

Ziemowit Miszczobrocki* 

GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ Z DNIA 10 WRZEŚNIA 2024 R. W SPRAWIE C-465/20 P, KOMISJA EUROPEJSKA V IRLANDIA I IN.

Streszczenie: Głosa zawiera krytyczne uwagi do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 10 września 2024 r. w sprawie C-465/20 P, Komisja Europejska v Irlandia i in., kończącego długotrwałe postępowanie związane z pomocą publiczną przyznaną grupie Apple przez Irlandię. Komentowany wyrok zajmuje istotne miejsce w orzecznictwie Trybunału nie tylko z punktu widzenia długości (404 punkty) czy ogromnej kwoty będącej przedmiotem sporu (ponad 13 mld euro), ale przede wszystkim przez wzgląd na jego wpływ na ocenę „normalnego” opodatkowania na podstawie mającego zastosowanie prawa krajowego w kontekście pomocy publicznej. Wyrok odchodzi od dotychczasowej linii orzeczniczej w zakresie dopuszczalności zastosowania standardów

* Student na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: zmbrocki@gmail.com, <https://orcid.org/0009-0005-5612-6213>



Received: 9.06.2025; Revised: 10.10.2025; Accepted: 11.10.2025.

© by the Author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** The Author used DeepL for the machine translation of the text's abstract into English. Entering the website: <https://www.deepl.com/translator>, then pasting their own Polish text into the input box, obtaining the generated English version. Subsequent modifications were made to adjust the wording to reflect the Author's intent, particularly regarding vocabulary and style. Afterwards, the author conducted a thorough and critical verification of the text, especially concerning the possibility of generating false, incomplete, or biased information, as well as the occurrence of plagiarism or missing/incorrect authorship attribution, and edited the text accordingly.

zewnętrznych w stosunku do systemu prawnego państwa członkowskiego i może sygnalizować dalsze rozszerzenie frontu w walce z agresywnym planowaniem podatkowym.

Słowa kluczowe: pomoc publiczna, podatki bezpośrednie, „normalny” system opodatkowania, zasada *arm's length*

COMMENTARY ON THE JUDGMENT OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION OF SEPTEMBER 10, 2024, IN CASE C-465/20 P, *EUROPEAN COMMISSION V IRELAND AND OTHERS*

Abstract: The commentary provides critical remarks on the judgment of the Court of Justice of the European Union of September 10th, 2024, in case C-465/20 P, *European Commission v Ireland and Others*, which concluded long-running proceedings on state aid granted to the Apple group by Ireland. The commented ruling occupies an important place in the Court's jurisprudence not only from the perspective of its length (404 points) or the huge amount in dispute (more than 13 billion euros), but above all from its impact on the assessment of “normal” taxation under the applicable national law in the context of state aid. The ruling departs from the previous line of jurisprudence on the permissibility of applying standards external to a Member State's legal system and may indicate a further widening of the front in the fight against aggressive tax planning.

Keywords: state aid, direct taxes, “normal” tax regime, arm's length principle

I

Glosa dotyczy wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunału) z dnia 10 września 2024 r. w sprawie C-465/20 P, Komisja Europejska v Irlandia i in. (ECLI:EU:C:2024:724; dalej: głosowany wyrok), w którym Trybunał w składzie Wielkiej Izby orzekł w przedmiocie odwołania Komisji Europejskiej (dalej: Komisja) od wyroku Sądu Unii Europejskiej (dalej: Sąd) z dnia 15 lipca 2020 r. w sprawach połączonych T-778/16 i T-892/16 (ECLI:EU:T:2020:338; dalej: zaskarżony wyrok), w którym Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji nr 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple (Dz.U. z 2017 r., L 187, s. 1, dalej: sporna decyzja).

Sporna decyzja odnosi się do decyzji wydanych w 1991 r. oraz 2007 r. na rzecz grupy Apple, mającej siedzibę w Cupertino w Stanach Zjednoczonych (dalej: Grupa) przez irlandzką administrację skarbową, dotyczących sposobu ustalania podstawy opodatkowania (dalej: porozumienia cenowe). Adresatami porozumień cenowych były dwie należące do Grupy spółki prawa irlandzkiego całkowicie zależne – Apple Sales International (dalej: ASI)

oraz Apple Operations Europe (dalej: AOE) – lub ich poprzednicy prawni. Należy zaznaczyć, że pomimo ich zarejestrowania według prawa irlandzkiego ASI i AOE nie były uznawane za rezydentów Irlandii do celów podatkowych w rozumieniu tamtejszych przepisów. Prowadziły one odpowiednio działalność handlową oraz produkcyjną za pośrednictwem oddziałów (*branch*) nieposiadających odrębnej osobowości prawnej, zlokalizowanych w Cork w Irlandii (dalej: oddziały).

II

Głosowany wyrok składa się z trzech części. W pierwszej (pkt 2–70) opisane zostały okoliczności powstania sporu, przebieg postępowania przed Sądem i Trybunałem, treść zaskarżonego wyroku oraz żądania stron w postępowaniu odwoławczym. W drugiej części (pkt 71–259) Trybunał przeanalizował zarzut odwoławczy Komisji, oparty na błędach popełnionych przez Sąd przy ocenie rozumowania głównego Komisji dotyczącego istnienia selektywnej korzyści, i zakończył tę analizę uchyleniem zaskarżonego wyroku. W trzeciej części (pkt 260–404) Trybunał, zamiast przekazać sprawę do ponownego rozpoznania, samodzielnie ocenił zasadność zarzutów Apple oraz Irlandii podniesionych przed Sądem.

Co istotne, ze względu na brak wniesienia odwołania wzajemnego Trybunał wziął pod uwagę jedynie te zarzuty, które dotyczyły ustaleń Sądu zaskarżonych przez Komisję. W konsekwencji nie zostały zbadane zarzuty dotyczące istotnych kwestii, w których Sąd rozstrzygnął zgodnie ze stanowiskiem Komisji, mimo że były one kwestionowane przez Apple i Irlandię.

III

Ponieważ Trybunał uchylił zaskarżony wyrok na podstawie analizy rozumowania głównego Komisji, natomiast zasadniczo nie odniósł się do rozumowania przedstawionego tytułem subsydiarnym ani alternatywnym, w pierwszej kolejności należy przedstawić uwagi co do ustaleń, które doprowadziły do przyjęcia, że ramy odniesienia wskazane przez Komisję pozwalają stwierdzić, iż Apple otrzymało selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia

13 grudnia 2007 r.¹ Nie ulega wątpliwości, że pomoc publiczna może być udzielona w każdej formie², aby jednak uznać środek krajowy za taką pomoc, musi on spełniać określone w traktacie i sprecyzowane w orzecznictwie Trybunału kryteria³.

Mając na uwadze dotychczasowe orzecznictwo Trybunału, w szczególności wyrok z dnia 5 grudnia 2023 r. w sprawie Engie⁴, przy ocenie selektywności krajowego środka podatkowego w pierwszej kolejności należy prawidłowo zidentyfikować „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim⁵. Dopiero udowodnienie, że środek krajowy stanowi odstępstwo od przyjętego systemu odniesienia poprzez różnicowanie sytuacji podmiotów znajdujących się – w świetle celu tego systemu – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, oznacza spełnienie przesłanki selektywności. Określenie systemu odniesienia stanowi punkt wyjścia do badania porównawczego, które należy przeprowadzić w kontekście oceny selektywności, dlatego popełnienie błędu na tym etapie nieuchronnie skutkuje wadliwością całej analizy dotyczącej tej przesłanki⁶.

Zdaniem Komisji korzyść, w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, w postaci zmniejszenia wartości rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu,

¹ Wersja skonsolidowana Dz.U. C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., s. 47–360 – dalej: TFUE, traktat.

² Art. 107 ust. 1 TFUE: „Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych **w jakiegokolwiek formie** [wyróż. – Z.M.], która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi”.

³ „Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona skutkować przyznaniem beneficjentowi selektywnej korzyści. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem” – wyrok Trybunału z dnia 21 grudnia 2016 w sprawie C-524/14 P, Komisja Europejska v Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:C:2016:971, pkt 40.

⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawach połączonych C-451/21 P i C-454/21 P, Wielkie Księstwo Luksemburga i in. v Komisja Europejska, ECLI:EU:C:2023:948, pkt 107–112.

⁵ Tak też wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C 107/09 P, Komisja Europejska i Królestwo Hiszpanii v Rząd Gibraltaru i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, ECLI:EU:C:2011:732, pkt 90–91.

⁶ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 listopada 2022 r. w sprawach połączonych C885/19 P i C898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe v Komisja Europejska, EU:C:2022:859, pkt 71.

zaistniała poprzez przypisanie – na drodze porozumień cenowych, wydanych na podstawie art. 25 Taxes Consolidation Act⁷ – w sposób niezgodny z zasadą *arm's length*, zysków uzyskanych z korzystania z własności intelektualnej grupy Apple (konkretnie licencji posiadanych przez ASI i AOE, pozwalających na bezpłatnie korzystanie z praw własności intelektualnej rozwijanej wspólnie z Apple Inc., ale należącej do tej ostatniej) siedzibom ASI oraz AOE zamiast ich oddziałom. Należy zaznaczyć, że zmniejszenie lub zwiększenie zobowiązania podatkowego w kontekście pomocy publicznej może być oceniane wyłącznie z punktu widzenia „normalnego” systemu opodatkowania i funkcjonujących w jego ramach podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w rozumieniu celu tego systemu.

Co istotne, nie zostało wykazane, że zasada *arm's length* jest elementem systemu prawnego Irlandii. Co więcej, nie wskazano konkretnych podmiotów traktowanych gorzej niż Apple ani nie zweryfikowano, na podstawie wiarygodnych i spójnych dowodów, że interpretacja prawa, jaka została zastosowana w porozumieniach cenowych odbiega od dominującej linii interpretacyjnej w Irlandii. Komisja stwierdziła, że przepis art. 25 TCA nie zawiera *explicite* odwołania do zasady *arm's length*, jednak w istocie odzwierciedla podejście do zakładu jak do odrębnego podmiotu (*separate entity approach*), a więc odpowiada autoryzowanemu podejściu OECD (*Authorised OECD Approach* – AOA)⁸. Z tego powodu konieczne jest przeprowadzenie analizy FAR, umożliwiającej ustalenie podstawy opodatkowania na poziomie rynkowym. W każdym razie, jak podkreśliła Komisja – wbrew wcześniejszemu orzecznictwu Trybunału⁹ – konieczność stosowania zasady *arm's length* wynika z art. 107 ust. 1 TFUE, nawet jeśli nie została ona formalnie wprowadzona do krajowego porządku prawnego.

Wątpliwości pojawiają się w związku z tym, że AOA w swojej pierwotnej wersji wyklarowało się w 2008 r.¹⁰, tymczasem porozumienia cenowe

⁷ Dz.Urz. Irlandii No. 39/1997 – dalej: TCA.

⁸ Zob. L. Peretiakowicz, M. Wojtas, *Zasady alokacji zysku do zagranicznego zakładu z uwzględnieniem kontekstu cen transferowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3, s. 182–183, <https://doi.org/10.18276/frfu.2017.3.87.2-16>

⁹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 listopada 2022 w sprawie C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe, ECLI:EU:C:2022:859, pkt 95–96, 102.

¹⁰ M. Laskowska, *Ograniczenie zakresu stosowania w Polsce autoryzowanego podejścia OECD dotyczącego przypisywania zysku do zagranicznego zakładu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 193, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.08>

zostały wydane w 1991 r. oraz 2007 r., a więc w momencie ich wydania nie istniało jeszcze *separate entity approach* w ujęciu AOA, a różne państwa stosowały w tym zakresie rozbieżne praktyki¹¹. Co więcej, nie istniał łącznik pomiędzy art. 25 TCA a standardem *arm's length*.

W zakresie uprzywilejowania zasady *arm's length* poprzez nadanie jej – na gruncie unijnego prawa pomocy publicznej – instrumentalnego charakteru wzorca kontroli, którego naruszenie automatycznie skutkuje uznaniem środka krajowego za selektywny, należy zauważyć, że po pierwsze taka praktyka rodzi zastrzeżenia z punktu widzenia dotychczasowego orzecznictwa Trybunału¹², a po drugie stanowi poważne ograniczenie autonomii fiskalnej państw członkowskich.

Rozpatrując to zagadnienie na tle kwestii podziału kompetencji pomiędzy Unię Europejską a państwa członkowskie, należy zauważyć, że podatki bezpośrednie należą do sfery własnych kompetencji tych ostatnich. Jak wiadomo, standard *arm's length* nie jest jedynym możliwym sposobem oceny rozliczeń wewnątrzgrupowych czy tych pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą. Znane są jurysdykcje, gdzie podział zysków dokonywany jest na podstawie formuły (*formulary apportionment*, też: *global methods*)¹³. Istnieją liczne opracowania doktrynalne poświęcone tematowi alternatywy dla zasady *arm's length*¹⁴. Wreszcie na arenie międzynarodowej obserwuje się

¹¹ *Ibidem*, s. 183–185.

¹² Sprawy Fiat, Engie.

¹³ Na przykład Kanada, Stany Zjednoczone Ameryki – E. Baistrocchi, *The Transfer Pricing Problem: A Proposal for Simplification*, 2006, s. 35, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1276504 (dostęp: 21.04.2025). Na temat stosowania tzw. *global methods* przed opublikowaniem wersji Konwencji Modelowej OECD z 2010 r. zob. Z. Kukulski, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 155.

¹⁴ Zob. np. W. Hellerstein, *International Income Allocation in the Twenty-first Century: The International Income Allocation in the Twenty-first Century: The Case for Formulary Apportionment Case for Formulary Apportionment*, 2005, https://digitalcommons.law.uga.edu/fac_artchop/728 (dostęp: 21.04.2025); R. Avi-Yonah, K. Clausing, M. Durst, *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*, „Florida Tax Review” 2009, no. 5, s. 497, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1317327>; R. Avi-Yonah, I. Ben-shalom, *Formulary Apportionment – Myths and Prospects*, „Law & Economics Working Papers” 2010, no. 28, https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/art28 (dostęp: 21.04.2025).

zakrojone na szeroką skalę działania mające na celu opracowanie systemu ustalania dochodu na podstawie formuły (kwota A, *Amount A*)¹⁵.

Podsumowując, ograniczenie wyborów legislacyjnych państw członkowskich co do kształtowania wewnętrznego systemu opodatkowania zysków przedsiębiorstw (ustalania podstawy opodatkowania) przez sądowe uznanie, że standard *arm's length* obowiązuje niezależnie od tego, czy jest on elementem porządku krajowego, można ocenić jako tak zwaną harmonizację przez tylne drzwi¹⁶. W konsekwencji istnieje ryzyko, że takie rozstrzygnięcie wykracza poza ramy wyznaczone wyrażoną w art. 4 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej z dnia 13 grudnia 2007 r.¹⁷ zasadą kompetencji przyznaných.

IV

Odnosząc się do problemu podziału zysku pomiędzy siedziby ASI i AOE oraz ich oddziały, Trybunał stanął na stanowisku, że Sąd popełnił błąd, uznając, iż Komisja – dokonując alokacji zysków osiągniętych dzięki korzystaniu z praw własności intelektualnej Grupy – dopuściła się obrazy art. 25 TCA oraz AOA poprzez zastosowanie podejścia „w drodze wykluczenia” (*„exclusion” approach*). W związku z aprobatą przez Trybunał zastosowania *separate entity approach* w wersji AOA na potrzeby określenia rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu spółek ASI i AOE konieczne jest zidentyfikowanie funkcji wykonywanych przez personel całego przedsiębiorstwa – niezależnie od ich lokalizacji geograficznej – z punktu widzenia ich znaczenia dla tworzenia wartości gospodarczej. W tym kontekście niezbędne jest uwzględnienie również funkcji pełnionych poza Irlandią. W dalszej kolejności należy odpowiednio przypisać aktywa, kierując się zasadą ekonomicznej własności, a więc rzeczywistego wykorzystywania danego składnika w ramach wykonywanych funkcji. Trzecim etapem analizy jest przypisanie ryzyka, które oddziały ponosiłyby jako niezależne podmioty gospodarcze. Zakres identyfikowanego ryzyka powinien być dostosowany do specyfiki prowadzonej działalności i obejmować zarówno

¹⁵ Zob. OECD, *Progress Report on Amount A of Pillar One: Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0afb5c80-en>

¹⁶ Zwłaszcza w kontekście niepowodzenia projektu dyrektywy CCCTB czy wątpliwej przyszłości dyrektywy o cenach transferowych.

¹⁷ Wersja skonsolidowana Dz.U. C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r., s. 13–46 – dalej: TUE.

ryzyka typowo kontraktowe, finansowe, jak i operacyjne. Ostatnim krokiem analizy jest przypisanie kapitału¹⁸.

Alokacja „w drodze wykluczenia”, o której mowa w zaskarżonym wyroku, polega na przypisaniu zysku oddziałom na podstawie stwierdzenia braku substancji biznesowej (w postaci pracowników oraz fizycznej obecności) na poziomie siedzib, bez dostatecznego zbadania, czy oddziały – jako odrębne podmioty – faktycznie pełniły funkcje uzasadniające przypisanie im zysków powstałych z wykorzystaniem własności intelektualnej Grupy. Trybunał przychylił się do zarzutu Komisji, że – wbrew temu, co twierdzi Sąd – dokonała ona w ramach postępowania administracyjnego zakończonego sporną decyzją wyczerpującej analizy funkcji rzeczywiście pełnionych zarówno przez siedziby, jak i przez oddziały, w związku z posiadanymi przez ASI oraz AOE licencjami na korzystanie z praw własności intelektualnej Grupy. W dalszej części skonstatował, że uwzględniając brak funkcji pełnionych przez siedziby lub działalność prowadzoną przez oddziały, licencje na korzystanie z praw własności intelektualnej Grupy powinny być zostać przypisane do celów podatkowych oddziałom.

Można mieć wątpliwości, czy podmioty pełniące stosunkowo ograniczone funkcje – takie jak te przypisane oddziałom przez Komisję – rzeczywiście, działając samodzielnie na wolnym rynku, wypracowałyby zysk, od którego podatek w Irlandii powinien wynieść 13 mld euro¹⁹. W szczególności w odniesieniu do oddziału ASI wskazano takie funkcje, jak: rozwój i utrzymanie marki Apple na lokalnym rynku, zapewnienie lojalności klientów wobec tej marki, gromadzenie i analiza danych regionalnych w celu prognozowania popytu na produkty Apple oraz obsługa usługi wsparcia klienta AppleCare. Z kolei w przypadku oddziału AOE wyodrębniono:

¹⁸ Alokacji dokonuje się, poczynając od kapitału własnego nieobciążonego kosztami finansowymi (tzw. wolnego kapitału), który musi być wystarczający do realizacji funkcji, utrzymywania aktywów oraz pokrycia przypisanego ryzyka. Dopiero po alokacji kapitału własnego przypisuje się kapitał zewnętrzny (dłużny), którego przyporządkowanie musi odpowiadać rzeczywistym potrzebom, a nie służyć optymalizacji podatkowej. Taka kolejność alokacji kapitału ogranicza możliwość manipulowania naliczaniem odsetek (jako kosztu) w sposób lokujący je w jurysdykcji o najwyższych obciążeniach podatkowych – L. Pertiakowicz, M. Wojtas, *Zasady...*, s. 184–185.

¹⁹ Głosowany wyrok nie podaje konkretnych wartości kwotowych, natomiast są one dostępne w komunikatach prasowych – zob. np. *European Commission scores stunning court win in €13B Apple tax row*, 2024, <https://www.politico.eu/article/commission-scores-surprise-win-in-apple-tax-row/> (dostęp: 22.04.2025).

produkcję i montaż produktów komputerowych na potrzeby regionu EMEIA, a także zapewnienie i kontrolę jakości²⁰.

Trybunał odrzucił też – jako niemające znaczenia dla sprawy – ustalenia, że Apple Inc. pełniło znaczące funkcje w związku z własnością intelektualną Grupy. Wskazał ponadto, że Sąd dopuścił się błędu, przyjmując dowody – w postaci pełnomocnictw i e-maili mających wykazać, że pracownicy Apple Inc. byli zaangażowani w wykonywanie czynności w imieniu ASI oraz AOE – które nie zostały zgłoszone przez ASI ani AOE na etapie postępowania administracyjnego przed Komisją. Trybunał podkreślił, że badanie zgodność z prawem decyzji w sprawie pomocy publicznej należy przeprowadzić na podstawie informacji posiadanych przez Komisję lub takich, które mogła i powinna była posiadać w momencie wydania decyzji. Co ciekawe, na etapie postępowania przed Komisją Apple zgłosiło fakt istnienia sieci pełnomocnictw udzielonych przez zarządy ASI i AOE, jednak Trybunał uznał – za Rzecznikiem Generalnym – że wzmianki te były zbyt nieprecyzyjne, aby wymagać od Komisji ich weryfikowania²¹.

V

Podsumowując, podczas lektury głosowanego wyroku trudno oprzeć się wrażeniu, że Komisja przyjęła *de facto* rolę ponadnarodowego organu podatkowego, stosującego standardy zewnętrzne w stosunku do krajowego porządku prawnego²². To Komisja i Trybunał wskazują Irlandii, jak ma interpretować swoje wewnętrzne przepisy prawa podatkowego i to na podstawie standardów, których sama nie przyjęła [sic!] – na skutek czego powstaje zobowiązanie podatkowe (co z *nullum tributum sine lege?*). Wreszcie Trybunał utrzymuje – bazując na *res iudicata* – (1) dyskusyjne ramy odniesienia dla badania selektywności, (2) zastosowanie zasady *arm's lenght* oraz (3) oparcie wykładni na autoryzowanym podejściu OECD, co – abstrahując od wcześniejszych uwag – jest o tyle bulwersujące, że przecież zdaniem Trybunału Sąd popełnił liczne błędy w wykładni przepisów prawa Irlandii, zaskarżonej decyzji oraz standardów OECD – błędy, na tyle poważne, że konieczne było uchylenie zaskarżonego wyroku.

²⁰ Pkt 297–299 spornej decyzji.

²¹ Patrz pkt 188–189 głosowanego wyroku.

²² Zob. w szczególności pkt 135–138 głosowanego wyroku.

BIBLIOGRAFIA

- Avi-Yonah R., Benshalom I., *Formulary Apportionment – Myths and Prospects*, „Law & Economics Working Papers” 2010, no. 28, https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/art28 (dostęp: 21.04.2025).
- Avi-Yonah R., Clausing K., Durst M., *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*, „Florida Tax Review” 2009, no. 5, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1317327>
- Baistrocchi E., *The Transfer Pricing Problem: A Proposal for Simplification*, 2006, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1276504 (dostęp: 21.04.2025).
- European Commission scores stunning court win in €13B Apple tax row, 2024, <https://www.politico.eu/article/commission-scores-surprise-win-in-apple-tax-row/> (dostęp: 22.04.2025).
- Hellerstein W., *International Income Allocation in the Twenty-first Century: The International Income Allocation in the Twenty-first Century: The Case for Formulary Apportionment Case for Formulary Apportionment*, 2005, https://digitalcommons.law.uga.edu/fac_artchop/728 (dostęp: 21.04.2025).
- Kukulski Z., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Laskowska M., *Ograniczenie zakresu stosowania w Polsce autoryzowanego podejścia OECD dotyczącego przypisywania zysku do zagranicznego zakładu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.08>
- OECD, *Progress Report on Amount A of Pillar One: Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0afb5c80-en>
- Peretiakowicz L., Wojtas M., *Zasady alokacji zysku do zagranicznego zakładu z uwzględnieniem kontekstu cen transferowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3, <https://doi.org/10.18276/frfu.2017.3.87.2-16>