zmocnění, která se týkají činností těchto společností mimo Irsko, nemohou změnit posouzení Tribunálu, podle kterého se Komise dopustila pochybení při posuzování činností uvedených společností v Irsku.
- 155 Lucemburské velkovévodství upřesňuje, že má v úmyslu odpovědět pouze na některé otázky vznesené Komisí v jejím kasačním opravném prostředku, které se týkají průřezových otázek, a zejména hlavních úvah týkajících se existence zvýhodnění, jakož i zásad a důkazního standardu, které jsou relevantní při přezkumu sporných daňových rozhodnutí. Nezabývá se však úvahami Komise týkajícími se rozdělení činností mezi jednotlivé subjekty skupiny Apple. V tomto ohledu pouze uvádí, že se jedná výlučně o skutkové otázky, které podle ustálené judikatury nemohou být předmětem kasačního opravného prostředku.
- 156 K věci samé Lucemburské velkovévodství zaprvé tvrdí, že se Komise nemůže opírat o základní daňové zásady, zejména zásadu obvyklých tržních podmínek a přístup odlišného subjektu, který definuje autonomně a bez ohledu na vnitrostátní daňová pravidla. Tribunál zejména správně připomněl, že samotná existence zvýhodnění může být prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (bod 223 napadeného rozsudku), a že tedy výlučně ve vztahu k irskému daňovému právu příslušelo Komisi, aby ověřila, zda sporná daňová rozhodnutí vedla k vytvoření zvýhodnění (bod 234 napadeného rozsudku). Zadruhé Komise podle Lucemburského velkovévodství zcela opomíjí první část napadeného rozsudku, kde se jednoznačně konstatuje, že tento orgán nesprávně použil irské daňové právo, a ponechává bez povšimnutí rozhodující zjištění

Tribunálu ohledně výkladu tohoto práva, zejména článku 25 TCA 97, který se týká zdanění nerezidentních společností v Irsku. Zatřetí Lucemburské velkovévodství tvrdí, že ačkoli zohlednění činností společnosti Apple Inc. Tribunálem nutně nevedlo ke zrušení sporného rozhodnutí, bylo správné a relevantní k potvrzení toho, že irské pobočky „skutečně“ nevykonávaly všechny činnosti související s duševním vlastnictvím skupiny Apple.

- 157 Kontrolní úřad ESVO konečně souhlasí s postojem Komise. Tento úřad tvrdí, že za účelem dodržení přístupu odlišného subjektu a zásady obvyklých tržních podmínek měl irský daňový orgán s ohledem na článek 25 TCA 97 posoudit činnosti vykonávané irskými pobočkami společností ASI a AOE ve vztahu k činnostem vykonávaným jejich ústředími v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple drženy těmito společnostmi. Toto tvrzení potvrdil Tribunál v bodě 248 napadeného rozsudku, když uvedl, že „pro účely použití článku 25 TCA 97 musí být při přiřazení zisků irské pobočce nerezidentní společnosti zohledněno rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti“. Tribunál však toto kritérium k odmítnutí hlavních úvah Komise v bodech 251 až 302 napadeného rozsudku nepoužil.

b) Závěry Soudního dvora

- 158 Druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku v podstatě směřuje proti bodům 251 až 311 napadeného rozsudku, v nichž Tribunál zkoumal posouzení Komise týkající se činností v rámci skupiny Apple, přičemž postupně analyzoval činnosti irské pobočky společnosti ASI (body 255 až 284 napadeného rozsudku), činnosti irské pobočky společnosti AOE (body 285 až 295 tohoto rozsudku) a činnosti mimo tyto pobočky (body 296 až 309 uvedeného rozsudku).
- 159 Komise v tomto ohledu tvrdí, že vzhledem k tomu, že je společnost Apple Inc. subjektem odlišným od společností ASI a AOE, činnosti, které v souvislosti s duševním vlastnictvím skupiny Apple vykonávala jakožto mateřská společnost skupiny nebo při provádění dohod v rámci skupiny, ať již „ve prospěch“ celé skupiny nebo konkrétně společností ASI a AOE, nebo „na účet“ těchto společností, nemají žádný vliv na rozdělení zisků plynoucích z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, které tyto dvě společnosti drží za účelem nákupu, výroby, prodeje a distribuce produktů této skupiny mimo americký kontinent.
- 160 Komise v této souvislosti uplatňuje dvě výtky. První výtku vychází z toho, že se Tribunál dopustil procesní vady a uvedl nedostatečné a rozporné odůvodnění. Druhá výtku se týká porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, zkreslení irského práva a procesní vady v důsledku zohlednění nepřipustných důkazů.
- 161 Prostřednictvím argumentů, které se z velké části překrývají, Irsko, společnosti ASI a AOL, jakož i Lucemburské velkovévodství tvrdí, že výtky vznesené Komisí jsou částečně nepřipustné a irrelevantní a v každém případě neopodstatněné.
- 162 Nejprve je třeba přezkoumat druhou výtku Komise.

1) Ke druhé výtce, vycházející z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, zkreslení irského práva a procesní vady

- 163 Komise tvrdí, že Tribunál tím, že vycházel z činností vykonávaných společnostmi Apple Inc., porušil přístup odlišného subjektu a zásadu obvyklých tržních podmínek, které jsou základem článku 25 TCA 97. Vzhledem k tomu, že podle judikatury představuje nesprávný výklad a použití

vnitrostátního práva nesprávný výklad a použití čl. 107 odst. 1 SFEU, porušil Tribunál i toto ustanovení. Přesněji řečeno, Tribunál správně vyložil irské právo, když v bodě 248 napadeného rozsudku uvedl, že „pro účely použití článku 25 TCA 97 musí být při přiřazení zisků irské pobočce nerezidentní společnosti zohledněno rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti“. V bodech 255 až 302 tohoto rozsudku však použil jiné a nesprávné „právní kritérium“, když porovnal činnosti vykonávané irskými pobočkami společností ASI a AOE s činnostmi vykonávanými společností Apple Inc., a nikoli s činnostmi vykonávanými ústředími těchto dvou společností v Irsku.

164 Komise rovněž vytýká Tribunálu procesní vadu spočívající v tom, že vycházel z nepřipustných důkazů.

i) K přípustnosti

165 Přípustnost této výtky byla zpochybněna ze dvou důvodů.

166 Irsko, společnosti ASI a AOI, jakož i Lucemburské velkovévodství zaprvé tvrdí, že je tato výtku nepřipustná, neboť má za cíl zpochybnit posouzení skutkových okolností a důkazů provedené Tribunálem.

167 Tato argumentace nemůže obstát.

168 V případě kasačního opravného prostředku Soudní dvůr není příslušný ke zjišťování skutkového stavu a v zásadě ani k přezkouvání důkazů, které Tribunál přijal na podporu tohoto skutkového stavu. Pokud totiž tyto důkazy byly získány řádně a byly dodrženy obecné právní zásady a procesní pravidla použitelná v oblasti důkazního břemene a provádění důkazů, přísluší pouze Tribunálu posoudit hodnotu, kterou je třeba přiznat důkazům, jež mu byly předloženy. Toto posouzení tudíž s výhradou případu zkreslení důkazů předložených Tribunálu nepředstavuje právní otázku, která by podléhala přezkumu Soudního dvora (rozsudek ze dne 11. května 2017, *Dyson v. Komise*, C-44/16 P, EU:C:2017:357, bod 30 a citovaná judikatura).

169 Pravomoc Soudního dvora k přezkumu skutkových zjištění učiněných Tribunálem se tedy vztahuje zejména na věcnou nesprávnost těchto zjištění, která vyplývá z písemností ve spise, na zkreslení důkazů, právní kvalifikaci těchto důkazů a otázku, zda byla dodržena pravidla v oblasti důkazního břemene a provádění důkazů (rozsudek ze dne 11. května 2017, *Dyson v. Komise*, C-44/16 P, EU:C:2017:357, bod 31 a citovaná judikatura).

170 V projednávané věci Komise tvrdí, že se Tribunál tím, že zohlednil činnosti společnosti Apple Inc., dopustil pochybení, kterým je stížena skutková analýza provedená v bodech 251 až 311 napadeného rozsudku, jakož i výsledky, k nimž v rámci této analýzy dospěl, a které vede k nesprávnému použití vnitrostátního práva a porušení čl. 107 odst. 1 SFEU. Druhou výtkou uplatněnou na podporu druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku se přitom Komise v podstatě snaží zpochybnit kritérium, na jehož základě Tribunál tuto analýzu provedl a které je v rozporu s relevantním referenčním rámcem, a kritizuje kvalifikaci skutkového stavu provedenou v tomto ohledu Tribunálem. Argumentaci Komise tak nelze odmítnout jako nepřipustnou.

171 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI zadruhé rovněž tvrdí, že zkoumaná výtku je nepřipustná, jelikož směřuje ke zpochybnění posouzení Tribunálu ohledně irského práva, aniž se dovolávají zkreslení tohoto práva. Irsko zejména tvrdí, že Komise vychází z nesprávného výkladu judikatury

vycházející z rozsudku ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505), když v podstatě tvrdí, že nesprávný výklad a použití vnitrostátního práva představuje nesprávný výklad a použití čl. 107 odst. 1 SFEU.

172 Ani s touto argumentací nelze souhlasit.

173 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pravomoc Soudního dvora rozhodujícího o kasačním opravném prostředku podaném proti rozhodnutí Tribunálu je vymezena čl. 256 odst. 1 druhým pododstavcem SFEU. V tomto ustanovení se uvádí, že se kasační opravný prostředek musí omezovat na právní otázky a musí být podán „za podmínek a v mezích stanovených statutem“. Ve výčtu důvodů, které mohou být v tomto rámci uplatněny, čl. 58 první pododstavec statutu Soudního dvora Evropské unie upřesňuje, že kasační opravný prostředek může být založen na porušení unijního práva Tribunálem (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 76, jakož i citovaná judikatura).

174 V rámci kasačního opravného prostředku, pokud jde o posouzení závěrů Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva, které v oblasti státních podpor představují posouzení skutkového stavu, je Soudní dvůr zajisté oprávněn ověřit pouze to, zda došlo ke zkreslení tohoto práva. Soudní dvůr však nemůže být zbaven možnosti přezkoumat, zda taková posouzení sama o sobě nepředstavují porušení unijního práva (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 77, jakož i citovaná judikatura).

175 Otázka, zda Tribunál vhodně vymezil relevantní referenční rámec a potažmo správně použil ustanovení, která ho tvoří, je přitom právní otázkou, která může být předmětem přezkumu Soudního dvora ve fázi kasačního opravného prostředku. Argumenty směřující ke zpochybnění volby referenčního rámce nebo jeho významu v první fázi analýzy existence selektivní výhody jsou totiž přípustné, neboť tato analýza vychází z právní kvalifikace vnitrostátního práva na základě ustanovení unijního práva (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 78, jakož i citovaná judikatura).

176 Pokud by se připustilo, že by Soudní dvůr nemohl určit, zda se Tribunál ztotožnil s vymezením relevantního referenčního rámce, jeho výkladem a použitím jakožto rozhodujícího parametru pro účely přezkumu existence selektivní výhody, aniž se dopustil nesprávného právního posouzení, znamenalo by to přijmout možnost, že se Tribunál případně dopustil porušení ustanovení unijního primárního práva, a sice čl. 107 odst. 1 SFEU, aniž toto porušení mohlo být sankcionováno v rámci kasačního opravného prostředku, což by bylo v rozporu s čl. 256 odst. 1 druhým pododstavcem SFEU (rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Lucembursko a další v. Komise, C-451/21 P a C-454/21 P, EU:C:2023:948, bod 79, jakož i citovaná judikatura).

177 V projednávané věci Komise tvrdí, že Tribunál v bodě 248 napadeného rozsudku sice správně identifikoval právní kritérium použitelné podle irského práva v rámci hlavních úvah týkajících se existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, nicméně použil odlišné kritérium, jehož důsledkem bylo zpochybnění volby referenčního systému, na jehož základě musí být v rámci první fáze uvedené v bodě 79 tohoto rozsudku analyzována existence selektivního zvýhodnění. Komise chce svou argumentací konkrétně zpochybnit posouzení článku 25 TCA 97 provedené Tribunálem. Tento bod má pro analýzu, která má být provedena podle čl. 107 odst. 1 SFEU, zásadní význam, neboť má vliv na definici „obvyklého“ zdanění podle irského práva, podle níž je třeba posuzovat existenci zvýhodnění ve smyslu tohoto ustanovení.

- 178 Je tedy třeba mít za to, že se Komise tím, že vyzvala Soudní dvůr, aby přezkoumal, zda Tribunál správně určil působnost vnitrostátního práva použitelného na zdanění nerezidentních společností a jeho použití v projednávané věci, snaží zpochybnit referenční systém, který Tribunál považoval za správný pro vymezení obvyklého zdanění pro účely analýzy týkající se existence selektivního zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 179 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy musí být důvody nepřijatelnosti vznesené Irskem, společnostmi ASI a AOI, jakož i Lucemburským velkovévodstvím zamítnuty.

ii) K věci samé

– K zohlednění nepřijatelných důkazů

- 180 Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně odkázal na důkazy uvedené v bodě 301 napadeného rozsudku, aby rozhodl, že smlouvy s externími výrobci (*Original Equipment Manufacturers*, dále jen „OEMs“) odpovědnými za výrobu velké části produktů prodávaných společnostmi ASI, a smlouvy se zákazníky, jako jsou telekomunikační operátoři, byly sjednávány řediteli skupiny Apple a podepisovány společnostmi Apple Inc. a ASI prostřednictvím jejich ředitelů, a to buď přímo, nebo na základě zmocnění.
- 181 Podle Komise nemohl Tribunál k těmto důkazům – které spočívají zaprvé v několika výměnách e-mailů mezi řediteli společnosti Apple Inc. týkajících se kontaktů s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory a zadruhé ve čtyřech zmocněních udělených společnostmi ASI ředitelům společnosti Apple Inc. a týkajících se podpisu smluv uzavíraných s výrobcí OEMs a těmito operátory“) – přihlídnout, neboť nebyly předloženy v průběhu správního řízení, a v případě zmocnění také proto, že byla Tribunálu předložena až ve fázi repliky nebo nebyla předložena vůbec.
- 182 Společnosti ASI a AOI nezpochybňují, že uvedené důkazy nebyly předloženy v průběhu správního řízení. Tvrdí však, že Komise věděla o činnostech ředitelů společností ASI a AOE působících ve Spojených státech, jakož i o existenci a významu dotčených zmocnění, a že kdyby Komise provedla řádné šetření, mohla získat všechny relevantní důkazy. Společnosti ASI a AOE mimoto tvrdí, že výtky Komise je neúčinná, neboť dotčenými zmocněními nemůže být zpochybněno posouzení Tribunálu týkající se zhodnocení činností společností ASI a AOE v Irsku ze strany Komise.
- 183 Z ustálené judikatury v tomto ohledu vyplývá, že legalita rozhodnutí v oblasti státních podpor musí být unijním soudem posuzována v závislosti na informacích, které mohla mít Komise k dispozici ke dni, kdy toto rozhodnutí přijala, a které mohla na svou žádost získat v průběhu správního řízení (rozsudek ze dne 10. listopadu 2022, Komise v. Valencia Club de Fútbol, C-211/20 P, EU:C:2022:862, bod 85 a citovaná judikatura).
- 184 Komisi nelze vytýkat, že nezohlednila případné skutkové nebo právní okolnosti, které jí mohly být předloženy v průběhu správního řízení, ale které předloženy nebyly, jelikož Komise nemá povinnost z úřední povinnosti a na základě odhadů zkoumat, které skutečnosti jí mohly být předloženy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. dubna 1998, Komise v. Sytraval a Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, bod 60).

- 185 Pokud jde v projednávané věci zaprvé o výměnu e-mailů mezi řediteli společnosti Apple Inc. týkajících se kontaktů s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory, ze spisu ve věci projednávané před Tribunálem vyplývá, že se tato korespondence v podstatě omezovala na podávání zpráv o činnostech vykonávaných zaměstnanci společnosti Apple Inc. v rámci dohody o rozdělení nákladů a neobsahovala žádný implicitní ani explicitní odkaz na společnost ASI. Jedná se tedy o dokumenty, které nespádají do předmětu správního řízení, neboť se týkaly činností subjektu odlišného od společnosti ASI a vztahů v rámci skupiny, které nesouvisejí s předmětem sporných daňových rozhodnutí.
- 186 Nelze proto tvrdit, že i kdyby Komise mohla předpokládat existenci takových důkazů, měla povinnost vyžádat si jejich předložení v průběhu správního řízení. Naopak bylo na společnostech ASI a AOE, aby Komisi v průběhu správního řízení předložily uvedené důkazy, pokud měly za to, že mohou prokázat reálnost a relevanci centralizované povahy strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple, přijatých jejími řediteli v Cupertino.
- 187 Pokud jde zadruhé o zmocnění týkající se podpisu smluv s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory, je nesporné, že se jedná o důkazy, o které se Tribunál opírá v bodě 301 napadeného rozsudku. Je rovněž nesporné, že úplný seznam zmocnění udělených řediteli společností ASI a AOE byl předložen až v příloze žaloby podané těmito společnostmi v prvním stupni, že tři z těchto zmocnění týkající se smluv s výrobcí OEMs byly předloženy až ve fázi repliky a že čtvrté zmocnění týkající se smluv s telekomunikačními operátory, nebylo předloženo vůbec. Rovněž není sporné, že je v zápisech ze zasedání správních rad společností ASI a AOE předložených v průběhu správního řízení (dále jen „zápisy posouzené Komisí“) zmíněno pouze zmocnění k podepisování smluv s telekomunikačními operátory, které nebylo nikdy předloženo, a nikoli zmocnění k podepisování smluv s výrobcí OEMs, jak bylo uvedeno výše.
- 188 Pokud jde o skutečnosti, na které byla Komise upozorněna v průběhu správního řízení, je třeba uvést, že skupina Apple ve svém vyjádření ze dne 7. září 2015 připojeném k žalobě společností ASI a AOE podané k Tribunálu zmiňuje existenci systému zmocnění vydaných správními radami společností ASI a AOE zejména za účelem vyjednávání a podepisování smluv s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory. Jak však uvedl generální advokát v bodě 50 svého stanoviska, toto vyjádření se omezuje na neurčitý a nepodložený odkaz.
- 189 Za těchto podmínek nelze Komisi vytýkat, že si v průběhu správního řízení neopatřila dotčená zmocnění. Zejména je třeba zohlednit skutečnost, že si vyžádala a přezkoumala všechny zápisy ze zasedání správních rad společností ASI a AOE v relevantním období, které se o těchto zmocněních zmiňují pouze okrajově.
- 190 Nakonec je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí společnosti ASI a AOE, není tato výtka Komise irelevantní.
- 191 Na základě důkazů uvedených v bodě 301 napadeného rozsudku, a zejména některých zmocnění, měl totiž Tribunál v následujícím bodě za to, že Komise dospěla nesprávně k závěru, že správa duševního vlastnictví skupiny Apple, jejíž licence byly drženy společnostmi ASI a AOE, byla nutně zajišťována irskými pobočkami těchto společností.
- 192 Zejména s ohledem na toto posouzení Tribunál v bodě 310 tohoto rozsudku rozhodl, že Komise neprokázala, že těmto pobočkám měly být přiřazeny zisky plynoucí z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple pro účely určení ročních zdanitelných zisků společností

ASI a AOE v Irsku, a v bodě 312 uvedeného rozsudku nakonec vyhověl žalobním důvodům – směřujícím proti hlavním úvahám Komise – podle nichž irské daňové orgány neposkytly společností ASI a AOE zvýhodnění.

- 193 Argument, že se Tribunál dopustil procesní vady, když na podporu svého posouzení obsaženého v bodě 301 napadeného rozsudku zohlednil nepřípustné důkazy, tedy musí být přijat.

– *K právnímu kritériu použitelnému podle irského práva za účelem určení zisků nerezidentní společnosti*

- 194 Účastníci řízení se sice shodují v tom, že je v rámci funkční analýzy vyžadované pro účely použití článku 25 TCA 97 vyloučena relevance činností vykonávaných subjektem, v projednávané věci společností Apple Inc., odlišným od nerezidentní společnosti, jejíž zisk zdanitelný v Irsku je třeba posoudit, nicméně zastávají protichůdná stanoviska ohledně rozsahu a obsahu analýzy vyžadované podle irského práva.
- 195 Komise má totiž za to, že Tribunál v bodě 248 napadeného rozsudku správně identifikoval právní kritérium použitelné podle irského práva pro účely určení zisků nerezidentní společnosti, které jsou zdanitelné v Irsku, a že toto kritérium musí zohlednit „rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti“.
- 196 Irsko má za to, že relevantní analýza pro účely použití článku 25 TCA 97 se musí, jak uvedl Tribunál zejména v bodě 227 napadeného rozsudku a potvrdil na několika dalších místech tohoto rozsudku, týkat „skutečných činností [irských poboček nerezidentní společnosti] a tržní hodnoty“ těchto činností. Společnosti ASI a AOI zase tvrdí, že Tribunál v bodech 182 až 186 napadeného rozsudku upřesnil, že podle irského práva lze zisky z duševního vlastnictví přiřadit irské pobočce nerezidentní společnosti pouze tehdy, pokud je duševní vlastnictví, které je vytváří, kontrolováno touto pobočkou.
- 197 Jak Irsko, tak společnosti ASI a AOI, které mají za to, že činnosti vykonávané ústředími jsou pro účely použití článku 25 TCA 97 zcela irrelevantní, v podstatě tvrdí, že bod 248 napadeného rozsudku, na který se Komise odvolává, se týká použití schváleného přístupu OECD, nikoli článku 25 TCA 97, a že v každém případě z bodu 242 tohoto rozsudku zejména vyplývá, že tento přístup nepotvrzuje srovnávací analýzu, na kterou se odvolává Komise, což je analýza, která je v rozporu s irským právem.
- 198 V tomto ohledu je nesporné, že Tribunál měl zejména v bodě 242 napadeného rozsudku za to, že jak článek 25 TCA 97, tak zásada obvyklých tržních podmínek a schválený přístup OECD vyžadují, aby byla za účelem určení zdanitelných zisků nerezidentní společnosti v Irsku provedena „funkční“ analýza s cílem identifikovat vykonávané činnosti, použitá aktiva a rizika nesená pobočkou této společnosti v Irsku.
- 199 V tomto ohledu Tribunál v bodě 240 napadeného rozsudku připustil, že k identifikaci činností skutečně vykonávaných irskou pobočkou nerezidentní společnosti pro účely použití článku 25 TCA 97 je nezbytné zohlednit „rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti“. Dále v bodě 242 tohoto rozsudku uvedl, že analýzu, jejímž cílem je identifikovat aktiva, činnosti a rizika, která musí být přiřazena stále provozovně společnosti, a to na základě činností skutečně vykonávaných touto provozovnou, nelze „provést abstraktním způsobem, který by nechal bez povšimnutí činnosti vykonávané v rámci společnosti jako celku“.

- 200 Takový výklad je přitom v souladu se samotným zněním článku 25 TCA 97, který pro účely určení zdanitelného zisku nerezidentní společnosti v Irsku vyžaduje, aby byly identifikovány „příjm[y] z obchodní činnosti přímo či nepřímo plynouc[í] z činnosti pobočky [...] a [každý příjem] z majetku nebo práv využívaných pobočkou [...] či v jejím držení“. Z úvah uvedených v bodě 248 napadeného rozsudku zejména vyplývá, že taková identifikace vyžaduje, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 57 svého stanoviska, porovnání činností, které ve vztahu k tomuto majetku vykonávají různé části této společnosti, přičemž takové srovnání umožňuje ověřit, zda rozdělení zisků v rámci nerezidentní společnosti, které daňové orgány přijaly jako základ pro určení zdanitelných zisků v Irsku, odpovídá skutečnému rozdělení činností, aktiv a rizik mezi jednotlivé části této společnosti.
- 201 Výklad zastávaný Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOI, podle něhož je pro účely přiřazení zisků plynoucích ze správy práv duševního vlastnictví podle článku 25 TCA 97 třeba zohlednit pouze subjekt, který je skutečným držitelem těchto práv, v konečném důsledku znamená, že pokud jde o nerezidentní společnosti, jsou zisky plynoucí z využívání uvedených práv systematicky přiřazovány ústředím těchto společností. Vzhledem k tomu, že se přitom tyto společnosti ze své podstaty nacházejí mimo Irsko, takové příjmy by byly z jakéhokoli zdanění v tomto členském státě v zásadě vyňaty.
- 202 Tribunál v tomto ohledu shledal, že pro účely použití článku 25 TCA 97 musí zohlednit rozdělení aktiv, činností a rizik mezi irské pobočky a ostatní části společností ASI a AOE, a neměl za to, že je podle irského práva povinen analyzovat úlohu, kterou případně hrála společnost Apple Inc.
- 203 Ze všech těchto úvah vyplývá, že kritérium pro určení zisků nerezidentní společnosti, které Tribunál považoval za použitelné na základě článku 25 TCA 97, vyžaduje zohlednit rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části této společnosti, avšak nevyžaduje zohlednit úlohu, kterou hrají odlišné subjekty.
- 204 Je tedy třeba ověřit, zda, jak tvrdí Komise, Tribunál skutečně vycházel z činností vykonávaných společnostmi Apple Inc. v souvislosti s duševním vlastnictvím skupiny Apple, anebo zda, jak tvrdí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI, argumentace Komise v tomto ohledu zkresluje odůvodnění napadeného rozsudku.

– *K zohlednění činností společnosti Apple Inc. Tribunálem*

- 205 Komise zaprvé tvrdí, že Tribunál v bodech 259 až 267 a 288 napadeného rozsudku odkázal na činnosti vykonávané společnostmi Apple Inc., když zkoumal body 289 až 295 odůvodnění sporného rozhodnutí, které irským pobočkám přiřazují výkon činností kontroly kvality, řízení infrastruktury, výzkumu a vývoje a řízení rizik podniku.
- 206 V tomto ohledu z bodů 260 až 264, 266 a 267 napadeného rozsudku vyplývá, že Tribunál ve svém posouzení skutkového stavu skutečně zohlednil činnosti vykonávané společnostmi Apple Inc. a rizika, které tato společnost nesla, přičemž Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE se shodly na tom, že tyto činnosti a rizika týkající se veškerého duševního vlastnictví skupiny Apple, jeho vývoje a řízení z větší části převzala společnost Apple Inc. jako mateřská společnost skupiny nebo na základě dohody o rozdělení nákladů a soustředila je v Cupertino.
- 207 Zadruhé Komise tvrdí, že Tribunál při zkoumání činností, které považovala za činnosti pobočky společnosti ASI, nesprávně odkazoval na činnosti společnosti Apple Inc.

- 208 Tribunál v bodech 268 až 284 napadeného rozsudku zkoumal činnosti, které byly podle bodů 296 až 300 odůvodnění sporného rozhodnutí touto pobočkou skutečně vykonávány. Měl za to, že tyto činnosti, ať už jsou posuzovány samostatně nebo jako celek, neodůvodňují přiřazení zisků z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple uvedené pobočce. Činnosti a funkce zkoumané Tribunálem zahrnovaly kontrolu kvality, různé činnosti výzkumu a vývoje a řízení místních marketingových nákladů.
- 209 Pokud jde v tomto ohledu o kontrolu kvality, je třeba uvést, že Komise, jak tvrdí, měla ve sporném rozhodnutí za to, že tato činnost je jednou z činností uvedených v dohodě o rozdělení nákladů, které jsou v této dohodě spojeny jak se společností Apple Inc., tak se společnostmi ASI a AOE. Za těchto okolností, když Tribunál v bodě 269 napadeného rozsudku uvádí tvrzení společností ASI a AOE, podle kterého „v celosvětovém měřítku bylo obsazeno do funkce kontroly kvality tisíce osob, zatímco v Irsku byla v této funkci zaměstnána pouze jediná osoba“, nutně odkazuje na činnosti vykonávané subjekty odlišnými od těchto dvou uvedených společností, a zejména na činnosti společnosti Apple Inc.
- 210 Tribunál tím, že v bodech 273 a 275 napadeného rozsudku uvádí, že činnosti v oblasti výzkumu a vývoje a činnosti v oblasti sběru a analýzy regionálních údajů vykonávané zaměstnanci pobočky společnosti ASI mají „pomocnou“ povahu, opět srovnává tyto činnosti s činnostmi, které jsou celosvětově prováděny subjekty mimo společnost ASI. A konečně výslovné odkazy na politiky a strategie skupiny vypracované společností Apple Inc. jsou uvedeny v bodě 277 tohoto rozsudku, v němž Tribunál kvalifikoval poprodejní službu a opravy *AppleCare*, za které byla tato pobočka odpovědná v regionu EMEA, jako „výkonnou“ službu podle pokynů a strategického vedení definovaných ve Spojených státech. Totéž platí pro body 281 a 283 uvedeného rozsudku, které obsahují celkové posouzení Tribunálu týkající se „pomocné“ a „výkonné“ povahy činností uvedené pobočky.
- 211 Zatřetí má Komise za to, že Tribunál při zkoumání činností vykonávaných irskou pobočkou společnosti AOE uvedených v bodě 301 odůvodnění sporného rozhodnutí odkázal na činnosti společnosti Apple Inc.
- 212 V tomto ohledu je třeba uvést, že v bodě 290 napadeného rozsudku Tribunál uvádí, pokud jde o specifické postupy a odborné znalosti rozvinuté touto pobočkou v rámci jejích výrobních činností, že i kdyby se na tyto postupy a znalosti mohla vztahovat ochrana z určitých práv duševního vlastnictví, „jedná se o oblast rozsahem omezenou, která je specifická pro činnosti této pobočky“, která neodůvodňuje přiřazení všech licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple uvedené pobočce. Tento odkaz na všechny licence k duševnímu vlastnictví této skupiny implicitně, avšak s jistotou znamená, jak správně tvrdí Komise, že Tribunál v tomto bodě porovnal dovednosti a znalosti rozvinuté irskou pobočkou společnosti AOE se všemi činnostmi výzkumu a vývoje souvisejícími s duševním vlastnictvím skupiny Apple.
- 213 Začtvrté a nakonec Komise tvrdí, že Tribunál zohlednil činnosti vykonávané společností Apple Inc. v bodech 298 až 302 napadeného rozsudku, když zkoumal činnosti vykonávané mimo pobočky společností ASI a AOE.
- 214 V tomto ohledu z několika pasáží napadeného rozsudku, a zejména z jeho bodů 299 a 300 vyplývá, že Tribunál připomněl činnosti společnosti Apple Inc. a její roli mateřské společnosti skupiny, když na jedné straně obecně konstatoval „centralizovan[ou] pova[hu] strategických rozhodnutí v rámci skupiny Apple, která přijímají ředitelé v Cupertino“, a na straně druhé, konkrétně pokud jde o rozhodnutí v oblasti výzkumu a vývoje, z níž pochází duševní vlastnictví skupiny Apple, když

zmínil skutečnost, že „rozhodnutí týkající se vývoje produktů [...] a rozhodnutí týkající se strategie výzkumu a vývoje [...] byla přijímána a realizována vedoucími pracovníky skupiny se sídlem v Cupertino“. Stejně tak Tribunál konstatoval, že „strategie uvádění nových produktů na trh, a zejména organizace distribuce na evropských trzích, [...] byly zavedeny na úrovni skupiny Apple zejména vedoucími pracovníky skupiny (Executive Team) pod vedením generálního ředitele skupiny v Cupertino“.

- 215 Jak uvedl generální advokát v bodě 67 svého stanoviska, z těchto zjištění vyplývá, že ve všech bodech napadeného rozsudku, které Komise napadla, se Tribunál, ať už explicitně nebo implicitně, opíral o činnosti, které společnost Apple Inc. vykonává v souvislosti s duševním vlastnictvím skupiny Apple na základě dohody o rozdělení nákladů nebo smlouvy o marketingových službách nebo v rámci své role mateřské společnosti skupiny, a srovnával tyto činnosti s činnostmi, které vykonávají irské pobočky v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví. Na rozdíl od toho, co tvrdí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI, tedy argument Komise vycházející ze zohlednění činností vykonávaných společnostmi Apple Inc. Tribunálem nespočívá na nesprávném výkladu napadeného rozsudku, ani na jeho zkreslení.

– *K dopadu zohlednění činností vykonávaných společnostmi Apple Inc. na právní kvalifikaci skutkového stavu*

- 216 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOI v podstatě tvrdí, že argument Komise vycházející z nesprávného zohlednění činností společnosti Apple Inc. je v každém případě irelevantní, neboť i za předpokladu, že by Tribunál tyto činnosti zohlednil, posouzení, k nimž na konci svého přezkumu skutkového stavu dospěl, vycházejí z analýzy činnosti irských poboček a ústředí a ze zjištění, že činnosti vykonávané těmito pobočkami jsou „rutinní“ povahy, což podle Tribunálu nepostačuje k tomu, aby jim byly přiřazeny licence k duševnímu vlastnictví a související zisky.
- 217 V tomto ohledu z bodu 310 napadeného rozsudku vyplývá, že posouzení Tribunálu, podle kterého se Komisi nepodařilo prokázat, že zisky plynoucí z využívání licencí k duševnímu vlastnictví měly být přiřazeny irským pobočkám pro účely určení ročních zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku, je založeno jednak na přezkumu činností těmito pobočkami skutečně vykonávaných a jednak na „strategický[ch] rozhodnutí[ch] přijímaný[ch] a prováděný[ch] mimo tyto pobočky“.
- 218 V bodech 298 až 309 napadeného rozsudku přitom Tribunál konstatoval zaprvé existenci centralizovaného systému rozhodování v rámci skupiny Apple, v jejímž čele stojí společnost Apple Inc., včetně správy a vývoje duševního vlastnictví skupiny, a zadruhé schopnost ústředí společností ASI a AOE přijímat prostřednictvím svých správních rad nebo prostřednictvím systému přenesení pravomocí na jednotlivé členy správní rady „klíčová rozhodnutí společnosti [...], jako je například schválení roční účetní závěrky“. Nejistil však ani účast těchto ústředí na přijímání strategických rozhodnutí společností Apple Inc., ani jejich skutečné zapojení do provádění těchto rozhodnutí nebo do aktivní správy licencí k duševnímu vlastnictví. Jediné zjištění v tomto ohledu obsažené v bodě 307 napadeného rozsudku, že společnosti ASI a AOE poskytly informace prokazující, že různé verze dohody o rozdělení nákladů byly podepsány členy jejich správních rad v Cupertino, Komise zpochybňuje v rámci třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku, která bude přezkoumána následně.

- 219 S ohledem na význam, který má v systematice napadeného rozsudku přezkum činností společnosti Apple Inc. souvisejících s duševním vlastnictvím skupiny Apple, jakož i na úzkou vazbu mezi tímto přezkumem a přezkumem činností poboček společností ASI a AOE v Irsku, nelze tvrdit, že argument vycházející ze zohlednění těchto činností Tribunálem je irelevantní.
- 220 S ohledem na všechny tyto úvahy Komise správně tvrdí, že Tribunál pro své rozhodnutí o tom, že důkazy umožňující přiřadit zisky plynoucí z využívání licencí k duševnímu vlastnictví pobočkám společností ASI a AOE nebyly dostatečné, nesprávně porovnal činnosti vykonávané těmito pobočkami v souvislosti s těmito licencemi s činnostmi vykonávanými v souvislosti s duševním vlastnictvím skupiny Apple společností Apple Inc. spíše než s činnostmi skutečně vykonávanými ústředími v souvislosti s uvedenými licencemi. To vyplývá zejména z mezitímních posouzení k nimž Tribunál dospěl v různých fázích analýzy skutkového stavu, a zejména z bodů 266 a 302 napadeného rozsudku, v nichž uvedl, že se Komise nepokusila prokázat, že řídicí orgány irských poboček skutečně vykonávaly aktivně každodenní správu „všech činností a rizik spojených s duševním vlastnictvím skupiny Apple, které jsou vyjmenovány v [...] dohod[ě] o rozdělení nákladů“ a dále, že jelikož strategická rozhodnutí týkající se vývoje produktů, z nichž pochází duševní vlastnictví skupiny Apple, byla přijímána pro celou skupinu v Cupertino, Komise nesprávně konstatovala, že správa tohoto duševního vlastnictví byla nutně převzata těmito pobočkami.
- 221 Z napadeného rozsudku tedy vyplývá, že posouzení Tribunálu, podle kterého se Komise dopustila pochybení, když měla za to, že pobočky společností ASI a AOE vykonávají „významné rozhodovací funkce“ v souvislosti s duševním vlastnictvím skupiny Apple, spočívá z velké části na přezkumu činností vykonávaných na úrovni společnosti Apple Inc., které sám Tribunál podle svého výkladu irského práva považoval v projednávané věci za irelevantní.
- 222 Argument Komise vycházející z nesprávného zohlednění činností vykonávaných společností Apple Inc. je tedy opodstatněný. Z toho vyplývá, že druhé výtce druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku je třeba rovněž vyhovět.

2) K první výtce, vycházející z nedostatečného a rozporného odůvodnění napadeného rozsudku a z procesní vady

- 223 Vzhledem k tomu, že druhé výtce druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku bylo vyhověno, není třeba zkoumat první výtku této části, která směřuje proti těmům posouzení Tribunálu.

3. K třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku

a) Argumentace účastníků řízení

- 224 V rámci třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise v podstatě tvrdí, že Tribunál v bodech 301 a 303 až 309 napadeného rozsudku porušil přístup odlišného subjektu, zásadu obvyklých tržních podmínek, a v důsledku toho čl. 107 odst. 1 SFEU a zkreslil vnitrostátní právo, když rozhodl, že formální úkony prováděné řediteli společností ASI a AOE představují činnosti vykonávané jejich ústředími v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držены těmito společnostmi. Skutečnost, že Tribunál nezohlednil vysvětlení poskytnutá Komisí ve sporném rozhodnutí a v jejím písemném vyjádření, v nichž uvádí důvody, proč tyto úkony nepředstavují činnosti vykonávané ústředími společností ASI a AOE pro účely uplatnění

přístupu odlišného subjektu a zásady obvyklých tržních podmínek, představuje vadu řízení a nedostatek odůvodnění. Mimoto skutečnost, že se Tribunál na podporu svého posouzení opírá o nepřípustné důkazy, rovněž prokazuje takovou vadu.

- 225 Pokud jde v první řadě o procesní vadu a nedostatek odůvodnění, kterými je stížen napadený rozsudek, Komise připomíná obsah vysvětlení, která poskytla jak v bodech 280 až 294 odůvodnění sporného rozhodnutí, tak v odpovědi na argumenty, které Irsko a společnosti ASI a AOE předložily v žalobách. Z toho zejména vyplývá, že nelze mít za to, že ústředí společností ASI a AOE skutečně vykonávala činnosti související s licencemi k duševnímu vlastnictví drženy těmito dvěma společnostmi. Zápisy ze zasedání správních rad společností ASI a AOE, které představovaly jediný důkaz o rozhodnutích přijatých jejich ústředími, neprokazují, že by tato ústředí takové činnosti vykonávala. Tím, že Tribunál vycházel z těchto zápisů a požadoval po Komisi, aby prokázala, že klíčová rozhodnutí společností ASI a AOE nebyla na těchto zasedáních přijata, Komisi ukládá požadavek na dokazování, který nelze splnit. Konečně se Tribunál dopustil procesní vady tím, že přijal argument společností ASI a AOE, podle kterého udělení zmocnění ředitelům společnosti Apple Inc. k podepisování smluv s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory „na účet“ společností ASI a AOE spadá do činností vykonávaných ústředími těchto společností, ačkoli důkazy na podporu tohoto argumentu byly předloženy poprvé až v průběhu řízení, a jsou tedy nepřípustné.
- 226 Ve druhé řadě Komise tvrdí, že Tribunál tím, že měl za to, že formální úkony vykonávané členy správní rady společností ASI a AOE představují činnosti vykonávané ústředími těchto společností v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, porušil přístup odlišného subjektu a zásadu obvyklých tržních podmínek, což představuje porušení čl. 107 odst. 1 SFEU a zkreslení vnitrostátního práva.
- 227 Komise zaprvé uvádí, že přiřazení zisků pobočce vyžaduje funkční analýzu, tedy přezkum činností vykonávaných, aktiv využívaných a rizik nesených touto pobočkou ve vztahu k činnostem, aktivům a rizikům společnosti, k níž uvedená pobočka patří. V souladu se schváleným přístupem OECD je třeba identifikovat „významné rozhodovací funkce“ uvedené pobočky a ostatních částí této společnosti, a to odkazem na „aktivní rozhodování a řízení, a nikoli na pouhou pravomoc schválit nebo zamítnout návrh“. V projednávané věci Tribunál pochybil, když v bodech 301 a 303 až 309 napadeného rozsudku postavil formální úkony vykonávané členy správní rady společností ASI a AOE na roveň činnostem vykonávaným ústředími těchto společností. Pokud by totiž k definování výkonu činností postačovalo udělení zmocnění nebo podepisování dohod, byl by pojem „významné rozhodovací funkce“ pro účely funkční analýzy zbaven smyslu.
- 228 Zadruhé Tribunál tím, že v bodech 301, 306 a 307 napadeného rozsudku postavil udělení zmocnění, podepisování dohod s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory na základě těchto zmocnění, jakož i podpis dohody o rozdělení nákladů na roveň činnostem vykonávaným ústředími společností ASI a AOE, porušil přístup odlišného subjektu a zásadu obvyklých tržních podmínek, čímž nesprávně použil čl. 107 odst. 1 SFEU a zkreslil vnitrostátní právo. Komise má rovněž za to, že Tribunál tím, že v bodě 308 napadeného rozsudku přijal argument Irska, jakož i společností ASI a AOE, podle kterého pouhá fyzická přítomnost člena správní rady představuje činnost vykonávanou ústředími, aniž v tomto ohledu přezkoumal či vyvrátil své vlastní argumenty, zatížil napadený rozsudek procesní vadou a nedostatkem odůvodnění.
- 229 Irsko v první řadě tvrdí, že třetí část prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být odmítnuta jako irelevantní. Argumentace Komise totiž nemůže zpochybnit hlavní skutkové zjištění Tribunálu, podle kterého činnosti irských poboček neodůvodňují, aby jim byly přiřazeny

licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple a z nich plynoucí zisky. Sporné rozhodnutí tedy musí být v rozsahu, v němž nesprávně tvrdí, že zisky plynoucí z využívání těchto licencí musí být přiřazeny těmto pobočkám, v každém případě zrušeno.

- 230 Ve druhé řadě Irsko uvádí, že argumenty předložené Komisí jsou v každém případě neopodstatněné.
- 231 Pokud jde zaprvé o zápisy ze zasedání správních rad, Irsko tvrdí, že pod záminkou údajné procesní vady a nedostatku odůvodnění se Komise ve skutečnosti snaží kritizovat skutková zjištění týkající se těchto zasedání a váhu, kterou Tribunál přisoudil důkazům, jež mu byly předloženy.
- 232 Totéž platí, pokud jde zadruhé o činnosti vykonávané ústředími společností ASI a AOE. Komise Tribunálu vytýká, že měl za to, že tato ústředí mohla vykonávat činnosti související s licencemi k duševnímu vlastnictví, přičemž v podstatě zpochybňuje skutková zjištění a váhu, kterou Tribunál důkazům přisoudil. Komise však neshledala jakékoliv nesprávné právní posouzení, kterého se Tribunál v tomto ohledu dopustil.
- 233 Společnosti ASI a AOI tvrdí, že třetí část prvního důvodu kasačního opravného prostředku, kterou se Komise snažila o opětovné posouzení skutkového stavu, je nepřipustná a v každém případě neopodstatněná a irelevantní.
- 234 Pokud jde v první řadě o zápisy ze zasedání správních rad, společnosti ASI a AOI nejprve tvrdí, že Komise zkresluje důkazy, když tvrdí, že tyto zápisy představovaly jediné důkazy poskytnuté v průběhu správního řízení, které se týkaly rozhodnutí přijatých společnostmi ASI a AOE mimo Irsko, zatímco Tribunál vycházel zejména z jiných důkazů, které prokazují, že dohody o rozdělení nákladů byly ve skutečnosti podepsány řediteli těchto společností se sídlem ve Spojených státech a že tito ředitelé, jakož i osoby jednající jménem uvedených společností, sjednávali a uzavírali smlouvy s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory. Společnosti ASI a AOI dále uvádí, že úvahy uvedené v bodě 304 napadeného rozsudku jsou v každém případě dostatečné k tomu, aby umožnily Komisi pochopit základ rozhodnutí Tribunálu a Soudnímu dvoru provést přezkum. Společnosti ASI a AOI mají rovněž za to, že Tribunál Komisi neuložil úroveň důkazů, kterou nebylo možné splnit, nýbrž rozhodl, že se Komise nemůže omezit na přezkum zápisů ze zasedání správních rad společností ASI a AOE, když ji tyto společnosti informovaly o tom, že tyto zápisy nepředstavují vyčerpávající popis činností ředitelů usazených ve Spojených státech, a v průběhu správního řízení jí o těchto činnostech poskytly řadu důkazů.
- 235 Společnosti ASI a AOI ve druhé řadě tvrdí, že sjednávání a podepisování smluv s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory, které prováděli ředitelé usazení ve Spojených státech nebo zaměstnanci skupiny Apple na základě zmocnění, představovala „významné rozhodovací funkce“ vykonávané společnostmi ASI a AOE mimo Irsko. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, mimoto Tribunál vycházel z podepisování dohod o rozdělení nákladů nebo udílení zmocnění nikoliv proto, aby prokázal, že ústředí společností ASI a AOE vykonávala „významné rozhodovací funkce“, ale proto, aby v bodech 303 až 309 napadeného rozsudku rozhodl, že Komise měla nesprávně za to, že řídicí orgány společností ASI a AOE, zejména jejich správní rady, „nejsou schopny vykonávat základní činnosti“ těchto společností. Napadený rozsudek tedy není stížen žádným rozparem nebo porušením pojmu „zvýhodnění“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, ani zkreslením vnitrostátního práva.

- 236 Ve třetí řadě výtky Komise vycházející z toho, že Tribunál porušil přístup odlišného subjektu a zásadu obvyklých tržních podmínek, čímž porušil čl. 107 odst. 1 SFEU a zkreslil vnitrostátní právo, vychází z nesprávného předpokladu, že sjednávání a podepisování dotčených smluv byla činnostmi vykonávanými osobami jednajícími jménem a na účet nikoli společnosti ASI, ale společností Apple Inc.
- 237 Lucemburské velkovévodství podporuje argumentaci Irska, společností ASI a AOI.
- 238 Kontrolní úřad ESVO konečně souhlasí s argumenty Komise. Formální úkony, jako je vystavení zmocnění nebo podpis dohody, nepředstavují činnosti skutečně vykonávané ústředími společností ASI a AOE v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple. Tyto úkony jsou pouze formálním provedením činností, jako je sjednávání a podepisování obchodních smluv se zákazníky, zejména telekomunikačními operátory nebo výrobci OEMs, ze strany ředitelů společností ASI a AOE, ale skutečně vykonávaných společností Apple Inc. I když tedy Tribunál v bodě 242 napadeného rozsudku stanovil relevantní kritérium pro účely konstatování existence zvýhodnění, použil pro odmítnutí hlavních úvah Komise nesprávné kritérium uvedené v bodech 303 až 309 napadeného rozsudku.

b) Závěry Soudního dvora

- 239 V rámci třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku, která směřuje proti bodům 301 a 303 až 309 napadeného rozsudku, Komise zpochybňuje zejména posouzení Tribunálu týkající se činností ústředí společností ASI a AOE.
- 240 Komise zaprvé tvrdí, že Tribunál neodpověděl na argument, který mu předložila, že byly zápisy, které přezkoumala, jedinými důkazy předloženými Irskem a společností Apple Inc. v průběhu správního řízení za účelem prokázání existence činností vykonávaných ústředími.
- 241 V projednávané věci Tribunál v bodě 305 napadeného rozsudku při výkonu své pravomoci v oblasti hodnocení důkazů shledal, že i přes svou stručnost postačují výňatky ze zápisů přezkoumaných Komisí k „pochopení toho, jak byla taková klíčová rozhodnutí společnosti přijímána a zanášena [do těchto] zápisů“.
- 242 Takové posouzení, které Komisi umožňuje pochopit důvody významu, který Tribunál uvedeným zápisům přiznal, i kdyby se jednalo o jediný důkaz předložený v průběhu správního řízení týkající se činností ústředí, nemůže být předmětem kasačního opravného prostředku podaného k Soudnímu dvoru, s výjimkou případu zkreslení, kterého se Komise nedovolávala.
- 243 Zadruhé má Komise za to, že v bodě 304 napadeného rozsudku jí Tribunál uložil důkazní břemeno, které nebylo možné splnit.
- 244 V tomto bodě 304 Tribunál rozhodl, že „[s]kutečnost, že zápisy [přezkoumané Komisí] neuvádí podrobnosti o rozhodnutích týkajících se správy licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, o dohodě o rozdělení nákladů a o důležitých obchodních rozhodnutích [...] nemůže vyloučit existenci samotných rozhodnutí“.

- 245 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 85 svého stanoviska, úvahy uvedené v bodě 304 napadeného rozsudku by v případě, že by měly být potvrzeny, vylučovaly, že by se Komise mohla opírat o skutečnost, že zápisy ze zasedání správních rad společnosti nezmiňují určité kategorie rozhodnutí na podporu své analýzy, kterou dospěla k závěru o neexistenci těchto rozhodnutí. Takové úvahy přitom Komisi skutečně ukládají nepřiměřené důkazní břemeno.
- 246 Zatřetí Komise zpochybňuje bod 306 napadeného rozsudku zejména v rozsahu, v němž Tribunál konstatuje, že ze zápisů, které zkoumala, „vyplývá, že ve prospěch jednotlivých členů [správní rady] byly přeneseny velmi široké řídicí pravomoci“. Uvádí, že je sice pravda, že v těchto zápisech bylo občas zaznamenáno udělení zmocnění správními radami, ale pouze jedno z těchto zmocnění se týkalo uzavření smluv s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory.
- 247 V rozsahu, v němž Komise uplatněním tohoto argumentu v tomto ohledu zamýšlí zpochybnit posouzení důkazní hodnoty záznamu o zmocnění zmíněném v předchozím bodě, přísluší provést toto posouzení v zásadě pouze Tribunálu. (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. června 2000, Dorsch Consult v. Rada a Komise, C-237/98 P, EU:C:2000:321, bod 50, jakož i ze dne 12. července 2005, Komise v. CEVA a Pfizer, C-198/03 P, EU:C:2005:445, bod 50), přičemž je třeba upřesnit, že jak uvedl generální advokát v bodě 87 svého stanoviska, žádné pravidlo ani zásada unijního práva nebrání Tribunálu, aby se při zjišťování relevantních skutečností opíral o jediný důkaz.
- 248 Začtvrté Komise zpochybňuje posouzení Tribunálu uvedené konkrétně v bodech 301, 306 a 307 napadeného rozsudku, podle kterého takové úkony, jako je udělení zmocnění ke sjednávání, podepisování nebo změně dohod v projednávané věci, představují činnosti skutečně vykonávané ústředími společností ASI a AOE v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví. Komise zejména uznává, že vedení jednání o uzavření obchodních smluv, jako jsou smlouvy s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory, mohou představovat „významné rozhodovací funkce“ pro účely funkční a věcné analýzy, která se má provést podle článku 25 TCA 97. V projednávané věci však tyto činnosti vykonávali zaměstnanci společnosti Apple Inc. na účet celé skupiny Apple nebo ve prospěch společností ASI a AOE, a nikoli ústředí těchto dvou společností. Body 301, 306 a 307 napadeného rozsudku jsou rovněž stíženy nedostatkem odůvodnění, jakož i rozporným odůvodněním.
- 249 Tato argumentace Komise vychází z nesprávného výkladu napadeného rozsudku.
- 250 Když totiž Tribunál konstatoval, že se ředitelé společností ASI a AOE přímo nebo na základě zmocnění podíleli na jednáních s výrobcí OEMs a telekomunikačními operátory nebo na uzavírání obchodních smluv či vnitropodnikových dohod, neměl v úmyslu konstatovat, že ústředí těchto dvou společností vykonávala „významné rozhodovací funkce“ v souvislosti s licencemi k duševnímu vlastnictví, ale omezil se na konstatování, zejména v bodech 302 a 309 napadeného rozsudku, že sporné rozhodnutí nesprávně dospělo k závěru, že správu duševního vlastnictví skupiny Apple nutně převzaly pobočky uvedených společností, jelikož jejich ústředí nemají schopnost přijímat rozhodnutí týkající se správy těchto licencí.
- 251 I když se – jak bylo uvedeno v bodech 193 a 222 tohoto rozsudku – tyto úvahy Tribunálu zakládají na nepřipustných důkazech a nesprávném zohlednění činností vykonávaných společností Apple Inc., nelze argumentaci Komise shrnutou v bodě 248 tohoto rozsudku za těchto podmínek přijmout.

- 252 Ze všech těchto úvah vyplývá, že třetí část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je z důvodu uvedeného v bodě 245 tohoto rozsudku zčásti opodstatněná.

4. Závěry k prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku

- 253 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku vyhovět.
- 254 Z přezkumu tohoto důvodu kasačního opravného prostředku zaprvé vyplývá, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když měl zejména v bodech 183 až 187, 228, 242 a 243 napadeného rozsudku za to, že Komise při přezkumu činností vykonávaných, aktiv využívaných a rizik nesených irskými pobočkami společností ASI a AOE, zaujala přístup na základě „vyloučení“ pro účely použití článku 25 TCA 97, a tudíž pro účely určení příjmů těchto nerezidentních společností zdanitelných v Irsku. Tribunál tedy v bodě 249 napadeného rozsudku nesprávně rozhodl, že hlavní úvahy Komise jsou založeny na nesprávných posouzeních obvyklého zdanění podle irského daňového práva použitelného v projednávané věci.
- 255 Tribunál se rovněž dopustil procesní vady tím, že zohlednil nepřípustné důkazy na podporu svého posouzení obsaženého v bodě 301 napadeného rozsudku (viz bod 193 tohoto rozsudku).
- 256 Zadruhé Tribunál tím, že se při přezkumu posouzení Komise týkajících se činností v rámci skupiny Apple zabýval vykonávanými činnostmi a riziky nesenými společnostmi Apple Inc. v souvislosti s duševním vlastnictvím namísto toho, aby se zaměřil pouze na činnosti vykonávané irskými pobočkami a ústředími společností ASI a AOE v souvislosti se správou a využíváním licencí k duševnímu vlastnictví, provedl kvalifikaci zkoumaných skutečností s ohledem na jiné právní kritérium, než které sám považoval za použitelné podle článku 25 TCA 97. Tento referenční rámec ukládá zohlednit rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočku a ostatní části nerezidentní společnosti a na základě daňových zásad použitelných podle irského práva vylučuje zohlednění úlohy odlišných subjektů, jako je mateřská společnost nerezidentní společnosti (viz bod 222 tohoto rozsudku).
- 257 Zatřetí Tribunál uložil Komisi nepřiměřené důkazní břemeno, když v bodě 304 napadeného rozsudku uvedl, že skutečnost, že zápisy přezkoumané Komisí neuvádí podrobnosti o rozhodnutích týkajících se správy licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, o dohodě o rozdělení nákladů a o důležitých obchodních rozhodnutích nemůže vyloučit existenci samotných rozhodnutí (viz bod 245 tohoto rozsudku).
- 258 Za těchto okolností Tribunál nesprávně rozhodl, že hlavní úvahy Komise jsou založeny na nesprávných posouzeních obvyklého zdanění podle irského daňového práva použitelného v projednávané věci, a dále nesprávně vyhověl výtkám vzneseným Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE proti skutkovým posouzením Komise týkajícím se činností irských poboček společností ASI a AOE a činností mimo tyto pobočky.
- 259 Vzhledem k pochybením zjištěným v rámci přezkumu prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být napadený rozsudek zrušen v rozsahu, v němž se v něm vyhovuje výtkám proti hlavním úvahám týkajícím se existence selektivního zvýhodnění, které Irsko uplatnilo v rámci prvního až třetího žalobního důvodu ve věci T-778/16 a společnosti ASI a AOE v rámci prvního až pátého žalobního důvodu ve věci T-892/16, zrušuje sporné rozhodnutí a rozhoduje o nákladech řízení.

VI. K žalobám před Tribunálem

- 260 Článek 61 první pododstavec statutu Soudního dvora Evropské unie stanoví, že v případě zrušení rozhodnutí Tribunálu může Soudní dvůr vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje, nebo věc vrátit zpět Tribunálu k rozhodnutí.
- 261 Ze žalob vyplývá, že žalobní důvody uplatněné Irskem a společnostmi ASI a AOE směřovaly zaprvé ke zpochybnění hlavních úvah Komise, které byla vytýkána pochybení týkající se posouzení existence selektivního zvýhodnění (první až třetí žalobní důvod ve věci T-778/16 a první až šestý žalobní důvod ve věci T-892/16), a posouzení pojmu „státní zásah“ (třetí část druhého žalobního důvodu ve věci T-778/16).
- 262 Zadruhé Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE tvrdily, že Komise při přezkumu v rámci správního řízení porušila podstatné formální náležitosti, zejména právo být vyslechnut (šestý žalobní důvod ve věci T-778/16 a sedmý a dvanáctý žalobní důvod ve věci T-892/16).
- 263 Zatřetí Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE zpochybnilo navrácení nařízené ve sporném rozhodnutí a namítalo rozpor zejména se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání (sedmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a jedenáctý žalobní důvod ve věci T-892/16).
- 264 Začtvrté Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE vytýkaly Komisi její zásah do pravomocí členských států, přičemž se dovolávaly zejména zásady daňové autonomie (osmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16).
- 265 Zapáté a na posledním místě Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE tvrdily, že je sporné rozhodnutí nedostatečně odůvodněno (devátý žalobní důvod ve věci T-778/16 a třináctý žalobní důvod ve věci T-892/16).
- 266 V projednávané věci má Soudní dvůr k dispozici poznatky nezbytné k tomu, aby se vyjádřil ke všem těmto žalobním důvodům. Uvedené žalobní důvody byly předmětem kontradiktorní diskuze před Tribunálem a jejich přezkum s ohledem na otázky, které je třeba rozhodnout za účelem ukončení sporu, nevyžaduje přijetí žádného dalšího organizačního procesního opatření nebo dokazování.
- 267 Soudní dvůr má tedy za to, že soudní řízení dovoluje o těchto žalobách rozhodnout a je namístě vydat konečné rozhodnutí ve věci v mezích sporu, který mu byl předložen (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 108 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 5. března 2024, Kočner v. Europol, C-755/21 P, EU:C:2024:202, bod 112).

A. K žalobním důvodům týkajícím se posouzení existence selektivního zvýhodnění

- 268 V rámci zpochybnění hlavních úvah Komise jí Irsko zaprvé vytýkalo, že provedla společný přezkum pojmů „zvýhodnění“ a „selektivita“ (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16).
- 269 Zadruhé jak Irsko, tak společnosti ASI a AOE vytýkaly Komisi, že nesprávně určila referenční rámec, zejména na základě nesprávného posouzení obvyklého zdanění podle irského práva (částečně první a druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a první žalobní důvod ve věci T-892/16), nesprávného uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek (částečně první žalobní důvod a třetí

žalobní důvod ve věci T-778/16 a částečně první a druhý žalobní důvod ve věci T-892/16), a nesprávného použití schváleného přístupu OECD (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a pátý žalobní důvod ve věci T-892/16).

- 270 Zatřetí Irsko a společnosti ASI a AOE zpochybnilo skutková posouzení Komise týkající se činností v rámci skupiny Apple (první žalobní důvod ve věci T-778/16, jakož i třetí až čtvrtý žalobní důvod ve věci T-892/16).
- 271 Začtvrté kritizovaly posouzení týkající se selektivní povahy sporných daňových rozhodnutí (částečně druhý žalobní důvod ve věci T-778/16 a šestý žalobní důvod ve věci T-892/16).

1. Ke společnému přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity

- 272 Irsko v podstatě tvrdí, že Komise nezohlednila zásady stanovené v judikatuře, když zaměnila kritéria zvýhodnění a selektivity, a vytýká jí, že tato dvě kritéria nezkoumala odděleně.
- 273 Vzhledem k tomu, že Tribunál z důvodů uvedených v bodech 134 až 138 napadeného rozsudku zamítl výtku Irska směřující ke kritice společného přezkumu kritérií zvýhodnění a selektivity, aniž Irsko v rámci vedlejšího kasačního opravného prostředku zpochybnilo opodstatněnost této části napadeného rozsudku, zrušení uvedeného rozsudku Soudním dvorem jej nezpochybňuje v rozsahu, v němž Tribunál tuto výtku zamítl (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 109, a ze dne 23. listopadu 2021, Rada v. Hamás, C-833/19 P, EU:C:2021:950, bod 81).
- 274 Článek 178 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora totiž stanoví, že návrhová žádání ve vedlejším kasačním opravném prostředku musí směřovat k úplnému nebo částečnému zrušení rozhodnutí Tribunálu, aniž je rozsah těchto návrhových žádání omezen na rozhodnutí Tribunálu obsažené ve výroku tohoto rozhodnutí, na rozdíl od čl. 169 odst. 1 tohoto jednacího řádu, který se týká návrhových žádání v kasačním opravném prostředku. Z toho vyplývá, že v projednávané věci mohlo Irsko podat vedlejší kasační opravný prostředek zpochybňující odmítnutí argumentace předložené v prvním stupni Tribunálem. Vzhledem k tomu, že takový vedlejší kasační opravný prostředek nebyl podán, zakládá napadený rozsudek překážku věci rozsouzené v rozsahu, v němž Tribunál odmítl tuto argumentaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 110, a ze dne 23. listopadu 2021, Rada v. Hamás, C-833/19 P, EU:C:2021:950, bod 82).
- 275 Výtka uplatněná Irskem, kterou kritizuje společný přezkum kritérií zvýhodnění a selektivity, se však částečně překrývá s výtkami směřujícími konkrétně proti posouzením týkajícím se selektivní povahy sporných daňových rozhodnutí zkoumaným v bodech 294 až 311 tohoto rozsudku. Tyto jednotlivé výtky proto budou projednány společně.

2. K identifikaci referenčního rámce a posouzením Komise týkajícím se obvyklého zdanění zisků podle irského daňového práva

- 276 Pokud jde zaprvé o identifikaci referenčního rámce, je třeba ze stejných důvodů, jako jsou důvody uvedené v bodech 273 a 274 tohoto rozsudku, mít za to, že napadený rozsudek v rozsahu, v němž z důvodů uvedených v bodech 144 až 162 zamítl výtky uplatněné Irskem a společnostmi ASI

a AOE týkající se referenčního rámce, jak je vymezen ve sporném rozhodnutí, zakládá s ohledem na nepodání vedlejšího kasačního opravného prostředku překážku věci rozsouzené. Z toho vyplývá, že Soudní dvůr nemusí o těchto žalobních důvodech rozhodovat.

- 277 Pokud jde zadruhé o posouzení týkající se obvyklého zdanění zisků podle irského daňového práva, z úvah uvedených v bodech 120 až 130 tohoto rozsudku nejprve vyplývá, že není prokázáno, že Komise provedla přiřazení zisků pouze na základě „vyloučení“, které není v souladu s článkem 25 TCA 97, když měla za to, že licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple měly být přiřazeny irským pobočkám společností ASI a AOE, jelikož ústředí těchto společností nemají k tomu, aby zajišťovala správu těchto licencí, žádné zaměstnance ani fyzicky neexistují. Nelze tedy platně tvrdit, že se Komise nesnažila prokázat, že irské pobočky společností ASI a AOE skutečně vykonávaly činnosti související s licencemi k duševnímu vlastnictví skupiny Apple, které by odůvodňovaly, že irské daňové orgány měly těmto pobočkám přiřadit licence k duševnímu vlastnictví skupiny Apple držené společnostmi ASI a AOE, a že veškeré obchodní příjmy společností ASI a AOE měly být v důsledku toho podle článku 25 TCA 97 považovány za příjmy plynoucí z činnosti uvedených poboček.
- 278 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE dále v rámci prvního žalobního důvodu ve věci T-778/16 a prvního a druhého žalobního důvodu ve věci T-892/16 tvrdily, že vzhledem k tomu, že irské daňové orgány použily článek 25 TCA 97, nemohla Komise přezkoumat prostřednictvím zásady obvyklých tržních podmínek, zda výše zisků přiřazených pobočkám z jejich obchodních činností v Irsku, jak byla odsouhlasena ve sporných daňových rozhodnutích, odpovídá výši zisků, kterých by bylo dosaženo z těchto obchodních činností v tržních podmínkách. Ze stejných důvodů, jako jsou důvody uvedené v bodech 273 a 274 tohoto rozsudku, zakládá napadený rozsudek vzhledem k nepodání vedlejšího kasačního opravného prostředku překážku věci rozsouzené v rozsahu, v němž z důvodů uvedených v bodech 192 až 225 Tribunál tyto argumenty odmítl. Není tedy namístě o nich rozhodnout.
- 279 Kromě toho Tribunál z důvodů uvedených v bodech 233 až 239 napadeného rozsudku zamítl výtku vycházející z toho, že Komise v podstatě vycházela ze schváleného přístupu OECD, když měla za to, že pro účely použití článku 25 TCA 97 musí být při přiřazení zisků irské pobočce nerezidentní společnosti zohledněno rozdělení aktiv, činností a rizik mezi pobočkou a ostatními částmi této společnosti. Vzhledem k tomu, že nebyl podán vedlejší kasační opravný prostředek, zakládá tento rozsudek v tomto rozsahu překážku věci rozsouzené. O této výtce tedy není namístě rozhodnout.
- 280 Konečně, jak vyplývá z přezkumu prvního důvodu kasačního opravného prostředku, není prokázáno, že Komise v rámci svých hlavních úvah nesprávně použila zásadu obvyklých tržních podmínek, jelikož nezohlednila hospodářskou realitu, strukturu a zvláštnosti skupiny Apple, zejména činnosti týkající se správy duševního vlastnictví této skupiny vykonávané v Cupertino. Argumenty předložené Irskem v rámci třetího žalobního důvodu ve věci T-778/16 je tedy třeba odmítnout v rozsahu, v němž se týkají závěrů, ke kterým Komise na základě zásady obvyklých tržních podmínek dospěla v rámci svých hlavních úvah.
- 281 S ohledem na veškeré tyto úvahy musí být všechny žalobní důvody směřující proti posouzením Komise týkajícím se jejích hlavních úvah, které souvisejí jednak s identifikací referenčního rámce a jednak s obvyklým zdaněním podle irského práva použitelného v projednávané věci, zamítnuty.

3. K posouzení Komise týkajícím se činností v rámci skupiny Apple

- 282 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE v podstatě tvrdily, že činnosti vykonávané irskými pobočkami těchto dvou společností, tak jak je identifikovala Komise, představovaly pouze nepatrnou část hospodářské činnosti a zisků uvedených společností a že tyto činnosti v žádném případě nezahrnovaly správu ani přijímání strategických rozhodnutí v souvislosti s rozvojem duševního vlastnictví a jeho uváděním na trh.
- 283 Podle Irska, jakož i společností ASI a AOE všechna strategická rozhodnutí, konkrétně pokud jde o design a vývoj produktů, byla přijata na základě celkové obchodní strategie vytvořené v Cupertino a realizované řídicími orgány obou dotčených společností mimo působnost irských poboček. Přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple irským pobočkám není tudíž odůvodněné.
- 284 Z přezkumu prvního důvodu kasačního opravného prostředku vyplývá, že Tribunál nesprávně uznal relevanci činností vykonávaných společností Apple Inc. pro účely rozdělení zisků společností ASI a AOE mezi jejich ústředí a pobočky (druhá část) a dopustil se nesprávného právního posouzení, když konstatoval, že řídicí orgány společností ASI a AOE vykonávaly přímo nebo na základě zmocnění základní činnosti související s licencemi k duševnímu vlastnictví (třetí část).
- 285 Jak uvádí Komise, přiřazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple irským pobočkám společností ASI a AOE pro daňové účely, jakož i následné přiřazení zisků z užívání těchto licencí vyplývají přímo ze správného použití relevantních daňových zásad na strukturu skupiny Apple, jak byla zavedena samotnou společností Apple Inc. prostřednictvím dohody o rozdělení nákladů popsané v bodech 6 a 7 tohoto rozsudku.
- 286 Potřeba zohlednit pro účely použití článku 25 TCA 97 rozdělení aktiv, činností a rizik mezi irské pobočky a ostatní části společností ASI a AOE, a to bez ohledu na roli, kterou případně zastává společnost Apple Inc., tak vyplývá pouze z rozhodnutí skupiny Apple přenést prostřednictvím dohody o rozdělení nákladů náklady a rizika spojená s duševním vlastnictvím této skupiny.
- 287 Na rozdíl od toho, co Tribunál rozhodl v bodě 310 napadeného rozsudku, se tedy Komisi podařilo prokázat, že s ohledem na činnosti skutečně vykonávané irskými pobočkami společností ASI a AOE a na neexistenci shodujících se důkazů, které by mohly prokázat existenci strategických rozhodnutí přijatých a prováděných ústředími těchto společností se sídlem mimo Irsko, měly být těmto pobočkám přiřazeny zisky z využívání licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple pro účely určení ročních zdanitelných zisků společností ASI a AOE v Irsku.
- 288 Za těchto okolností je třeba zamítnout rovněž výtky vznesené Irskem v rámci prvního žalobního důvodu ve věci T-778/16 a společnostmi ASI a AOE v rámci třetího a čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-892/16 proti skutkovým posouzením Komise týkajícím se činností vykonávaných irskými pobočkami společností ASI a AOE a činností vykonávaných mimo tyto pobočky.

4. K selektivní povaze sporných daňových rozhodnutí

a) Argumentace účastníků řízení

- 289 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, podporované Lucemburským velkovévodstvím, nejprve tvrdí, že se Komise dopustila pochybení, když sporná daňová rozhodnutí kvalifikovala jako individuální opatření podpory pouze z toho důvodu, že se vztahovala toliko na společnosti ASI a AOE, a tudíž nesprávně předpokládala jejich selektivitu. Judikatura, na kterou se Komise odvolává, nepodporuje její závěr v projednávané věci, zejména vzhledem k tomu, že zaprvé jsou předběžná daňová rozhodnutí k dispozici všem daňovým poplatníkům, kteří o ně požádají, zadruhé sporná daňová rozhodnutí pouze uplatňují článek 25 TCA 97 na skutečnosti uvedené v žádostech podaných k irským daňovým orgánům, a zatřetí mohla být v důsledku toho přijata rovnocenná daňová rozhodnutí vůči kterékoli společnosti, která se nacházela ve srovnatelné situaci jako společnosti ASI a AOE a požádala by o ně.
- 290 Dále Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE v podstatě tvrdí, že v rámci třífázové analýzy selektivity Komise zaujala zkreslený přístup k selektivitě, když odkázala na fiktivní referenční systém a tvrdila, že existuje odchylka od pravidel, která se ve skutečnosti nevztahují na žádného daňového poplatníka nacházejícího se v situaci srovnatelné se situací společností ASI a AOE.
- 291 Podle těchto žalobců měla Komise za účelem prokázání selektivity sporných daňových rozhodnutí prokázat, že tato rozhodnutí vedla k rozdílnému zacházení se společnostmi, které se s ohledem na cíl opatření nacházely ve srovnatelné situaci. S ohledem na cíl sporných daňových rozhodnutí se rezidentní a nerezidentní společnosti nenacházejí, pokud jde o určení jejich zdanitelných zisků v Irsku, ve srovnatelné právní i skutkové situaci.
- 292 A konečně Irsko tvrdí, že v rozsahu, v němž Komise prokázala selektivní povahu sporných daňových rozhodnutí, *quod non*, bylo rozdílné zacházení s nerezidentními společnostmi odůvodněno povahou a systematikou irského daňového systému, a zejména územním rozsahem daňové pravomoci Irska.
- 293 Komise, podporovaná Polskou republikou a Kontrolním úřadem ESVO, zpochybňuje argumenty uplatněné Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE.

b) Závěry Soudního dvora

- 294 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE v podstatě kritizují závěry Komise, pokud jde o selektivní povahu sporných daňových rozhodnutí, jelikož takovou selektivitu nelze v projednávaném případě předpokládat a jelikož se společnostmi ASI a AOE nebylo ve srovnání s jinými podniky, které se nacházejí ve srovnatelné situaci, zacházeno odchýlně nebo selektivně. Irsko tvrdí, že v každém případě, i kdyby bylo takové zacházení prokázáno, bylo odůvodněno povahou a systematikou irského daňového systému.
- 295 Z judikatury vyplývá, že i když požadavek selektivity plynoucí z čl. 107 odst. 1 SFEU musí být jasně odlišen od zjištění hospodářského zvýhodnění, takže když Komise zjistí, že se jedná o zvýhodnění v širším smyslu, které přímo či nepřímo vyplývá z určitého opatření, přísluší jí ještě prokázat, že toto zvýhodnění je určeno specificky jednomu či více podnikům (rozsudek ze dne 21. září 2023, Fachverband Spielhallen a LM v. Komise, C-831/21 P, EU:C:2023:686, bod 35, jakož i citovaná judikatura), nelze vyloučit, že tato kritéria mohou být přezkoumána společně, jelikož z přezkumu

provedeného Komisí vyplývá, že jednak dotčené opatření poskytuje hospodářské zvýhodnění svému příjemci a jednak z tohoto zvýhodnění nemají prospěch podniky, které se nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci.

- 296 Pokud jde konkrétně o daňová opatření, přezkum zvýhodnění a selektivity se překrývají, jelikož obě tato kritéria předpokládají nutnost prokázat, že sporné daňové opatření vede ke snížení částky daně, kterou by za obvyklých okolností musel příjemce opatření zaplatit, kdyby podléhal „obvyklému“ daňovému režimu použitelnému i na ostatní daňové poplatníky nacházející se ve stejné situaci.
- 297 Jak upřesnil Soudní dvůr, přezkum, který musí Komise provést za účelem zjištění selektivity režimu podpor daňové povahy, se překrývá, pokud jde o identifikaci referenčního systému nebo „obvyklého“ daňového režimu s přezkumem, který musí být proveden za účelem ověření, zda má sporné opatření za následek poskytnutí výhody svým příjemcům (rozsudek ze dne 21. září 2023, *Fachverband Spielhallen a LM v. Komise*, C-831/21 P, EU:C:2023:686, bod 41).
- 298 V projednávané věci je třeba připomenout, že Komise v rámci společného přezkumu zvýhodnění a selektivity provedla analýzu selektivity vnitrostátního daňového opatření ve třech etapách, a sice nejprve identifikovala vhodný referenční systém, dále posoudila, zda sporná opatření představovala odchylku od tohoto systému, a konečně posoudila, zda je taková odchylka odůvodněna povahou a systematikou uvedeného systému.
- 299 Pokud jde v první řadě o argumentaci žalobců, podle které Komise nesprávně vycházela z předpokladu selektivity opatření individuální povahy, tak jak byl stanoven v judikatuře (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. června 2015, *Komise v. MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, a ze dne 30. června 2016, *Belgie v. Komise*, C-270/15 P, EU:C:2016:489), musí být prohlášena za irelevantní.
- 300 I za předpokladu, že by totiž sporná daňová rozhodnutí prováděla článek 25 TCA 97, který je ustanovením, z něhož mají obecným a abstraktním způsobem prospěch všechny nerezidentní společnosti, a nebylo by tudíž možné je kvalifikovat jako „jednotlivé podpory“, je nutno konstatovat, že tato daňová rozhodnutí byla přezkoumána ve světle metody třífázové analýzy použitelné na režimy daňových podpor, jak byla zakotvena v judikatuře připomenuté v bodě 76 tohoto rozsudku.
- 301 Stručně řečeno, i za předpokladu, že by Komise nebyla oprávněna v projednávané věci uplatnit domněnku selektivity, toto pochybení by mohlo mít vliv na zjištění selektivity učiněné Komisí pouze tehdy, pokud by Komise na základě této třífázové analýzy neprokázala, že sporná daňová rozhodnutí vedla ke snížení částky daně, kterou by za obvyklých okolností musel příjemce opatření zaplatit, kdyby podléhal „obvyklému“ daňovému režimu použitelnému i na ostatní daňové poplatníky nacházející se ve stejné situaci.
- 302 Ve druhé řadě nebylo prokázáno, že Komise zaujala v rámci třífázové analýzy selektivity zkreslený přístup.
- 303 Pokud jde zaprvé o identifikaci referenčního systému z důvodů uvedených v bodě 276 tohoto rozsudku, napadený rozsudek v rozsahu, v němž zamítl výtky uplatněné Irskem a společnostmi ASI a AOE týkající se referenčního rámce, jak byl vymezen ve sporném rozhodnutí, zakládá s ohledem na nepodání vedlejšího kasačního opravného prostředku překážku věci rozsouzené.

- 304 Zadruhé nemůže obstát výtku, že Komise neprokázala, že sporná daňová rozhodnutí představují odchylku od referenčního rámce, který identifikovala.
- 305 Komise totiž dostatečně prokázala, že tato daňová rozhodnutí vedou k tomu, že se společností ASI a AOE dostává příznivého daňového zacházení ve srovnání s rezidentními společnostmi zdaňovanými v Irsku, na které se taková daňová rozhodnutí daňové správy nevztahují, a sice zejména samostatnými neintegrovanými společnostmi, integrovanými společnostmi skupiny, které uskutečňují transakce s třetími osobami nebo integrovanými společnostmi skupiny, které uskutečňují transakce se společnostmi skupiny, se kterými jsou propojeny tím, že stanoví cenu těchto transakcí za obvyklých tržních podmínek, i když se tyto rezidentní společnosti nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o cíl sledovaný referenčním systémem, kterým je zdanit zisky dosažené v Irsku.
- 306 Sporná daňová rozhodnutí tak v rozsahu, v němž snižují roční výši daně, kterou jsou společnosti ASI a AOE povinny zaplatit v Irsku, zejména ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odráží ceny stanovené na trhu a vyjednané za obvyklých tržních podmínek, vedou k rozdílnému zacházení, které lze v zásadě kvalifikovat jako odchylku a diskriminaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54).
- 307 Pokud jde ve třetí řadě o otázku, zda je diskriminace způsobená spornými daňovými rozhodnutími odůvodněna povahou a logikou daňového systému v Irsku, je prokázáno, že opatření, které se odchyluje od obecné daňové soustavy, může být odůvodněno, pokud toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů této daňové soustavy. V tomto ohledu je nutno rozlišovat mezi cíli konkrétní daňové soustavy, které stojí mimo tuto soustavu, a mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění těchto cílů. Daňová zvýhodnění, která vyplývají z cíle, který stojí mimo daňovou soustavu, do níž spadají, nemohou v důsledku toho unikát požadavkům plynoucím z čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 65 až 70, jakož i ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 48).
- 308 V projednávané věci je třeba uvést, že na základě úvah uvedených v bodech 404 až 411 odůvodnění sporného rozhodnutí měla Komise za to, že žádný z argumentů předložených během správního řízení, které se v podstatě zakládaly na výkonu diskreční pravomoci Irish Revenue (Daňová správa, Irsko), praxi této daňové správy a „účinnosti daňového systému“, k níž mají sporná daňová rozhodnutí přispívat, neodůvodňuje zacházení se společnostmi ASI a AOE spočívající v poskytnutí selektivního zvýhodnění těmito společností.
- 309 Irsku se nepodařilo vysvětlit, z jakých důvodů jsou posouzení Komise uvedená v této části sporného rozhodnutí nesprávná. Irsko zejména neuvádí, v čem zásada teritoriality, které se dovolává, nutně vyžaduje příznivé zacházení s nerezidentními společnostmi. Členskému státu, který zavedl rozlišování mezi podniky v oblasti daňových nákladů, přitom přísluší prokázat, že toto rozlišování skutečně vyplývá z povahy a struktury dotčeného systému (rozsudek ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, EU:C:2011:551, bod 62 a citovaná judikatura).
- 310 V důsledku toho měla Komise ve sporném rozhodnutí správně za to, že rozdílné daňové zacházení se zisky společností ASI a AOE zavedené spornými daňovými rozhodnutími není odůvodněno povahou ani systematikou irského daňového systému.

- 311 Za takových podmínek je třeba výtky vznesené žalobci, které se týkají přezkumu selektivity těchto daňových rozhodnutí ve sporném rozhodnutí, zamítnout.

B. K existenci státního zásahu nebo zásahu ze státních prostředků

1. Argumentace účastníků řízení

- 312 Irsko tvrdí, že Komise nesprávně dospěla k závěru, že se jednalo o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zaprvé se nejednalo o „zásah“, jelikož v projednávané věci výměry vydané irskou daňovou správou nemění práva a povinnosti daňového poplatníka, nýbrž pouze aplikují vnitrostátní daňové právo na jeho konkrétní situaci. Zadruhé Irsko tvrdí, že na rozdíl od toho, co uvedla Komise v bodě 221 odůvodnění sporného rozhodnutí, se nezřeklo daňových příjmů, když nezdanilo veškeré zisky společností ASI a AOE, neboť dani v Irsku podle článku 25 TCA 97 podléhají pouze zisky poboček těchto dvou společností.
- 313 Komise na jedné straně tvrdí, že jsou sporná daňová rozhodnutí přičitatelná Irsku, neboť byla přijata jeho daňovou správou, a sice Irish Revenue, jenž je státním orgánem. Tato daňová rozhodnutí a přijetí daňových přiznání společností ASI a AOE ze strany Irska na základě uvedených daňových rozhodnutí přitom od sebe nelze oddělit. Na straně druhé se Irsko podle Komise v rozsahu, v němž sporná daňová rozhodnutí snížila zdanitelné zisky společností ASI a AOE pro účely článku 25 TCA 97, vzdalo daňových příjmů, a tudíž státních prostředků.

2. Závěry Soudního dvora

- 314 Podle ustálené judikatury může být opatření kvalifikováno jako státní zásah nebo podpora poskytnutá „ze státních prostředků“, pokud je opatření zaprvé poskytnuto přímo nebo nepřímo z těchto prostředků, a zadruhé je opatření přičitatelné členskému státu (rozsudek ze dne 12. ledna 2023, DOBELES HES, C-702/20 a C-17/21, EU:C:2023:1, bod 32, jakož i citovaná judikatura).
- 315 V první řadě podmínka přičitatelnosti opatření členskému státu vyžaduje posouzení, zda se veřejné orgány tak či onak podílely na přijetí tohoto opatření (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. března 2019, Německo v. Komise, C-405/16 P, EU:C:2019:268, bod 49).
- 316 V projednávané věci měla Komise v bodě 221 odůvodnění sporného rozhodnutí za to, že sporná daňová rozhodnutí jsou přičitatelná Irsku, neboť byla přijata jeho daňovou správou, a sice Irish Revenue, jenž je státním orgánem. Konkrétně uvedla, že tato daňová rozhodnutí použily společnosti ASI a AOE pro výpočet částky, kterou měly každoročně zaplatit z titulu daně z příjmu právnických osob v Irsku, že irská daňová správa tyto výpočty akceptovala a na základě toho souhlasila s tím, že daň zaplacená těmito společnostmi v Irsku během relevantního období odpovídá výši daně z příjmu právnických osob, kterou byly povinny uhradit.
- 317 Prostřednictvím těchto posouzení Komise prokázala, že se veřejné orgány podílely na přijetí sporných daňových rozhodnutí. Tvrzení Irska, podle kterého sporná opatření nelze kvalifikovat jako zásahy přičitatelné státu, tedy musí být odmítnuto.

- 318 Pokud jde ve druhé řadě o podmínku, aby bylo zvýhodnění poskytnuto „ze státních prostředků“, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že státní opatření, které osvobozuje některé podniky od platby dotčeného poplatku, představuje státní podporu, i když nezahrnuje převod veřejných prostředků, jelikož spočívá v tom, že se dotyčné orgány vzdají daňových příjmů, které by mohly normálně vybrat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. listopadu 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:709, bod 57 a citovaná judikatura).
- 319 Není totiž nezbytné ve všech případech prokazovat převod státních prostředků, aby mohla být výhoda poskytnutá jednomu nebo několika podnikům považována za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Za podpory jsou tak zejména považovány různé formy opatření, které snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a které mají tutéž povahu a stejné účinky, aniž jsou dotacemi v užším slova smyslu (rozsudek ze dne 19. března 2013, *Bouygues a další v. Komise a další*, C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, body 100 a 101).
- 320 V projednávané věci se Komise nedopustila pochybení, když v bodě 221 odůvodnění sporného rozhodnutí konstatovala, že se Irsko vzdalo daňových příjmů společností ASI a AOE, jelikož sporná daňová rozhodnutí přistoupila na metody přiřazení zisků, které vedou k výsledku, jenž by odlišné a samostatné podniky působící v tržních podmínkách nepřijaly. Tato daňová rozhodnutí totiž snižují zdanitelné zisky společností ASI a AOE pro účely použití článku 25 TCA 97, a tím i výši daně z příjmu právnických osob, kterou jsou povinny odvést v Irsku, ve srovnání s ostatními společnostmi zdaněnými v tomto členském státě, jejichž zdanitelné zisky odrážejí ceny stanovené na trhu za obvyklých tržních podmínek. Taková opatření tedy snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku ve smyslu judikatury citované v bodě 319 tohoto rozsudku.
- 321 Z toho vyplývá, že třetí část druhého žalobního důvodu ve věci T-778/16 musí být rovněž zamítnuta.

C. K žalobním důvodům vycházejícím z porušení podstatných formálních náležitostí, zejména práva být vyslechnut

1. Argumentace účastníků řízení

- 322 Irsko tvrdí, že Komise v rámci řízení, které vedlo k přijetí sporného rozhodnutí, porušila několik podstatných formálních náležitostí, zejména právo být vyslechnut. Komise tak ve skutečnosti nedala Irsku příležitost účastnit se kontradiktorní diskuze.
- 323 Irsko zaprvé tvrdí, že rozsah posouzení legality daňových rozhodnutí zpochybněných Komisí se mezi přijetím rozhodnutí o zahájení řízení a přijetím sporného rozhodnutí změnil. Především nebyla Komise soudržná, pokud jde o právní základ požadavku, podle kterého měl Irish Revenue ve sporných daňových rozhodnutích uplatnit zásadu obvyklých tržních podmínek. Dále byla tato dvě rozhodnutí neslučitelná v přístupu k referenčnímu systému. A konečně neměly irské orgány možnost se vyjádřit k reálnosti a relevanci skutkových zjištění, jakož i ke skutečnostem, které Komise uplatnila na podporu svých návrhových žádání.
- 324 Zadruhé Irsko tvrdí, že sporné rozhodnutí obsahuje skutková zjištění, k nimž nikdy nemělo příležitost se vyjádřit. Toto rozhodnutí tak poprvé uvádí poznámky ke znaleckým posudkům, které byly předloženy žalobci ve správním řízení, a úvahy týkající se výměrů vydaných irskými daňovými orgány vůči ostatním daňovým poplatníkům, k nimž se v důsledku toho nemohlo vyjádřit.

- 325 Zatřetí Irsko tvrdí, že úředníci Komise učinili veřejná prohlášení, která předjímalá výsledek formálního vyšetřovacího řízení, zejména v roce 2015, tedy dlouho před přijetím sporného rozhodnutí.
- 326 Začtvrté Komise, pokud jde o její analýzu irského daňového práva a zohlednění všech relevantních skutečností, nedodržela povinnosti řádné péče a nestrannosti, které pro ni vyplývají ze zásady řádné správy. Irsko má za to, že bylo sporné rozhodnutí s ohledem na irský daňový režim a činnosti skupiny Apple zřejmě ovlivněno irelevantními úvahami. Zejména skutečnost uvedená Komisí, že většina příjmů společností ASI a AOE nebyla zdaněna v žádném státě, se ve skutečnosti týká rozdílů a nevhodných metodologických voleb, které existují mezi irským a americkým daňovým režimem.
- 327 Společnosti ASI a AOE na podporu sedmého žalobního důvodu rovněž tvrdí, že Komise porušila několik podstatných formálních náležitostí. Tyto společnosti připomínají, že údajný příjemce státní podpory musí mít možnost účinně se účastnit formálního vyšetřovacího řízení, a tvrdí, že hlavní argumentace nakonec přijatá Komisí, podle které práva duševního vlastnictví skupiny Apple, která uvedené společnosti drží, musí být přiřazena irským pobočkám, nebyla uvedena v rozhodnutí o zahájení řízení a že neformální sdělení Komise neposkytla společnosti Apple Inc. dostatečnou příležitost na tuto hlavní argumentaci účinně odpovědět.
- 328 Zadruhé společnosti ASI a AOE v rámci dvanáctého žalobního důvodu tvrdí, že Komise porušila povinnost pečlivého a nestranného posouzení, která jí v oblasti státních podpor přísluší. Uvádí, že sporné rozhodnutí vychází z nesprávného posouzení, podle kterého byly činnosti správních rad těchto společností v zápisech ze zasedání plně popsány, přestože společnost Apple Inc. tvrdí opak. Komise tedy měla společnosti Apple Inc. umožnit, aby v tomto ohledu poskytla doplňující informace.
- 329 Komise, podporovaná Polskou republikou a Kontrolním úřadem ESVO, všechna tato tvrzení zpochybňuje.

2. Závěry Soudního dvora

- 330 Podle čl. 4 odst. 4 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 [SFEU] (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9), musí Komise zahájit formální vyšetřovací řízení týkající se státní podpory a informovat zúčastněné strany, pokud má po předběžném posouzení pochybnosti o slučitelnosti dotčeného opatření s vnitřním trhem. Z toho vyplývá, že Komise není povinna v rozhodnutí o zahájení tohoto řízení předložit úplnou analýzu dotčeného opatření. Komise naopak musí dostatečným způsobem vymezit rámec svého přezkumu, aby nezbavila významu právo zúčastněných stran podat připomínky.
- 331 V projednávané věci Komise v rozhodnutí o zahájení řízení, které následovalo po několika výměnách korespondence mezi irskými orgány a útvary Komise a ve kterém vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek, uvedla důvody, které ji vedly k předběžnému závěru, že sporná daňová rozhodnutí představují poskytnutí státních podpor ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU Irskem ve prospěch společností Apple Inc., ASI a AOE a že tyto podpory jsou neslučitelné s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU. Komise zejména vyjádřila pochybnosti, že metody přiřazování zisku schválené těmito daňovými rozhodnutími pro určení zdanitelného zisku společností ASI a AOE v Irsku odrážejí odměnu irských poboček společností ASI a AOE, s níž by souhlasil obezřetný nezávislý subjekt jednající za obvyklých tržních podmínek.

- 332 Pokud jde zaprvé o výtku, že Komise změnila svůj přístup mezi rozhodnutím o zahájení řízení a sporným rozhodnutím, je třeba připomenout, že Komise je povinná zahájit formální vyšetřovací řízení, pokud po prvotním posouzení existují pochybnosti o slučitelnosti zkoumaného opatření s vnitřním trhem.
- 333 Článek 6 odst. 1 nařízení 2015/1589 stanoví, že pokud se Komise rozhodne zahájit formální vyšetřovací řízení, může se toto rozhodnutí omezit na shrnutí relevantních skutkových a právních otázek, na zahrnutí předběžného hodnocení o charakteru dotčeného opatření jako podpory a vyložení pochybností o jeho slučitelnosti s vnitřním trhem.
- 334 Z toho vyplývá, že v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení nemá kvalifikace opatření jako státní podpory konečný charakter. Zahájení tohoto řízení má konkrétně za cíl umožnit Komisi, aby získala veškerá stanoviska nezbytná k přijetí konečného rozhodnutí v této věci.
- 335 Z článku 9 nařízení 2015/1589 tak vyplývá, že na konci formálního vyšetřovacího řízení může dojít v analýze Komise k posunu, neboť Komise může nakonec rozhodnout, že opatření nepředstavuje podporu nebo že její pochybnosti o jeho slučitelnosti byly odstraněny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. prosince 2023, EDP España v. Naturgy Energy Group a Komise, C-693/21 P a C-698/21 P, EU:C:2023:989, bod 63). Z toho vyplývá, že rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení a rozhodnutí o ukončení tohoto řízení se mohou do jisté míry lišit, aniž je tím toto konečné rozhodnutí stíženo vadou.
- 336 I kdyby se tak posouzení Komise mohlo mezi rozhodnutím o zahájení formálního vyšetřovacího řízení a rozhodnutím o ukončení tohoto řízení změnit, tato změna se nezbytně nedotýká legality tohoto konečného rozhodnutí. Pouhá změna postoje ovlivňující povahu dotčených opatření nebo jejich právní kvalifikaci, která tak vede ke změně předmětu formálního vyšetřovacího řízení, může vyžadovat, aby Komise znovu informovala zúčastněné strany o možnosti předložit v tomto ohledu připomínky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Autostrada Wielkopolska v. Komise a Polsko, C-933/19 P, EU:C:2021:905, bod 71).
- 337 V projednávaném případě rozhodnutí o zahájení řízení dostatečně vymezilo rámec formálního vyšetřovacího řízení Komise a bylo dostatečně jasné, aby žalobcům umožnilo pochopit pochybnosti Komise o slučitelnosti sporných daňových rozhodnutí s vnitřním trhem a umožnilo jim se vyjádřit.
- 338 Rozhodnutí o zahájení řízení mimoto dostatečně jasně vymezuje rámec analýzy Komise, včetně zásady obvyklých tržních podmínek. Komise v tomto ohledu nebyla povinná informovat zúčastněné strany o tom, jakým způsobem se její analýza vyvíjela v průběhu formálního vyšetřovacího řízení, ani odpovídat na každou zprávu, která jí byla předložena, pokud to nemělo za následek změnu samotného předmětu tohoto řízení.
- 339 Zadruhé prohlášení zaměstnanců Komise, na něž se odvolávají společnosti ASI a AOE a která neodrážejí stanovisko Komise nebo některého z jejích členů, jsou irelevantní. Vyjádření úředníků a zaměstnanců Komise za předpokladu, že jasně vyjadřují názor na výsledek formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se sporných daňových rozhodnutí, totiž nemohou prokázat, že Komise předjímala své rozhodnutí.

- 340 Zatřetí nebylo prokázáno, jak tvrdí Irsko v rámci šestého žalobního důvodu a společnosti ASI a AOE v rámci dvanáctého žalobního důvodu, že Komise porušila zásadu řádné správy a neprovedla pečlivé a nestranné posouzení spisu tím, že nepožádala o sdělení informací, které podle všeho mohou potvrdit nebo vyvrátit jiné informace relevantní pro posouzení dotčeného opatření, jejichž spolehlivost však nemůže být považována za dostatečně prokázanou.
- 341 Pokud měli žalobci za to, že informace týkající se irského daňového režimu a činností v rámci společností ASI a AOE mimo Irsko jsou relevantní, měli je v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 184 tohoto rozsudku sdělit v průběhu správního řízení. Skutečnost, že je žalobci nesdělili, nelze přičítat nesplnění povinnosti Komise provést pečlivé a nestranné posouzení.
- 342 V konečném důsledku byli žalobci dostatečně informováni o zahájení formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se sporných daňových rozhodnutí a o skutečnosti, že se toto řízení týká otázky, zda metody přiřazení zisků schválené těmito daňovými rozhodnutími jsou vhodné, nebo zda poskytují společností ASI a AOE selektivní zvýhodnění. Žalobci měli možnost předložit všechny připomínky, které jakožto zúčastněné strany považovali za relevantní, a této možnosti účinně využili.
- 343 Z toho vyplývá, že Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE nemohou důvodně tvrdit, že byla porušena jejich procesní práva a že Komise porušila zásadu řádné správy, jelikož v mezích svých prostředků řádně dostala své úlohy umožnit zúčastněným stranám, aby během formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se podpory účinně předložily připomínky.
- 344 Šestý žalobní důvod ve věci T-778/16, jakož i sedmý a dvanáctý žalobní důvod ve věci T-892/16 tak musí být zamítnuty.

D. K žalobním důvodům vycházejícím z porušení zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání

1. Argumentace účastníků řízení

- 345 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE v podstatě tvrdí, že Komise porušila zásady právní jistoty a zákazu zpětné účinnosti tím, že Irsku na základě nového přístupu k výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU nařídila navrácení státních podpor, které poskytla. Irsko ze stejného důvodu rovněž tvrdí, že Komise porušila zásadu ochrany legitimního očekávání.
- 346 Podle společností ASI a AOE nebylo možné výklad Komise v okamžiku přijetí sporných daňových rozhodnutí v letech 1991 a 2007 předvídat, jelikož jej Komise neuvedla ve svých sděleních o státních podporách. Kromě toho schválený přístup OECD a pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování přijaté v roce 2010, o které se Komise ve sporném rozhodnutí opírá, v době přijímání sporných daňových rozhodnutí neexistovaly. Za těchto podmínek Komise neměla nařídít navrácení podpor na základě čl. 16 odst. 1 nařízení 2015/1589.
- 347 Vzhledem k tomu, že sporná daňová rozhodnutí představují uplatnění pravidel zdanění nerezidentních společností, která jsou nyní obsažena v článku 25 TCA 97, jenž nebyl přinejmenším od roku 1967, tedy před přistoupením Irska k Unii, novelizován, musí být údajná opatření podpory považována za existující podpory, které tudíž nemohou být navráceny.

348 Podle Irska Komise porušila zásady právní jistoty, zákazu zpětné účinnosti a ochrany legitimního očekávání tím, že mu na základě výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU, který nebylo možné předvídat v okamžiku přijetí sporných daňových rozhodnutí, nařídila navrácení státních podpor, které poskytla. Zejména skutečnost, že Komise vychází ze zásady obvyklých tržních podmínek, svědčí o novém přístupu v oblasti státních podpor. Kromě toho sporné rozhodnutí zjevně porušuje právo společnosti Apple Inc. seznámit se s rozsahem svých právních povinností a nést následky způsobené uplatněním práva, které nebylo v rozhodné době předvídatelné. I z tohoto důvodu tedy Komise neměla nařídít navrácení podpor.

349 Lucemburské velkovévodství tuto argumentaci v podstatě podporuje.

350 Komise, podporovaná Polskou republikou a Kontrolním úřadem ESVO, zpochybňuje opodstatněnost uvedené argumentace.

2. Závěry Soudního dvora

351 Článek 16 odst. 1 nařízení 2015/1589 stanoví, že je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, Komise rozhodne, že dotýčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil, ledaže by to bylo v rozporu s obecnými zásadami unijního práva.

352 V projednávané věci se Komise nedopustila nesprávného právního posouzení, když na základě článku 2 sporného rozhodnutí uložila Irsku povinnost navrátit sporné podpory. Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobci, podporovaní Lucemburským velkovévodstvím, totiž taková povinnost není v rozporu se zásadou právní jistoty ani se zásadou ochrany legitimního očekávání.

353 Zaprvé zásada právní jistoty, která je jednou z obecných zásad unijního práva, vyžaduje, aby právní normy byly jasné, přesné a s předvídatelnými účinky, tak aby se dotčené osoby mohly orientovat v právních stavech a vztazích, které vyplývají z unijního právního řádu (rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise, C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 100).

354 Jinak řečeno, dotčené osoby musí mít možnost přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim unijní právní úprava ukládá, možnost jednoznačně znát svá práva a povinnosti a postupovat podle toho (rozsudek ze dne 11. prosince 2012, Komise v. Španělsko, C-610/10, EU:C:2012:781, bod 49).

355 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, základní požadavek právní jistoty brání tomu, aby Komise mohla stále odkládat výkon svých pravomocí (rozsudky ze dne 24. září 2002, Falck a Acciaierie di Bolzano v. Komise, C-74/00 P a C-75/00 P, EU:C:2002:524, bod 140, jakož i ze dne 22. dubna 2008, Komise v. Salzgitte, C-408/04 P, EU:C:2008:236, bod 100).

356 Je však třeba upřesnit, že této zásady se lze dovolávat pouze tehdy, pokud se Komise dopustila zjevného porušení své povinnosti řádné péče a zjevné nečinnosti při výkonu svých kontrolních pravomocí. Zejména pokud bylo opatření podpory poskytnuto, aniž bylo oznámeno, pouhá skutečnost, že se Komise při nařízení navrácení podpory zpozdila, sama o sobě nepostačuje k tomu, aby toto rozhodnutí o navrácení bylo z titulu zásady právní jistoty protiprávní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2008, Komise v. Salzgitte, C-408/04 P, EU:C:2008:236, bod 106).

- 357 V bodě 440 odůvodnění sporného rozhodnutí Komise vysvětlila, že i když byla sporná daňová rozhodnutí vydána v letech 1991 a 2007, tato rozhodnutí jí nikdy nebyla oznámena. Navíc jejich existence, ani jejich obsah nebyly Komisi známy před květnem 2013 a zveřejněním zprávy o slyšeních Permanent Subcommittee on Investigations of the United States Senate (stálý vyšetřovací podvýbor Senátu Spojených států) o celosvětové daňové situaci skupiny Apple. Komise zaslala Irsku svou první žádost o informace dne 12. června 2013, tedy o měsíc později.
- 358 I když se v projednávané věci úvahy Komise použily na daňová rozhodnutí, jeví se, že nejenže se v rozhodovací praxi nejednalo o nový přístup, jak dokládají rozhodnutí citovaná tímto orgánem v písemnostech v prvním stupni, ale že její úvahy navíc nelze považovat za nepředvídatelné s ohledem na zásady použité dřívejší judikaturou týkající se státních podpor daňové povahy.
- 359 Komise tedy neporušila zásadu právní jistoty, když nařídila navrácení státních podpor.
- 360 Totéž platí, pokud jde zadruhé o zásadu ochrany legitimního očekávání, základní zásadu unijního práva, která každému hospodářskému subjektu, u něhož orgán vyvolal podložené naděje, umožňuje se jí dovolávat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. března 2011, ISD Polska a další v. Komise, C-369/09 P, EU:C:2011:175, bod 123, jakož i citovaná judikatura).
- 361 S ohledem na kogentní povahu kontroly státních podpor prováděné Komisí mohou mít podniky, které jsou příjemci podpory, v zásadě legitimní očekávání, že při poskytování podpory byla zachována pravidla, pouze v případě, že podpora byla poskytnuta v souladu s postupem upraveným v článku 108 SFEU (rozsudek ze dne 24. listopadu 2020, Viasat Broadcasting UK, C-445/19, EU:C:2020:952, bod 42 a citovaná judikatura).
- 362 Ani se nejeví, že by Komise svým jednáním vyvolala podložené naděje, pokud jde o legalitu sporných daňových rozhodnutí s ohledem na právo státních podpor.
- 363 Komise tudíž neporušila zásadu legitimního očekávání, když nařídila navrácení státních podpor.
- 364 Zatřetí je třeba odmítnout argument žalobců vycházející v podstatě z toho, že Komise porušila zásadu zákazu zpětné účinnosti, když sporné rozhodnutí založila na schváleném přístupu OECD následujícím po vydání sporných daňových rozhodnutí. Jak uvedla Komise v bodě 441 odůvodnění sporného rozhodnutí, její přístup vychází z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, který je součástí právního řádu Irska od jeho přistoupení v roce 1973, a nikoli z nedodržení rámce vymezeného na úrovni OECD. Komise na tento rámec odkázala pouze proto, aby nabídla užitečné pokyny pro určení, zda metoda stanovení zdanitelného zisku pobočky vytváří spolehlivý odhad výsledku založeného na trhu v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- 365 Začtvrté a na posledním místě nemůže obstát ani argument, že sporná opatření musí být kvalifikována jako „existující“ podpory ve smyslu čl. 1 písm. b) bodu iv) nařízení 2015/1589, jelikož článek 25 TCA 97 přebírá pravidla, která existovala před přistoupením Irska k Unii. Opatření, která jsou v projednávané věci relevantní, totiž spočívají ve sporných daňových rozhodnutích, a nikoli v pravidlech zdanění nerezidentních společností použitelných podle irského práva.
- 366 S ohledem na tyto úvahy je třeba sedmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a jedenáctý žalobní důvod ve věci T-892/16 zamítnout.

E. K žalobním důvodům vycházejícím z toho, že Komise překročila své pravomoci a zasáhla do pravomocí členských států, mimo jiné v rozporu se zásadou daňové autonomie

1. Argumentace účastníků řízení

- 367 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE, podporované Lucemburským velkovévodstvím, v podstatě tvrdí, že sporné rozhodnutí porušuje základní ústavní zásady unijního právního řádu, které upravují rozložení pravomocí mezi Unii a členské státy, jak jsou upraveny zejména v článcích 4 a 5 SEU, a zásadu daňové autonomie členských států, která z nich vyplývá. Za současného stavu unijního práva totiž oblast přímého zdanění spadá do pravomoci členských států.
- 368 Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE konkrétně Komisi vytýkají, že překročila své pravomoci, neboť vycházela z jednostranného a nesprávného výkladu irského daňového práva, zejména článku 25 TCA 97. Komise dále údajně prosadila procesní pravidla pro hodnocení vnitrostátního zdanění, která v irském právu neexistují. Kromě toho Komise překročila své pravomoci, když přijetí sporného rozhodnutí odůvodnila zjištěním, že pro účely daňového rezidentství jsou společnosti ASI a AOE považovány za „osoby bez státní příslušnosti“.
- 369 Komise, podporovaná Polskou republikou a Kontrolním úřadem ESVO, tyto argumenty zpochybňuje. V podstatě připomíná, že i když členské státy požívají daňovou suverenitu, každé daňové opatření přijaté členským státem musí dodržovat pravidla unijního práva týkající se státních podpor.

2. Závěry Soudního dvora

- 370 Podle judikatury Soudního dvora platí, že zásahy členských států v oblastech, které nebyly v rámci unijního práva harmonizovány, nejsou vyloučeny z působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se kontroly státních podpor. Členské státy tak musí při výkonu pravomoci v oblasti přímých daní, jako je pravomoc, kterou mají v oblasti přijímání daňových rozhodnutí, dodržovat unijní právo a zejména pravidla zavedená Smlouvou o FEU v oblasti státních podpor. Nesmí tedy při výkonu této pravomoci přijímat opatření, která by mohla představovat státní podpory neslučitelné s vnitřním trhem ve smyslu článku 107 SFEU (rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, body 120 a 121, jakož i citovaná judikatura).
- 371 Taková opatření v oblasti přímých daní, jako jsou daňová rozhodnutí vydávaná členskými státy, tedy mohou být kvalifikována jako státní podpory, jsou-li splněny všechny podmínky použití čl. 107 odst. 1 SFEU připomenuté v bodě 74 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 119).
- 372 Pokud jde konkrétně o podmínku, podle níž musí dotčené opatření poskytovat hospodářskou výhodu, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury může být v případě daňových opatření samotná existence výhody prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56).

- 373 K tomu, aby bylo možné určit, zda existuje daňové zvýhodnění, je třeba situaci příjemce, která nastala v důsledku uplatnění dotčeného opatření, porovnat se situací, ve které by se příjemce nacházel, kdyby se na něj v případě, že by toto opatření neexistovalo, vztahovala obvyklá pravidla zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 92).
- 374 V projednávané věci je třeba zaprvé uvést, že podle článku 25 TCA 97 jsou nerezidentní společnosti vykonávající svou obchodní činnost v Irsku prostřednictvím pobočky zdaňovány, pokud jde o jejich obchodní příjmy, pouze ze zisků z obchodních činností přímo nebo nepřímo přičitatelných této irské pobočce. Je třeba rovněž uvést, že toto ustanovení nedefinuje žádnou konkrétní metodu pro určení výše zisků přičitatelných irským pobočkám nerezidentních společností.
- 375 Z písemností Irska, jakož i z řečí účastníků řízení na jednání přitom vyplývá, že pro účely použití článku 25 TCA 97 je třeba zohlednit skutkový rámec a situaci pobočky v Irsku, zejména vykonávané činnosti, používaná aktiva a rizika, která tato pobočka nese.
- 376 Za těchto okolností, jak vyplývá z judikatury citované v bodě 373 tohoto rozsudku, musela mít Komise za účelem určení, zda v projednávané věci existuje zvýhodnění, možnost porovnat daňové zacházení se společnostmi ASI a AOE vyplývající z použití sporných daňových rozhodnutí s daňovým zacházením, které by bylo vyhrazeno těmito dvěma společnostem, kdyby se na ně v případě, že by tato daňová rozhodnutí neexistovala, vztahovala obvyklá pravidla zdanění v Irsku.
- 377 Komisi tudíž nelze vytýkat, že přistoupila k jednostrannému použití hmotněprávních daňových norem a k faktické daňové harmonizaci, když posuzovala, zda zdanitelné zisky společností ASI a AOE v Irsku vypočtené podle metod přiřazení zisků schválených ve sporných daňových rozhodnutích odpovídají ziskům, které by v případě, že by tato daňová rozhodnutí neexistovala, byly s ohledem na vykonávané činnosti, používaná aktiva a rizika nesená irskými pobočkami těchto dvou společností přičteny těmto pobočkám na základě článku 25 TCA 97.
- 378 Zadruhé Irsko na podporu svého argumentu, že Komise uložila procesní pravidla pro hodnocení vnitrostátního zdanění, která jsou irskému právu cizí, tvrdí, že v bodech 262, 274, 363 a 368 odůvodnění sporného rozhodnutí Komise uvedla, že sporná daňová rozhodnutí nejsou založena na zprávách o přiřazení zisků, že nebyla pravidelně revidována a že irské daňové orgány před přijetím těchto daňových rozhodnutí neprovedly šetření u jiných společností skupiny Apple bez ohledu na místo výkonu jejich činnosti.
- 379 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Komise dospěla v bodech 265 až 321 odůvodnění sporného rozhodnutí k závěru o selektivním zvýhodnění z důvodu nepřirazení licencí k duševnímu vlastnictví skupiny Apple irským pobočkám společností ASI a AOE, podpůrně v bodech 325 až 360 odůvodnění tohoto rozhodnutí z důvodu nevhodné volby metod přiřazení zisků těmto irským pobočkám a alternativně v bodech 369 až 403 odůvodnění uvedeného rozhodnutí z důvodu, že se sporná daňová rozhodnutí odchýlila od článku 25 TCA 97, a to na základě použití volného uvážení.
- 380 Nelze tudíž mít za to, že se Komise opřela o porušení procesních pravidel, aby v projednávané věci dospěla k závěru o existenci selektivního zvýhodnění. Za těchto okolností musí být výtky Irska připomenuté v bodě 368 tohoto rozsudku odmítnuty jako irelevantní.

- 381 Pokud jde o zatřetí o kvalifikaci společností ASI a AOE pro účely daňového rezidentství jako „osob bez státní příslušnosti“ je třeba uvést, že Komise zejména v bodech 52, 276, 277 a 281 odůvodnění sporného rozhodnutí v rámci svých úvah vedoucích k závěru, že tyto dvě společnosti mimo Irsko fyzicky neexistují, takovou kvalifikaci skutečně přijala.
- 382 Skutečnost, že Komise přijala tuto kvalifikaci, však neznamená, že z ní vycházela, když dospěla k závěru o existenci selektivního zvýhodnění. Body odůvodnění sporného rozhodnutí uvedené v bodě 379 tohoto rozsudku naopak prokazují, že tomu tak není.
- 383 Za těchto okolností je třeba ze stejných důvodů, jako jsou důvody uvedené v bodě 380 tohoto rozsudku, odmítnout jako irelevantní výtky vznesené Irskem a společnostmi ASI a AOE vycházející z toho, že Komise překročila své pravomoci, když tyto dvě společnosti pro účely daňového rezidentství kvalifikovala jako „osoby bez státní příslušnosti“.
- 384 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba zamítnout osmý žalobní důvod ve věci T-778/16 a čtrnáctý žalobní důvod ve věci T-892/16, které vycházejí ze skutečnosti, že Komise překročila své pravomoci a zasáhla do pravomocí členských států.

F. K žalobním důvodům vycházejícím z nedostatku odůvodnění sporného rozhodnutí

1. Argumentace účastníků řízení

- 385 Žalobci tvrdí, že sporné rozhodnutí, které je v mnoha ohledech stíženo četnými nedostatky v odůvodnění, nesplňuje požadavky článku 296 SFEU a čl. 41 odst. 2 písm. c) Listiny základních práv Evropské unie.
- 386 Podle žalobců není odůvodnění Komise obsažené ve sporném rozhodnutí jasné a jednoznačné, a neumožňuje tedy unijnímu soudu provést přezkum.
- 387 Toto rozhodnutí především není soudržné, pokud jde o identifikaci pravidla, které Irsko porušilo, zejména pokud jde o zdroje a rozsah působnosti zásady obvyklých tržních podmínek uvedené v bodech 255 až 257 odůvodnění uvedeného rozhodnutí. Dále je bod 451 odůvodnění sporného rozhodnutí, který stanoví, že výše podpor, které mají být navráceny, může být snížena, pokud prodeje uskutečněné společnostmi ASI v regionu EMEIA byly se zpětnou účinností zaúčtovány v jiných zemích než v Irsku, v rozporu se závěrem Komise uvedeným v bodech 412 a 413 odůvodnění tohoto rozhodnutí, podle kterého Irsko přijalo daňová rozhodnutí, která snížila zdanitelné zisky společnosti ASI ve srovnání se zisky, které by byly zdaněny, kdyby se na tuto společnost vztahovala pravidla obecného práva. Mimoto Komise dostatečně neodůvodnila svůj přezkum směřující k určení, zda údajné podpory mohly ovlivnit obchod mezi členskými státy. Konečně si Komise protirečila, když v bodech 50 a 416 odůvodnění sporného rozhodnutí uznala, že společnosti ASI a AOE jsou řízeny a kontrolovány ze Spojených států, přičemž v bodě 286 odůvodnění tohoto rozhodnutí tvrdila, že tyto společnosti jsou ve skutečnosti kontrolovány z Irska.
- 388 Komise, podporovaná Polskou republikou a Kontrolním úřadem ESVO, tato tvrzení zpochybňuje.

2. Závěry Soudního dvora

- 389 Z ustálené judikatury vyplývá, že povinnost uvést odůvodnění je podstatnou formální náležitostí, kterou je třeba odlišovat od otázky opodstatněnosti odůvodnění, která zapadá do rámce meritorní legality sporného aktu (rozsudky ze dne 22. března 2001, Francie v. Komise, C-17/99, EU:C:2001:178, bod 35, a ze dne 29. září 2011, Elf Aquitaine v. Komise, C-521/09 P, EU:C:2011:620, bod 146, jakož i citovaná judikatura).
- 390 Odůvodnění rozhodnutí je totiž formálním vyjádřením důvodů, na kterých toto rozhodnutí spočívá. Jestliže jsou tyto důvody stíženy vadami, je jimi stížena legalita rozhodnutí z meritorního hlediska, avšak nikoli jeho odůvodnění, které může být dostačující, i když obsahuje vadné důvody. Z toho vyplývá, že výtky a argumenty směřující ke zpochybnění opodstatněnosti aktu jsou v rámci žalobního důvodu vycházejícího z neexistence nebo nedostatečnosti odůvodnění irelevantní (rozsudek ze dne 18. června 2015, Ipatau v. Rada, C-535/14 P, EU:C:2015:407, bod 37 a citovaná judikatura).
- 391 Kromě toho musí být odůvodnění požadované článkem 296 SFEU přizpůsobeno povaze dotčeného aktu a musejí z něho jasně a jednoznačně vyplývat úvahy orgánu, který je autorem aktu, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření, a příslušný soud mohl vykonávat svůj přezkum (rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise, C-501/00, EU:C:2004:438, bod 73 a citovaná judikatura).
- 392 Není požadováno, aby odůvodnění vylíčilo všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odůvodnění aktu splňuje požadavky tohoto článku, musí být posuzována s ohledem nejen na jeho znění, ale také s ohledem na jeho kontext, jakož i s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (rozsudky ze dne 2. dubna 1998, Komise v. Sytraval a Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, bod 63; jakož i ze dne 2. září 2021, Komise v. Tempus Energy a Tempus Energy Technology, C-57/19 P, EU:C:2021:663, bod 198, jakož i citovaná judikatura).
- 393 V projednávané věci je přitom třeba především konstatovat, že kromě toho, že se Irsko, jakož i společnosti ASI a AOE úzce zapojily do formálního vyšetřovacího řízení, vyplývá z jejich písemných podání k Tribunálu, že měly možnost účinně zpochybnit opodstatněnost sporného rozhodnutí.
- 394 Sporné rozhodnutí dále neobsahuje mezery, které by bránily tomu, aby Soudní dvůr v plném rozsahu vykonal svůj přezkum legality.
- 395 Konečně je třeba ve zbývajících částech uvést, že žalobci se nesnaží kritizovat nedostatek odůvodnění tvrzení obsažených ve sporném rozhodnutí, nýbrž opodstatněnost těchto tvrzení.
- 396 Devátý žalobní důvod ve věci T-778/16 a třináctý žalobní důvod ve věci T-892/16, a tudíž všechny žalobní důvody směřující proti hlavním úvahám Komise musí být tudíž zamítnuty jako neopodstatněné.
- 397 V důsledku toho je třeba konstatovat, že selektivní povaha zvýhodnění poskytnutého společností ASI a AOE ve sporných daňových rozhodnutích je právně dostačujícím způsobem prokázána na základě hlavních úvah Komise uvedených ve sporném rozhodnutí, takže není

nezbytné zkoumat žalobní důvody a argumenty vznesené Irskem, jakož i společnostmi ASI a AOE za účelem zpochybnění posouzení učiněných Komisí v rámci jejích podpůrných a alternativních úvah. Žaloby tedy musí být zamítnuty.

VII. K nákladům řízení

- 398 Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu platí, že není-li kasační opravný prostředek opodstatněný nebo je-li tento kasační prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve věci, rozhodne o nákladech řízení.
- 399 Podle čl. 138 odst. 1 tohoto jednacího řádu, jenž se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 uvedeného jednacího řádu, se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.
- 400 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci bylo kasačnímu opravnému prostředku Komise vyhověno a žaloby Irska, jakož i společností ASI a AOE směřující proti spornému rozhodnutí byly zamítnuty, je třeba v souladu s návrhovými žádáními Komise uložit Irsku, jakož i společnostem ASI a AOI povinnost nést vlastní náklady řízení a nahradit náklady řízení vynaložené Komisí v souvislosti s tímto kasačním opravným prostředkem a v prvním stupni.
- 401 Článek 140 odst. 1 jednacího řádu, který se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 tohoto jednacího řádu, stanoví, že členské státy a orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení.
- 402 Lucemburské velkovévodství a Polská republika tedy ponese vlastní náklady řízení.
- 403 Podle čl. 140 odst. 2 jednacího řádu, který se rovněž použije na řízení o kasačním opravném prostředku na základě čl. 184 odst. 1 tohoto jednacího řádu, ponese Kontrolní úřad ESVO vlastní náklady řízení, když vstoupil do řízení jako vedlejší účastník.
- 404 Kontrolní úřad ESVO proto ponese vlastní náklady řízení v prvním stupni, jakož i řízení o kasačním opravném prostředku.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

- 1) **Rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 15. července 2020, Irsko a další v. Komise (T-778/16 a T-892/16, EU:T:2020:338) se zrušuje v rozsahu, v němž jím bylo zaprvé vyhověno výtkám vzneseným Irskem v rámci prvního až třetího žalobního důvodu ve věci T-778/16 a společnostmi Apple Sales International Ltd a Apple Operations Europe Ltd v rámci prvního až pátého žalobního důvodu ve věci T-892/16, zadruhé zrušeno rozhodnutí Komise (EU) 2017/1283 ze dne 30. srpna 2016 o státní podpoře SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) poskytnuté Irskem ve prospěch společnosti Apple a zatřetí rozhodnuto o nákladech řízení.**
- 2) **Žaloby podané Irskem, jakož i společnostmi Apple Sales International Ltd a Apple Operations Europe Ltd se zamítají.**

- 3) Irsko, jakož i společnosti Apple Sales International Ltd a Apple Operations Europe Ltd ponesou vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí v souvislosti s tímto kasačním opravným prostředkem a v prvním stupni.**
- 4) Lucemburské velkovévodství, Polská republika a Kontrolní úřad ESVO ponesou vlastní náklady řízení.**

Podpisy