A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2024. szeptember 10.*

Tartalomjegyzék

I. A jogvita háttere . . . . . 5

A. Az Apple-csoport történetéről . . . . . 6

1. Az Apple-csoportot illetően . . . . . 6

2. Az ASI-t és az AOE-t illetően . . . . . 6

3. Az írországi fióktelepeket illetően . . . . . 7

B. A vitatott adóügyi határozatokról . . . . . 8

1. Az 1991. évi adóügyi határozatról . . . . . 8

a) Az AOE jogelődje, az ACL adóalapjáról . . . . . 8

b) Az ASI jogelődje, az ACAL adóalapjáról . . . . . 8

2. A 2007. évi adóügyi határozatról . . . . . 9

C. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról . . . . . 9

D. A vitatott határozatról . . . . . 10

1. A szelektív előny fennállásáról . . . . . 11

a) A referencia-rendszerről . . . . . 11

b) A szokásos piaci ár elvéről . . . . . 11

c) A Bizottság elsődleges érveléséről, amely az abból eredő szelektív előny fennállására vonatkozik, hogy nem az írországi fióktelepekhez allokálták az ASI és az AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekből eredő nyereséget . . . . . 12

* Az eljárás nyelve: angol.

d) A Bizottság másodlagos érveléséről, amely az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez történő nyereségallokáció módszereinek nem megfelelő megválasztásából eredő szelektív előnyre vonatkozik . . . . . 13

e) A Bizottságnak a TCA 97 jogszabály 25. cikke által alkotott referenciakerettől való eltérésből eredő szelektív előny fennállására vonatkozó alternatív érveléséről . . . . 13

f) A Bizottság szelektív előny fennállására vonatkozó következtetése . . . . . 13

2. A támogatások összeegyeztethetetlenségéről, jogellenességéről és visszatérítéséről . 14

II. A Törvényszék előtti eljárás . . . . . 14

III. A megtámadott ítélet . . . . . 15

IV. A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei a fellebbezési eljárásban . . . . . 17

V. A fellebbezésről . . . . . 18

A. Előzetes megfontolások . . . . . 18

B. Az első, az előny fennállásával kapcsolatos elsődleges érvelés értékelése során elkövetett hibákra alapított jogalapról . . . . . 20

1. Az első jogalap első részéről . . . . . 22

a) A felek érvei . . . . . 22

b) A Bíróság álláspontja . . . . . 24

1) A Bizottság érvelésének elfogadhatóságáról és hatások kifejtésére való alkalmasságáról . . . . . 25

2) Az ügy érdeméről . . . . . 26

i) Az első, a vitatott határozat téves értelmezésére alapított kifogásról . . . . . 26

ii) A második és a harmadik kifogásról . . . . . 29

2. Az első jogalap második részéről . . . . . 29

a) A felek érvei . . . . . 29

b) A Bíróság álláspontja . . . . . 34

1) A második, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére, az ír jog elferdítésére és eljárási szabálytalanságra alapított kifogásról . . . . . 35

i) Az elfogadhatóságról . . . . . 35

ii) Az ügy érdeméről . . . . . 38

– Az elfogadhatatlan bizonyítékok figyelembevételéről . . . . . 38

– A külföldi illetőségű társaság nyereségének meghatározása során az ír jog alapján alkalmazandó jogi kritériumról . . . 40

– Az Apple Inc. funkcióinak a Törvényszék általi figyelembevételéről . . . 42

– Az Apple Inc. által gyakorolt tevékenységek és funkciók figyelembevételének a tények jogi minősítésére gyakorolt hatásáról . . . 43

2) Az első, a megtámadott ítélet elégtelen és ellentmondásos indokolására, valamint eljárási szabálytalanságra alapított kifogásról . . . 45

3. Az első jogalap harmadik részéről . . . 45

a) A felek érvei . . . 45

b) A Bíróság álláspontja . . . 48

4. Az első fellebbezési jogalapra vonatkozó következtetések . . . 50

VI. A Törvényszék előtti keresetekről . . . 51

A. A szelektív előny fennállásának értékelésére vonatkozó jogalapokról . . . 52

1. Az előny és a szelektivitás kritériumának együttes vizsgálatáról . . . 52

2. A referenciakeret azonosításáról és a Bizottság ír adójog szerinti normál nyereségadóztatásra vonatkozó megállapításairól . . . 53

3. A Bizottságnak az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó értékeléseiről . . . 54

4. A vitatott adóügyi határozatok szelektív jellegéről . . . 55

a) A felek érvei . . . 55

b) A Bíróság álláspontja . . . 56

B. Az állami vagy állami forrásból történő beavatkozás fennállásáról . . . 59

1. A felek érvei . . . 59

2. A Bíróság álláspontja . . . 59

C. A lényeges eljárási szabályok, különösen pedig a meghallgatáshoz való jog megsértésére alapított jogalapokról . . . 60

1. A felek érvei . . . 60

2. A Bíróság álláspontja . . . 61

D. A jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalapokról . . . 64

1. A felek érvei . . . 64

2. A Bíróság álláspontja . . . . . 65

E. Az arra alapított jogalapokról, hogy a Bizottság túllépte hatásköreit, és beavatkozott a tagállamok hatásköreibe, megsértve különösen az adójogi autonómia elvét . . . . . 67

1. A felek érvei . . . . . 67

2. A Bíróság álláspontja . . . . . 67

F. A vitatott határozat indokolásának hiányára alapított jogalapokról . . . . . 69

1. A felek érvei . . . . . 69

2. A Bíróság álláspontja . . . . . 70

VII. A költségekről . . . . . 71

„Fellebbezés – Állami támogatások – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Valamely tagállam által elfogadott feltételes adómegállapítások *(tax rulings)* – Szelektív adókedvezmények – A szellemi tulajdonra vonatkozó engedélyekből származó nyereség külföldi illetőségű társaságok fióktelepei részére történő allokálása – A szokásos piaci ár elve”

A C-465/20. P. sz. ügyben,

az **Európai Bizottság** (képviselik: L. Flynn, P.-J. Loewenthal és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben)

fellebbezőnek

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2020. szeptember 25-én benyújtott fellebbezése tárgyában,

a többi fél az eljárásban:

**Írország** (képviselik: M. Browne Chief State Solicitor, A. Joyce és J. Quaney, meghatalmazotti minőségben, segítőik kezdetben: P. W. Baker KC, C. Donnelly SC, A. Goodman SC, S. Kingston SC és B. Doherty BL, később: P. W. Baker KC, C. Donnelly SC, P. Gallagher SC, A. Goodman SC, B. Doherty BL és D. Fennelly BL),

az **Apple Sales International Ltd** (székhelye: Cork [Írország]),

az **Apple Operations International Ltd**, korábban Apple Operations Europe Ltd (székhelye: Cork)

(képviselik őket: D. Beard KC, J. Bourke barrister, L. Osepciu barrister, C. Riis-Madsen advokat, E. van der Stok advocaat és A. von Bonin Rechtsanwalt)

felperesek az elsőfokú eljárásban,

a **Luxemburgi Nagyhercegség** (képviselik kezdetben: A. Germeaux és T. Uri, később: A. Germeaux és T. Schell, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: J. Bracker és D. Waelbroeck ügyvédek),

a **Lengyel Köztársaság**,

az **EFTA Felügyeleti Hatóság** (képviselik kezdetben: M. Sánchez Rydelski, C. Simpson és C. Zatschler, később: M. Sánchez Rydelski és C. Simpson, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó felek az elsőfokú eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, L. Bay Larsen elnökhelyettes, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, Csehi Z. és O. Spineanu-Matei tanácselnökök, M. Ilešič, J.-C. Bonichot, I. Jarukaitis, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (előadó) és M. Gavalec bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: M. Longar tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. május 23-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2023. november 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Fellebbezésében az Európai Bizottság az Európai Unió Törvényszéke 2020. július 15-i Írország és társai kontra Bizottság ítéletének (T-778/16 és T-892/16, a továbbiakban: megtámadott ítélet, EU:T:2020:338) hatályon kívül helyezését kéri, amely ítéletben a Törvényszék megsemmisítette az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról szóló, 2016. augusztus 30-i (EU) 2017/1283 bizottsági határozatot (HL 2017. L 187., 1. o.; a továbbiakban: vitatott határozat).

## I. A jogvita háttere

2 A jogvitának a megtámadott ítélet 1–47. pontjában ismertetett előzményei a jelen eljárás szempontjából a következőképpen foglalhatók össze.

## A. Az Apple-csoport történetéről

### *1. Az Apple-csoportot illetően*

3 Az 1976-ban alapított, Cupertinóban, Kaliforniában (Amerikai Egyesült Államok) székhellyel rendelkező Apple-csoport az Apple Inc.-ből és az utóbbi által ellenőrzött valamennyi társaságból áll (a továbbiakban együtt: Apple-csoport). Az Apple-csoport mobil kommunikációs eszközöket és multimédia-eszközöket, személyi számítógépeket és hordozható digitális zenelejátszókat tervez, gyárt és forgalmaz, továbbá szoftvereket, egyéb szolgáltatásokat, hálózati megoldásokat, valamint harmadik féltől származó digitális tartalmakat és alkalmazásokat értékesít. Az Apple-csoport áruit és szolgáltatásait az egész világ fogyasztói, vállalkozásai és hatóságai részére értékesíti kiskereskedelmi szaküzleteiben, online áruházaiban és közvetlen értékesítési szolgáltatásán keresztül, valamint harmadik személy mobilhálózati szolgáltatók, nagykereskedők, kiskereskedők és viszonteladók közvetítésével. Az Apple-csoport globális tevékenysége a Cupertinóban letelepedett vezetők által az Egyesült Államokból irányított és igazgatott fő tevékenységi területek köré szerveződik.

### *2. Az ASI-t és az AOE-t illetően*

4 Az Apple-csoporton belül az Apple Operations International Ltd (AOI) az Apple Inc. 100%-os tulajdonában lévő leányvállalat. Az AOI 100%-os részesedéssel rendelkezik a korábban Apple Computer Ltd (ACL) elnevezésű Apple Operations Europe Ltd (AOE) leányvállalatban. Ez utóbbi az Apple Sales International Ltd (ASI), korábban „Apple Computer Accessories Ltd (ACAL)”, majd „Apple Computer International” elnevezésű leányvállalat 100%-os tulajdonosa. Mind az ASI, mind pedig az AOE ír jog szerinti társaságként jött létre, de nem írországi adóilletőségű társaságok.

5 Amint az a vitatott határozat (113)–(115) preambulumbekezdésében szerepel, az ASI és az AOE igazgatósági tagjainak jelentős részét az Apple Inc. alkalmazásában álló, Cupertinóban letelepedett igazgatók tették ki. E határozat (115) preambulumbekezdése határozatkivonatokat, valamint az ASI és az AOE közgyűléseinek és igazgatósági üléseinek jegyzőkönyveit tartalmazza. Az igazgatóságok határozatai általában olyan témákra vonatkoztak, mint az osztalékfizetés, az igazgatók jelentéseinek jóváhagyása, vagy akár az igazgatók kinevezése és lemondása. Alkalmanként ezek a határozatok leányvállalatok alapítására és bizonyos igazgatóknak adott olyan meghatalmazásokra vonatkoztak, amelyek olyan tevékenységeket fedtek le, mint például a bankszámlák kezelése, a kormányokkal és állami szervekkel való kapcsolatok, a könyvvizsgálatok, biztosítási szerződések megkötése, eszközök bérlete, vétele és eladása, áruk átvétele és kereskedelmi szerződések.

6 Egyrészt az Apple Inc., másrészt pedig az ASI és az AOE között költségmegosztási megállapodás (a továbbiakban: költségmegosztási megállapodás) állt fenn. A megosztott költségek többek között az Apple-csoport termékeiben található technológiák kutatására és fejlesztésére (K+F) irányultak. A költségmegosztási megállapodást eredetileg 1980 decemberében kötötte meg az Apple Inc. – akkori nevén „Apple Computer Inc.” – és az ACL. Az 1999. év folyamán az Apple Computer International e megállapodás részes felévé vált. A költségmegosztási megállapodást több alkalommal módosították, többek között az alkalmazandó szabályok változásainak figyelembevétele érdekében.

7 E megállapodás értelmében a felek megegyeztek abban, hogy megosztják az Apple-csoport termék- és szolgáltatásfejlesztési programja keretében kifejlesztett immateriális javakkal kapcsolatos K+F tevékenységek költségeit és kockázatait. A felek megegyeztek abban is, hogy továbbra is az Apple Inc. marad az Apple-csoport megosztott költségekkel érintett immateriális javai – ideértve a szellemi tulajdonjogokat is – hivatalos tulajdonosa. Ezenkívül az Apple Inc. jogdíjmentes engedélyeket adott ki az ASI és az AOE részére, amelyek lehetővé tették számukra az Apple-csoport szellemi tulajdonának hasznosítását többek között annak érdekében, hogy az érintett termékeket az amerikai kontinensen kívüli valamennyi területen gyártsák és értékesítsék. Végül a költségmegosztási megállapodásban részes felek kötelesek voltak viselni az e megállapodásból eredő kockázatokat, a fő kockázatot pedig az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaival összefüggő fejlesztési költségek megfizetésére vonatkozó kötelezettség jelentette.

8 A 2008. év folyamán az ASI marketingszolgáltatásokról szóló szerződést kötött az Apple Inc.-vel, amelynek keretében ez utóbbi kötelezettséget vállalt arra, hogy az ASI részére kereskedelmi szolgáltatásokat nyújt, amelyek többek között marketingstratégiák, programok és promóciós kampányok létrehozását, fejlesztését és megvalósítását foglalták magukban. Az ASI ellenszolgáltatásként kötelezettséget vállalt arra, hogy az Apple Inc.-nél az e szolgáltatásokkal kapcsolatban felmerült „észszerű költségek” százalékos arányának megfelelő, árréssel növelt díjat fizet az Apple Inc. részére.

### *3. Az írországi fióktelepeket illetően*

9 Az ASI és az AOE egyaránt fióktelepp el rendelkezik Írországban, amelyet angol nyelven a „branch” kifejezéssel jelölnek. E fióktelepek nem rendelkeznek külön jogi személyiséggel.

10 Az ASI írországi fióktelepe felelős többek között az Apple márkájú áruknak az Európát, a Közel-Keletet, Indiát és Afrikát (EMEIA), valamint az Ázsiát és a Csendes-óceáni térséget (APAC) lefedő régiókban kapcsolt jogalanyok és harmadik személy ügyfelek részére történő eladásával kapcsolatos vásárlási, értékesítési és forgalmazási tevékenységek ellátásáért. Az e fióktelepen belül ellátott fő funkciók magukban foglalják az Apple márkájú késztermékek harmadik személy és kapcsolt jogalany gyártóktól történő beszerzését, az EMEIA és az APAC régióban kapcsolt jogalanyok részére történő termékértékesítéssel összefüggő forgalmazási tevékenységeket, az EMEIA régióban harmadik félnek számító ügyfelek felé történő termékértékesítéssel összefüggő értékesítési és forgalmazási tevékenységeket, az online értékesítést, a logisztikai műveleteket és a szervizszolgáltatás működtetését. A Bizottság a vitatott határozat (55) preambulumbekezdésében megállapította, hogy az APAC régióban a forgalmazással összefüggő számos tevékenységet kapcsolt jogalanyok végzik szolgáltatási szerződések alapján.

11 Az AOE írországi fióktelepe felelős számítógépes termékek meghatározott körének – többek között asztali gépeknek, laptopoknak és más számítógépes alkatrészeknek – írországi gyártásáért és összeszereléséért, amelyek mindegyikét az EMEIA régióban kapcsolt jogalanyok számára szállítják le. Az e fióktelepen belül ellátott fő tevékenységek többek között a gyártástervezés és -ütemezés, a folyamatszervezés, a termelés és műveletek, a minőségbiztosítás és minőség-ellenőrzés, valamint a felújítási műveletek.

## B. A vitatott adóügyi határozatokról

12 Az ír adóhatóságok 1991. január 29-i és 2007. május 23-i levelükben az Apple-csoport képviselői által e tekintetben megfogalmazott javaslatoknak megfelelően feltételes adómegállapítási határozatokat, úgynevezett *tax rulingokat* fogadtak el az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének meghatározására vonatkozóan (a továbbiakban együtt: vitatott adóügyi határozatok). Ezen adóügyi határozatokat a vitatott határozat (59)–(62) preambulumbekezdése ismerteti.

### *1. Az 1991. évi adóügyi határozatról*

#### *a) Az AOE jogelődje, az ACL adóalapjáról*

13 Az ír adóhatóságoknak címzett 1990. október 12-i levelükben az Apple-csoport adótanácsadói ismertették az ACL írországi tevékenységét, valamint a Corkban (Írország) székhellyel rendelkező írországi fióktelepe által gyakorolt tevékenységeket. E levél ezenkívül pontosította, hogy e fióktelep volt a gyártási tevékenységhez kapcsolódó eszközök tulajdonosa, de az ACL megőrizte a felhasznált anyagok, az előállítás alatt álló termékek és a késztermékek tulajdonjogát.

14 Levélváltást követően az ír adóhatóságok 1991. január 29-i levelükben jóváhagyták az Apple-csoport arra vonatkozóan tett javaslatát, hogy az ACL írországi fióktelepének bevételéből származó írországi adóköteles nyereséget a következő módszer szerint számítsák ki:

– az írországi fióktelepnek betudható nettó nyereség e fióktelep működési költségei 65%-ának felel meg, de legfeljebb évi *[bizalmas*],[1] illetve a *[bizalmas]* feletti működési költségei 20%-a;

– ha az írországi fióktelep teljes nyeresége alacsonyabb az így kapott összegnél, ezt a teljes nyereséget kell felhasználni e fióktelep nettó nyereségének meghatározásához;

– az írországi fióktelep nettó nyereségének kiszámításához figyelembe veendő működési költségek magukban foglalják e fióktelep összes működési költségét, kivéve a viszonteladásra szánt anyagokat és az Apple-csoporthoz tartozó társaságok által kiszámlázott immateriális javakkal kapcsolatos költségeket, és

– lehetőség van amortizációs leírás igénylésére, amely a releváns beszámolókban feltüntetett amortizációs költségnél nem lehet [*bizalmas*] több.

#### *b) Az ASI jogelődje, az ACAL adóalapjáról*

15 1991. január 2-i levelükben az Apple-csoport adótanácsadói tájékoztatták az ír adóhatóságokat az ACAL létezéséről, amelynek írországi fióktelepét úgy ismertették, mint amely az exportra szánt termékek ír gyártóktól való beszerzéséért felel.

[1] Kitakart bizalmas információk.

16 1991. január 16-án az Apple-csoport képviselői levelet küldtek az ír adóhatóságoknak, amelyben összefoglalták az e csoport és az említett hatóságok között az ACAL adóköteles nyereségének meghatározásáról 1991. január 3-án tartott megbeszélésen kötött megállapodás feltételeit. E levél szerint a fióktelep nyeresége kiszámításának a működési költségek (a viszonteladásra szánt anyagok kizárásával) 12,5%-os árrésén kell alapulnia.

17 1991. január 29-i levelükben az ír adóhatóságok jóváhagyták a megállapodás 1991. január 16-i levélben ismertetett feltételeit.

### *2. A 2007. évi adóügyi határozatról*

18 2007. május 16-i levelükben az Apple-csoport adótanácsadói azt javasolták az ír adóhatóságoknak, hogy vizsgálják felül az ASI és az AOE írországi fióktelepei adóalapjának meghatározására vonatkozó módszert.

19 Az ASI írországi fióktelepét illetően az Apple-csoport azt javasolta, hogy az e fióktelephez allokálandó adóköteles nyereség a működési költségei *[bizalmas*] feleljen meg, kivéve az olyan költségeket, mint az Apple-csoporton belül a kapcsolt vállalkozások által kiszámlázott összegek és az anyagköltségek.

20 Ami az AOE írországi fióktelepét illeti, az Apple-csoport azt javasolta, hogy az e fióktelephez allokált adóköteles nyereséget úgy határozzák meg, hogy a működési költségei *[bizalmas]* megfelelő összegéhez – kivéve az olyan költségeket, mint az Apple-csoporton belül a kapcsolt vállalkozások által kiszámlázott összegek és az anyagköltségek – adják hozzá a forgalma [*bizalmas*] egyenlő összegét, amely az említett fióktelep által kidolgozott gyártási technológiák tekintetében a szellemi tulajdonnal kapcsolatos hozamot képviseli. A csoport kérte továbbá az amortizációs leírások levonását az üzem és az épületek tekintetében „rendesen számolt és engedélyezett módon”.

21 Az Apple-csoport azt javasolta, hogy az új megállapodás 2007. október 1-jén lépjen hatályba a két fióktelep esetében, a körülmények megváltozásának hiányában öt évig legyen alkalmazandó, és ezt követően évente hosszabbítsák meg azt. Javasolta azt is, hogy e megállapodás az Apple-csoporton belül esetlegesen alapított vagy átalakuló új jogalanyokra is alkalmazható legyen, amennyiben tevékenységük megfelel az AOE, illetve az ASI tevékenységeinek.

22 2007. május 23-i levelükben az ír adóhatóságok megerősítették jóváhagyásukat a 2007. május 16-i levélben szereplő valamennyi javaslat tekintetében. E megállapodást a 2014. adóév 2014. szeptember 27-i lezárásáig alkalmazták.

## C. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról

23 2013. június 12-i levelében a Bizottság tájékoztatást kért Írországtól az adóügyi határozatok területén folytatott gyakorlatáról, különösen az Apple-csoport egyes jogalanyai, köztük az ASI és az AOE tekintetében hozott határozatokról.

24 2014. június 11-i határozatával (a továbbiakban: az eljárást megindító határozat) a Bizottság megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást a vitatott adóügyi határozatokkal kapcsolatban, azzal az indokkal, hogy ezen adóügyi határozatok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülhetnek. A

Bizottság, miután megvizsgálta, hogy a vitatott adóügyi határozatokban szereplő transzferárazási megállapodások eltérnek-e azoktól a feltételektől, amelyeket független piaci szereplők között állapítottak volna meg, és így a szokásos piaci ár elvétől, úgy ítélte meg, hogy ezek az adóügyi határozatok előnyt biztosíthattak azoknak a vállalkozásoknak, amelyek vonatkozásában azokat meghozták. E határozatot 2014. október 17-én tették közzé az *Európai Unió Hivatalos Lapjában*.

25 2014. szeptember 5-i és november 17-i leveleikben Írország, illetve az Apple Inc. előterjesztette az eljárást megindító határozatra vonatkozó észrevételeit.

26 A hivatalos vizsgálati eljárás során több levélváltásra és találkozóra került sor a Bizottság, az ír adóhatóságok és az Apple Inc. között. Ezenkívül Írország és az Apple Inc. két *ad hoc* jelentést nyújtott be az ASI és az AOE adótanácsadói által azok írországi fióktelepei vonatkozásában kialakított nyereségallokációról.

## D. A vitatott határozatról

27 2016. augusztus 30-án a Bizottság elfogadta a vitatott adóügyi határozatokra vonatkozó vitatott határozatot. A jogi és ténybeli háttér (2. rész) és a közigazgatási eljárás (3–7. rész) ismertetését követően a Bizottság a támogatások fennállásának elemzésére összpontosított (8. rész).

28 Először is, a Bizottság megállapította, hogy a vitatott adóügyi határozatokat az ír adóhatóság hozta, így azok az államnak tudhatók be. Úgy ítélte meg, hogy mivel ezek az adóügyi határozatok az ASI és az AOE által fizetendő adó összegének csökkenését eredményezték, Írország lemondott az adóbevételekről, ami állami források kieséséhez vezetett (a vitatott határozat (221) preambulumbekezdése).

29 Másodszor, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy mivel az ASI és az AOE a valamennyi tagállamban tevékenykedő Apple-csoport tagja, a vitatott adóügyi határozatok alkalmasak voltak arra, hogy érintsék az Európai Unión belüli kereskedelmet (a vitatott határozat (222) preambulumbekezdése).

30 Harmadszor, a Bizottság megállapította, hogy mivel a vitatott adóügyi határozatok a társasági adó írországi megállapítása szempontjából az ASI és az AOE adóalapjának csökkenését eredményezték, így e két társaság számára előnyt biztosítottak (a vitatott határozat (223) preambulumbekezdése).

31 Ezenkívül a Bizottság szerint, mivel a vitatott adóügyi határozatokat kizárólag az ASI és az AOE részére biztosították, vélelmezni lehet azok szelektív jellegét. Mindazonáltal a teljesség kedvéért a Bizottság megállapította, hogy ezen adóügyi határozatok eltérést jelentenek a releváns referencia-rendszertől, amelyet az írországi általános társasági adózási rendszerként határozott meg (a vitatott határozat (224) preambulumbekezdése).

32 Negyedszer, a Bizottság kiemelte, hogy mivel a vitatott adóügyi határozatok az ASI és az AOE által fizetendő adó összegének csökkenését vonták maguk után, azok alkalmasak lehettek arra, hogy megerősítsék e két társaság versenyhelyzetét, és ennélfogva arra, hogy torzítsák a versenyt, vagy azzal fenyegessenek (a vitatott határozat (222) preambulumbekezdése).

### *1. A szelektív előny fennállásáról*

33 A vitatott határozat 8.2 pontjában a Bizottság az ítélkezési gyakorlatból következő három szakaszból álló elemzést folytatta le a szelektív előny jelen ügyben való fennállásának bizonyítása érdekében. Így mindenekelőtt azonosította a referencia-rendszert, és igazolta a szokásos piaci ár elvének alkalmazását. Ezt követően megvizsgálta a referencia-rendszertől való eltérésből eredő szelektív előny fennállását. A Bizottság elsődleges, másodlagos és alternatív jelleggel ismertetett érvelése alapján lényegében úgy ítélte meg, hogy a vitatott adóügyi határozatok lehetővé tették az ASI és az AOE számára, hogy csökkentsék azon adó összegét, amelyet Írországban kellett megfizetniük abban az időszakban, amikor a határozatok hatályban voltak, vagyis az 1991. év és a 2014. év között (a továbbiakban: releváns időszak), és hogy az adó összegének e csökkentése előnyt jelent más, összehasonlítható helyzetben lévő társaságokhoz képest. Végül a Bizottság megállapította, hogy sem Írország, sem az Apple Inc. nem terjesztett elő érveket e szelektív előny igazolásával kapcsolatban.

#### *a) A referencia-rendszerről*

34 A vitatott határozat (227)–(243) preambulumbekezdésében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a referencia-rendszert a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok jelentik, amelyek célja valamennyi, Írországban adóköteles társaság nyereségének a megadóztatása volt, függetlenül attól, hogy e társaságok belföldi vagy külföldi illetőségűek. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy az integrált társaságok és a nem integrált társaságok e célkitűzés szempontjából hasonló jogi és ténybeli helyzetben vannak. Következésképpen az 1997. évi Taxes Consolidation Act (az adókról szóló, egységes szerkezetbe foglalt 1997. évi törvény, a továbbiakban: TCA 97) 25. cikkét, amely a külföldi illetőségű társaságok adókötelezettségét rögzíti a közvetlenül vagy közvetve Írországban tevékenykedő fióktelep közvetítésével elért kereskedelmi tevékenységből keletkező bevételek után, a referencia-rendszer szerves részének, nem pedig különálló referencia-rendszernek kell tekinteni.

#### *b) A szokásos piaci ár elvéről*

35 A vitatott határozat (244)–(263) preambulumbekezdésében a Bizottság jelezte, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének mind a szövegéből, mind pedig annak céljából az következik, hogy e rendelkezés, amely semmilyen iránymutatást nem ad arra vonatkozóan, hogy miként kell meghatározni az írországi fióktelep adóköteles nyereségét, csak nyereségallokációs módszer használatával alkalmazható. E tekintetben a Bizottság rámutatott, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése megköveteli, hogy e módszer a szokásos piaci ár elvén alapuljon, függetlenül attól, hogy Írország beépítette-e ezt az elvet a nemzeti jogrendszerébe, vagy sem. A Bizottság e megállapítást két előfeltevésre alapította. Egyrészt emlékeztetett arra, hogy a tagállam által elfogadott valamennyi adóintézkedésnek tiszteletben kell tartania az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat. Másrészt előadta, hogy a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletből (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) az következik, hogy az adóalap olyan adóintézkedésből eredő csökkentése, amely lehetővé teszi egy adófizető számára, hogy csoporton belüli ügyletekben olyan transzferárakat alkalmazzon, amelyek nem hasonlítanak a szabad verseny esetén alkalmazott árakhoz, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében az adott adófizető számára szelektív előnyt biztosít.

36 Így a Bizottság kijelentette, hogy a szokásos piaci ár elve olyan referenciakritériumnak minősül, amelynek alapján eldönthető, hogy egy integrált társaság a transzferárait, ennélfogva pedig az adóalapját meghatározó adóintézkedés révén az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyben részesül-e. Ezen elv annak biztosítására irányul, hogy a csoporton belüli ügyleteket adózási szempontból ugyanúgy kezeljék, mint a nem integrált független társaságok között lebonyolított ügyleteket. Alkalmazása lehetővé teszi a társasági adó közös rendszerének céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő társaságok közötti egyenlőtlen bánásmód elkerülését, amely cél az ezen adó hatálya alá tartozó valamennyi társaság nyereségének megadóztatása.

37 A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) keretében kialakított elveket illetően a Bizottság kifejtette, hogy azok csak hasznos útmutatásnak minősülnek az adóhatóságok számára annak biztosítása érdekében, hogy a nyereségallokációs és transzferárazási módszerek a piaci feltételekkel összhangban lévő eredményeket érjenek el.

### *c) A Bizottság elsődleges érveléséről, amely az abból eredő szelektív előny fennállására vonatkozik, hogy nem az írországi fióktelepekhez allokálták az ASI és az AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekből eredő nyereséget*

38 Elsődlegesen, a vitatott határozat (265)–(321) preambulumbekezdésében a Bizottság kifejtette: az, hogy az ír adóhatóságok a vitatott adóügyi határozatokban elfogadták azt az előfeltevést, amely szerint az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit Írországon kívülre kell allokálni, olyan éves írországi adóköteles nyereséget eredményezett az ASI-nál és az AOE-nél, amely eltért a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő megbízható becsléstől.

39 A Bizottság lényegében úgy ítélte meg, hogy az ASI és az AOE birtokában lévő, az Apple-csoport termékeinek az amerikai kontinensen kívüli beszerzésére, gyártására, értékesítésére és forgalmazására vonatkozó szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyek jelentős mértékben hozzájárultak e két társaság bevételéhez.

40 Így a Bizottság azt kifogásolta az ír hatóságokkal szemben, hogy tévesen allokáltak az ASI és az AOE központi irodáihoz eszközöket, funkciókat és kockázatokat, holott ezen irodák sem fizikai jelenléttel, sem munkavállalókkal nem rendelkeztek Írország területén kívül. Közelebbről, ami a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekhez kapcsolódó funkciókat illeti, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az ilyen funkciókat az e társaságok székhelyének szintjén működő személyzet hiányában nem lehetett kizárólag az ASI és az AOE igazgatósága útján ellátni. E tekintetben a Bizottság rámutatott arra, hogy az igazgatósági ülések jegyzőkönyveiben nem hivatkoztak a szellemi tulajdonnal kapcsolatos megbeszélésekre és határozatokra. Ennélfogva a Bizottság szerint, mivel az ASI és az AOE központi irodája nem tudta ellenőrizni vagy kezelni az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit, a szokásos piaci ár elvének megfelelően nem lett volna szabad e központi irodákhoz allokálni az ezen engedélyek hasznosításából eredő nyereséget. Ezért e nyereséget az ASI és az AOE fióktelepeihez kellett volna allokálni, mivel csak ezek voltak képesek az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel összefüggő, az ASI és az AOE kereskedelmi tevékenysége szempontjából lényeges funkciók tényleges ellátására.

41 Következésképpen az ír adóhatóságok azáltal, hogy a szokásos piaci ár elvétől eltérve elmulasztották az ASI és az AOE fióktelepeihez allokálni az Apple-csoport szellemi tulajdonából származó nyereséget, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosítottak az

ASI és az AOE számára, az adóköteles éves nyereségük csökkentése formájában. A Bizottság szerint ez az előny szelektív jellegű volt, mivel annak eredményeként az ASI és az AOE írországi társaságiadó-fizetési kötelezettsége alacsonyabb lett, mint a nem integrált vállalkozásoké, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialkudott árakat tükröz. A Bizottság végül hozzátette, hogy a nyereség állandó telephelyhez történő allokálására vonatkozó jóváhagyott OECD-megközelítés (a továbbiakban: jóváhagyott OECD-megközelítés) alkalmazása hasonló következtetés levonását teszi lehetővé.

### *d) A Bizottság másodlagos érveléséről, amely az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez történő nyereségallokáció módszereinek nem megfelelő megválasztásából eredő szelektív előnyre vonatkozik*

42 Másodlagosan, a vitatott határozat (325)–(360) preambulumbekezdésében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy még ha feltételezzük is, hogy az ír adóhatóságok megalapozottan allokálták az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit Írországon kívül, a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszerek mindenesetre ahhoz vezettek, hogy e két társaság írországi adóköteles nyeresége eltér a szokásos piaci ár elvének megfelelő piaci alapú eredmény megbízható megközelítésétől. A Bizottság szerint ugyanis e módszerek nem megfelelő módszertani döntéseken alapultak, ami az ASI és az AOE által fizetendő adó összegének csökkentését eredményezte azon nem integrált társaságokhoz képest, amelyek e szabályokon alapuló adóköteles nyereségét a piacon a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek mellett megtárgyalt árak határozták meg. Következésképpen a Bizottság szerint a vitatott adóügyi határozatok e módszerek jóváhagyása révén az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára.

### *e) A Bizottságnak a TCA 97 jogszabály 25. cikke által alkotott referenciakerettől való eltérésből eredő szelektív előny fennállására vonatkozó alternatív érveléséről*

43 Másodlagosan, a vitatott határozat (369)–(403) preambulumbekezdésében a Bizottság arra hivatkozott, hogy még ha feltételezzük is, hogy a referenciakeretet kizárólag a TCA 97 jogszabály 25. cikke alkotja, a vitatott adóügyi határozatok akkor is szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára az írországi adóalapjuk csökkentése formájában. Egyrészt, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása Írországban a szokásos piaci ár elvén alapul. Márpedig a jelen ügyben a Bizottság bizonyította, hogy a vitatott adóügyi határozatok eltértek a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől, ami gazdasági előnyt biztosított az ASI és az AOE számára. Másrészt és mindenesetre, a Bizottság arra hivatkozott, hogy még ha úgy is kellene tekinteni, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása nem a szokásos piaci ár elvén alapul, akkor is meg kell állapítani, hogy a vitatott adóügyi határozatokat az ír adóhatóságok az ír adórendszerhez kapcsolódó objektív kritériumok hiányában diszkrecionálisan fogadták el, és ezért azok szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára.

### *f) A Bizottság szelektív előny fennállására vonatkozó következtetése*

44 A Bizottság megállapította, hogy a vitatott adóügyi határozatok csökkentették azokat az adóterheket, amelyeket rendes esetben az ASI-nak és az AOE-nek kellene viselnie üzleti tevékenységük során, és hogy következésképpen azokat az e két társaság számára biztosított működési támogatásnak kell tekinteni. Mindazonáltal a Bizottság kifejtette, hogy mivel az ASI és az AOE a multinacionális jellegű Apple-csoport részét képezik, és azt az ítélkezési gyakorlat

értelmében egyetlen gazdasági egységnek kell tekinteni, az említett csoport egészében véve részesült az Írország által a vitatott adóügyi határozatok révén nyújtott állami támogatásokban (a vitatott határozat 8.3 és 8. 4 pontja).

### *2. A támogatások összeegyeztethetetlenségéről, jogellenességéről és visszatérítéséről*

45 A Bizottság megállapította, hogy e támogatási intézkedések az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésének c) pontja értelmében összeegyeztethetetlenek a belső piaccal, valamint hogy mivel azokat előzetesen nem jelentették be, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével végrehajtott jogellenes állami támogatásoknak minősülnek (a vitatott határozat 8.5 és 9. pontja).

46 A Bizottság végül jelezte, hogy Írországnak vissza kell térítetnie a vitatott adóügyi határozatok által nyújtott támogatásokat arra az időszakra vonatkozóan, amely 2003. június 12-én, vagyis abban az időpontban kezdődik, amelytől kezdve e támogatásokra nem vonatkozott az elévülés, vagyis azokat „új” támogatásoknak kell tekinteni, és 2014. szeptember 27-ig, vagyis addig az időpontig tart, amikor ezen adóügyi határozatok már nem alkalmazandók. A Bizottság pontosította, hogy a visszatérítendő összeget a ténylegesen megfizetett adó és azon adó összehasonlítása alapján kell kiszámítani, amelyet akkor kellett volna megfizetni, ha adóügyi határozatok hiányában a nyereségadózás általános szabályait alkalmazták volna (a vitatott határozat 11. pontja).

47 A közigazgatási eljárás során Írország és az Apple Inc. eljárási jogainak megsértésére vonatkozó érvekre válaszolva a Bizottság jelezte, hogy mivel az eljárást megindító határozat és a megtámadott határozat elfogadása között változatlan maradt az állami támogatások fennállására vonatkozó vizsgálatának hatóköre, e jogokat teljes mértékben tiszteletben tartották (a vitatott határozat 10. pontja).

## II. A Törvényszék előtti eljárás

48 A Törvényszék Hivatalához 2016. november 9-én benyújtott keresetlevelével Írország a T-778/16. sz. ügyben megindította a keresetet a vitatott határozat megsemmisítése iránt.

49 A Törvényszék Hivatalához 2016. december 19-én benyújtott keresetlevelével az ASI és az AOE a T-892/16. sz. ügyben megindította a keresetet a vitatott határozat megsemmisítése iránt.

50 2017. június 28-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott az Írország által a T-892/16. sz. ügyben az ASI és az AOE kérelmeinek támogatása végett előterjesztett beavatkozási kérelemnek.

51 2017. július 19-i végzéseivel a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott egyrészt a Luxemburgi Nagyhercegség és a Lengyel Köztársaság azon kérelmének, hogy a T-778/16. sz. ügyben Írország, illetőleg a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhassanak, másrészt pedig helyt adott az EFTA Felügyeleti Hatóság azon kérelmének, hogy a T-892/16. sz. ügyben a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson.

## III. A megtámadott ítélet

52 A Törvényszék, miután úgy határozott, hogy a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyet a közöttük fennálló összefüggés miatt egyesíteni kell az eljárást befejező határozat meghozatala céljából (a megtámadott ítélet 87. pontja), megállapította, hogy kereseteik alátámasztása érdekében Írország, valamint az ASI és az AOE kilenc, illetőleg tizennégy jogalapra hivatkozott, amelyek nagyrészt fedik egymást.

53 A Törvényszék a vitatott határozat jogszerűségének vizsgálata céljából elöljáróban emlékeztetett arra, hogy az állami támogatások ellenőrzése keretében annak vizsgálata érdekében, hogy a vitatott adóügyi határozatok ilyen támogatásoknak minősültek-e, a Bizottságnak bizonyítania kellett, hogy teljesültek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatás fennállásának feltételei, különösen pedig azt, hogy ezen adóügyi határozatok szelektív előnyt biztosítottak (a megtámadott ítélet 100. és 101. pontja).

54 Ami a hivatkozott jogalapok tulajdonképpeni vizsgálatát illeti, a Törvényszék először is elutasította a T-778/16. sz. ügyben felhozott nyolcadik jogalapot és a T-892/16. sz. ügyben felhozott tizennegyedik jogalapot, amelyek azon alapultak, hogy a Bizottság túllépte hatásköreit, és beavatkozott a tagállamok hatásköreibe (a megtámadott ítélet 103–123. pontja). A Törvényszék ebből azt a következtetést vonta le, hogy mivel a Bizottság az állami támogatások ellenőrzése keretében hatáskörrel rendelkezett annak vizsgálatára, hogy a vitatott adóügyi határozatok ilyen támogatásoknak minősültek-e, ezt követően elemezni kellett az Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott azon jogalapokat, amelyek arra irányultak, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban a szelektív előny jelen ügyben való fennállásának bizonyítása érdekében kifejtett érvelés egyes szakaszainak megalapozottságát vitassák (a megtámadott ítélet 124. pontja).

55 Másodszor, a Törvényszék megvizsgálta a Bizottság elsődleges érvelése keretében elkövetett hibákra alapított jogalapokat (a megtámadott ítélet 125–313. pontja).

56 Mindenekelőtt megalapozatlanokként elutasította az egyrészt az előny és a szelektivitás kritériumának együttes vizsgálatára (a megtámadott ítélet 133–139. pontja), másrészt pedig a vitatott határozatban meghatározott referenciakeretre (a megtámadott ítélet 140–164. pontja) vonatkozó kifogásokat.

57 Ezt követően, figyelemmel arra, hogy a vitatott határozatban meghatározott referenciakeret, vagyis a társaságok nyereségének adóztatására vonatkozó írországi általános rendszer magában foglalja többek között a TCA 97 jogszabály 25. cikkének rendelkezéseit, a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy elemezni kell az Írország, valamint az ASI és az AOE által e rendelkezések Bizottság általi értelmezésével szemben felhozott kifogásokat (a megtámadott ítélet 165. pontja).

58 E tekintetben a Törvényszék két indok alapján is cáfolta a Bizottság elsődleges érvelését az előny fennállására vonatkozóan.

59 Először is, a Törvényszék rámutatott, hogy elsődleges érvelése keretében a Bizottság hibákat követett el a TCA 97 jogszabály 25. cikkének (a megtámadott ítélet 187. pontja), a szokásos piaci ár elvének (ezen ítélet 229. pontja) és a jóváhagyott OECD-megközelítésnek (az említett ítélet 244. és 245. pontja) az alkalmazását illetően. A Törvényszék ebből azt a következtetést vonta le, hogy a Bizottság elsődleges érvelése a jelen ügyben alkalmazandó ír adójog szerinti általános adózás téves értékelésén alapult.

60 Másodszor, a Törvényszék helyt adott a felperesek által a Bizottság Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó ténybeli értékelésével szemben felhozott kifogásoknak, amelyeket „a teljesség érdekében” vizsgált meg (a megtámadott ítélet 250. pontja). A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy egyrészt az ASI és az AOE írországi fióktelepei által ténylegesen ellátott tevékenységekre és funkciókra, másrészt pedig az e fióktelepeken kívül hozott és végrehajtott stratégiai döntésekre tekintettel az említett írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek használata folytán keletkező nyereségeket az ASI és az AOE írországi éves adóköteles nyereségének meghatározása céljából (a megtámadott ítélet 310. és 311. pontja). A Törvényszék ebben az összefüggésben egyrészt az ASI és az AOE írországi fióktelepei által gyakorolt, a vitatott határozatban jelzett korlátozott tevékenységekre, másrészt pedig az Apple vezetői és munkavállalói (ezen ítélet 255–302. pontja), valamint az ASI és az AOE igazgatói (az említett ítélet 301. és 303–309. pontja) által e fióktelepeken kívül hozott és végrehajtott stratégiai döntésekre hivatkozott.

61 Harmadszor, ami a Bizottságnak az előny fennállására vonatkozó másodlagos érvelését illeti, a Törvényszék helyt adott azoknak a kifogásoknak, amelyeket a következőkkel szemben hoztak fel: először is, a Bizottság azon megállapításaival szemben, amelyek szerint az ASI és az AOE írországi fióktelepeit tévesen választották ki vizsgált félként azon nyereségallokációs módszerek alkalmazása során, amelyeken a vitatott adóügyi határozatok alapultak (a megtámadott ítélet 328–351. pontja); másodszor, a Bizottság azon megállapításaival szemben, amelyek a működési költségek e fióktelepek nyereségszint-mutatójaként való kiválasztásával kapcsolatos módszertani hibára vonatkoztak (ezen ítélet 352–417. pontja), harmadszor pedig a Bizottság azon megállapításaival szemben, amelyek a vitatott adóügyi határozatokban elfogadott hozamszintekkel kapcsolatos módszertani hibára vonatkoztak (az említett ítélet 418–478. pontja). A Törvényszék rámutatott arra, hogy jóllehet az ASI és az AOE adóköteles nyereségének számítási módszereivel kapcsolatban megállapított hiányosságok bizonyítják a vitatott adóügyi határozatok hiányos és néha inkoherens jellegét, e hiányosságok önmagukban nem elegendőek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának bizonyításához (a megtámadott ítélet 479. pontja).

62 Végül negyedszer, a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy helyt kell adni az Írország, valamint az ASI és az AOE által arra a tényre alapított jogalapoknak, hogy az alternatív jelleggel ismertetett érvelése keretében a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny fennállását, anélkül hogy meg kellene vizsgálni a lényeges eljárási szabályok megsértésére és a meghallgatáshoz való jog megsértésére alapított azon kifogásokat, amelyeket az ASI és az AOE a Bizottság által ezen okfejtés keretében rögzített értékelésekkel szemben hoz fel (a megtámadott ítélet 486–504. pontja).

63 E megfontolásokra tekintettel a Törvényszék, mivel úgy ítélte meg, hogy a Bizottságnak nem sikerült a jogilag megkövetelt módon bizonyítania az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, a vitatott határozatot teljes egészében megsemmisítette, anélkül hogy megvizsgálta volna az Írország, valamint az ASI és az AOE által hivatkozott többi jogalapot és kifogást, továbbá a Bizottságot kötelezte a T-778/16. és a T-892/16. sz. ügyben felmerült saját költségei, valamint a felperesek részéről felmerült költségek viselésére, és úgy határozott, hogy a T-892/16. sz. ügyben Írország, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség, a Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság maga viselje saját költségeit.

## IV. A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei a fellebbezési eljárásban

64 2020. szeptember 25-én benyújtott beadványában a Bizottság előterjesztette a jelen fellebbezést.

65 2023. április 23-án benyújtott beadványukban az ASI és az AOE ügyvédei arról tájékoztatták a Bíróságot, hogy az ír jog szerint végrehajtott egyesülést követően az AOE 2023. április 2-i hatállyal beolvadt az AOI-ba. A jelen ügyben ezért az AOE helyébe félként az AOI lépett.

66 Fellebbezésében a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:

– helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;

– utasítsa el a T-778/16. sz. ügyben felhozott első–negyedik és nyolcadik jogalapot, valamint a T-892/16. sz. ügyben felhozott első–ötödik, nyolcadik és tizennegyedik jogalapot;

– az ügyet a még nem vizsgált jogalapok tárgyában történő újabb határozathozatal céljából utalja vissza a Törvényszékhez, és

– az elsőfokú eljárás és a fellebbezési eljárás költségeiről egyelőre ne határozzon.

67 Írország azt kéri, hogy a Bíróság:

– a fellebbezést mint elfogadhatatlant és/vagy megalapozatlant utasítsa el;

– a Bizottságot kötelezze a jelen eljárás költségeinek viselésére.

68 Az ASI és az AOI azt kérik, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést, és

– a Bizottságot kötelezze a költségeik viselésére.

69 A Luxemburgi Nagyhercegség azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a fellebbezést, és

– a Bizottságot kötelezze a jelen eljárás költségeinek viselésére.

70 Az EFTA Felügyeleti Hatóság azt kéri, hogy a Bíróság:

– teljes egészében adjon helyt a fellebbezésnek;

– az ügyet utalja vissza a Törvényszékhez a még el nem bírált jogalapok értékelése érdekében, és

– az elsőfokú eljárás és a fellebbezési eljárás költségeiről egyelőre ne határozzon.

## V. A fellebbezésről

71 Fellebbezésének alátámasztása érdekében a Bizottság két jogalapra hivatkozik. Az első jogalap a megtámadott ítélet azon indokaira vonatkozik, amelyekben a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy téves az az elsődleges érvelés, amelynek alapján a Bizottság előny fennállását állapította meg. A második jogalap a megtámadott ítélet azon indokai ellen irányul, amelyek a Bizottság által másodlagosan kifejtett érvelés vizsgálatára vonatkoznak.

### A. Előzetes megfontolások

72 A Bizottság azt állítja, hogy a fellebbezés lényegében azon kérdés köré épül, hogy a Törvényszék megtehette-e, hogy az Apple Inc. által ellátott funkciókat vegye figyelembe, amikor elutasította a vitatott határozatban foglalt azon megállapításokat, amelyek szerint a vitatott adóügyi határozatok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára. A Törvényszék azáltal, hogy e megállapítások elutasítása érdekében az Apple Inc. által ellátott funkciókra támaszkodott, megsértette az alapvető adózási elveket és az ezen elveket konkretizáló szabályokat, ezáltal pedig tévesen alkalmazta az „előny” fogalmát, megsértve ezzel e rendelkezést. Válaszában a Bizottság pontosítja, hogy jóllehet a Törvényszék az említett rendelkezés szerinti előny fennállásának megállapítása érdekében jóváhagyta azt a megfelelő jogi kritériumot, amely az ASI és az AOE funkcióinak a fióktelepeik funkcióival való összehasonlításán alapul, a vitatott határozatnak az előny fennállására vonatkozó megállapításainak elutasítása érdekében olyan eltérő és téves kritériumot alkalmazott, amely e fióktelepek funkcióinak az Apple Inc. funkcióival való összehasonlításán alapul.

73 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok olyan területeken történő beavatkozásai, amelyek az uniós jogban nem képezték harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az EUM-Szerződés állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alól. A tagállamoknak így tartózkodniuk kell minden olyan adóintézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősülhet (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 104. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

74 E tekintetben a következetes ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is, a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor, e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 105. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

75 Ami a szelektív előnyre vonatkozó feltételt illeti, az annak meghatározását követeli meg, hogy adott jogi szabályozás keretében a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítse olyan vállalkozásokkal és olyan áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 106. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 Ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell a referencia-rendszert, vagyis az érintett tagállamban alkalmazandó „normál” adószabályozást, másodszor pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér e referencia-rendszertől, mivel különbséget tesz az ez utóbbi rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért *a priori* szelektív jellegűek, amennyiben az érintett tagállam bizonyítja, harmadszor, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az ezen intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 107. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

77 A referenciakeret meghatározása különösen fontos az adóintézkedések esetében, mivel az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előny fennállását csupán egy úgynevezett „normál” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 108. pont).

78 Így az összes összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozás meghatározása azon jogi szabályozás előzetes megállapításától függ, amelynek céljára figyelemmel adott esetben a szóban forgó intézkedés által előnyben részesített, illetve az abban nem részesülő vállalkozások ténybeli és jogi helyzetének összehasonlíthatóságát meg kell vizsgálni (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 109. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

79 Valamely adóintézkedés szelektív jellegének értékelése céljából fontos tehát, hogy a Bizottság a határozatában helyesen határozza meg az érintett tagállamban alkalmazandó általános adószabályozást vagy referencia-rendszert, és az e meghatározás vitatásával kapcsolatban eljáró bíróság azt helyesen vizsgálja meg. Mivel a referencia-rendszer meghatározása képezi a szelektivitás értékelésével összefüggésben elvégzendő összehasonlító vizsgálat kiindulópontját, az e meghatározás során elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 110. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

80 Ebben az összefüggésben először is pontosítani kell, hogy a referenciakeret meghatározásának – amelyet az érintett tagállammal folytatott kontradiktórius vitát követően kell elvégezni – az ezen állam nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak objektív vizsgálatából kell következnie (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 111. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

81 Másodszor, azokon a területeken kívül, amelyeken az uniós adójog harmonizáció tárgyát képezi, az érintett tagállam állapítja meg a közvetlen adóztatás területén fennálló saját hatásköreinek gyakorlása révén és az adójogi autonómiájának tiszteletben tartásával az adó azon alapvető jellemzőit, amelyek főszabály szerint meghatározzák a referencia-rendszert vagy a „normál” adószabályozást, amely alapján a szelektivitásra vonatkozó feltételt elemezni kell. Ugyanez érvényes többek között az adó alapjának – beleértve az általa előírt esetleges adómentességeket –

és az adóztatandó tényállásnak a meghatározására (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 112. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

82 Ebből következik, hogy kizárólag az érintett tagállamban alkalmazandó nemzeti jogot kell figyelembe venni a közvetlen adózás területén a referencia-rendszer azonosítása céljából, mivel ez az azonosítás maga is elengedhetetlen előfeltétele nem csupán az előny fennállásának, hanem annak megítélése szempontjából is, hogy az szelektív jellegű-e (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 113. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

83 E következtetés azonban nem érinti annak lehetőségét, hogy megállapítható legyen, hogy maga a referenciakeret, amint az a nemzeti jogból következik, összeegyeztethetetlen az állami támogatásokra vonatkozó uniós joggal, mivel a szóban forgó adórendszert nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető paraméterek szerint alakították ki, amelyek célja az uniós jog megkerülése (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 114. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

84 A jelen ügyben a Bizottság a vitatott határozatban nem hivatkozott arra a körülményre, hogy a szóban forgó adórendszert a jelen ítélet előző pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető paraméterek alapján alakították volna ki, amelyek célja az állami támogatásokra vonatkozó uniós jog alapján alkalmazandó elvek megkerülése lett volna.

85 Ezen intézmény ugyanis az elsődleges érvelése keretében úgy ítélte meg, hogy a vitatott adóügyi határozatokkal, amelyek célja az ASI és az AOE külföldi illetőségű ír társaságok adóköteles nyereségének a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján történő meghatározása volt, az ír adóhatóságok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosítottak e társaságoknak az éves adóköteles nyereségük csökkentése formájában azáltal, hogy nem az említett társaságok fióktelepeihez allokálták az Apple-csoport szellemi tulajdonának hasznosításából származó nyereséget, mindezt a szokásos piaci ár elvével ellentétes módon. Másodlagosan, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy még ha feltételezzük is, hogy az ír adóhatóságok megalapozottan allokálták e nyereséget Írországon kívülre, a vitatott adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségallokációs módszerek mindenképp ahhoz vezettek, hogy az ASI és az AOE írországi adóköteles nyeresége eltért a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől.

86 A fellebbezést ezen előzetes pontosítások alapján kell megvizsgálni.

### B. Az első, az előny fennállásával kapcsolatos elsődleges érvelés értékelése során elkövetett hibákra alapított jogalapról

87 Első fellebbezési jogalapjában a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék több hibát is elkövetett, amikor felülbírálta a vitatott határozatban megállapított előny fennállására vonatkozó elsődleges érvelését. E jogalap három részből áll.

88 Mindjárt az elején emlékeztetni kell arra, hogy elsődleges érvelése keretében a Bizottság lényegében azt állította, hogy mivel az ASI és az AOE központi irodája nem tudta ellenőrizni vagy kezelni az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit, e központi irodákhoz „a szokásos piaci ár elvének kontextusában” nem lett volna szabad az ezen engedélyek

hasznosításából eredő nyereséget allokálni. Következésképpen e nyereséget az ASI és az AOE fióktelepeihez kellett volna allokálni, mivel csak ezek voltak képesek az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel összefüggő, az ASI és az AOE kereskedelmi tevékenysége szempontjából lényeges funkciók tényleges ellátására. A Bizottság ily módon megállapította, hogy a vitatott adóügyi határozatokkal az ír hatóságok – tévesen – elfogadták, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit és az azokból származó nyereséget teljes egészében Írországon kívülre, vagyis az ASI és az AOE központi irodájához kell allokálni, anélkül hogy megvizsgálták volna, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján ezen engedélyeket és nyereségeket teljes egészében vagy részben e társaságok írországi fióktelepeihez kell-e betudni.

89 A Bizottság elsődleges érvelése tehát – amint az a vitatott határozat (265)–(321) preambulumbekezdéséből kitűnik – azon a feltevésen alapul, hogy annak érdekében, hogy a nyereséget helyesen allokálják a különálló jogalany szerinti megközelítéssel és a szokásos piaci ár elvével összhangban, amelyeket e rendelkezés rögzít, az illetékes ír hatóságok feladata volt annak vizsgálata, hogy az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek hasznosításából származó nyereséget részben vagy egészben nem kellett-e az írországi fióktelepeikhez betudni. A Bizottság szerint az említett rendelkezés által megkövetelt vizsgálatok hiánya e társaságok adóterhének csökkenését eredményezte, és szelektív előnyt biztosított számukra.

90 A Bizottság azt követően jutott erre a következtetésre, hogy többek között megállapította, hogy miközben nincs bizonyíték arra, hogy az ASI és az AOE központi irodája az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel kapcsolatos döntéseket hozott volna, vagy ezzel kapcsolatos funkciókat látott volna el, sőt akár kapacitással rendelkezett volna erre (a vitatott határozat (281)–(293) preambulumbekezdése), az írországi fióktelepek több olyan funkciót is elláttak, amelyek tekintetében ezen engedélyek hasznosítása kulcsfontosságú volt (e határozat (294)–(304) preambulumbekezdése). A Bizottság határozatában elismeri, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos fő funkcióit az Apple Inc. látta el akár az Apple-csoport anyavállalataként, akár a költségmegosztási megállapodás alapján, de kifejti, hogy az ASI és az AOE nyereségének a központi irodájuk és a fióktelepeik közötti felosztása szempontjából nem releváns e körülmény, amelynek egyedül az alkalmazandó referenciakeret szempontjából van jelentősége (az említett határozat (308)–(318) preambulumbekezdése).

91 A Törvényszék ezt az elsődleges okfejtést két okból utasította el, amelyek – amint az a megtámadott ítélet 312. pontjából kitűnik – egyrészt a Bizottságnak a jelen ügyben alkalmazandó ír adójog szerinti normál adózásra vonatkozó azon értékeléseire vonatkoznak, amelyekre az első fellebbezési jogalap első része irányul, másrészt pedig a Bizottságnak az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó azon értékeléseire vonatkoznak, amelyekre az első fellebbezési jogalap második és harmadik része irányul.

92 Közelebbről, a Törvényszék a következőket állapította meg:

– a Bizottság annak megállapításával, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit alapértelmezés szerint a fióktelepekhez kell allokálni, mivel az ASI és az AOE nem rendelkezett sem munkavállalókkal, sem fizikai jelenléttel az írországi fióktelepeken kívül, a nyereség „kizárásos” allokációját végezte el, továbbá nem értékelte megfelelően e társaságok írországi tevékenységeit, okfejtését pedig az ír jog szerinti normál adóztatás téves értékelésére alapította (a megtámadott ítélet 166–249. pontja);

– az ASI és az AOE írországi fióktelepei nem tartották ellenőrzésük alatt az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit, és nem termeltek olyan nyereséget, amelyet a Bizottság állítása szerint realizáltak (a megtámadott ítélet 251–295. pontja), valamint

– az ASI és az AOE Írországon kívüli megállapodásai és tevékenységei arról tanúskodtak, hogy e társaságok képesek voltak az Apple-csoport szellemi tulajdonának fejlesztésére és kezelésére, valamint arra, hogy Írországon kívül nyereséget termeljenek, következésképpen pedig e nyereségek Írországban nem voltak adókötelesek (a megtámadott ítélet 296–311. pontja).

### *1. Az első jogalap első részéről*

#### *a) A felek érvei*

93 A fellebbezés első jogalapjának első részében a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék annak kimondásával, hogy a Bizottság „kizárásos” elemzést végzett, a megtámadott ítéletben tévesen alkalmazta a jogot, továbbá eljárási szabálytalanságot követett el és megsértette az indokolási kötelezettséget.

94 Először is, a Bizottság azt állítja, hogy a megtámadott ítélet 125., 183–187., 228., 242., 243. és 249. pontjában a Törvényszék tévesen értelmezte a vitatott határozatot, amikor úgy ítélte meg, hogy a Bizottságnak az előny fennállására vonatkozó elsődleges érvelése kizárólag azon alapult, hogy az ASI és az AOE központi irodájában nem voltak munkavállalók és fizikai jelenlét, és a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy az írországi fióktelepek ténylegesen olyan funkciókat látnak el, amelyek igazolják, hogy az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek hasznosításából eredő nyereséget hozzájuk allokálják.

95 A Bizottság hangsúlyozza, hogy a Törvényszék állításával ellentétben a vitatott határozatban ő nem végzett „kizárásos” elemzést az előny fennállására vonatkozó elsődleges érvelésének alátámasztása érdekében. Amint az e határozat szerkezetéből és tartalmából kitűnik, épp ellenkezőleg, a Bizottság egyértelműen megvizsgálta mind az ASI és az AOE központi irodája, mind pedig az írországi fióktelepei által az Apple-csoport e társaságok birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel összefüggésben ténylegesen ellátott funkciókat annak érdekében, hogy igazolja az ezen engedélyek hasznosításából eredő nyereség e fióktelepekhez történő allokálását az adózás szempontjából. A megtámadott ítélet 255–295. pontja maga is megerősíti, hogy a Bizottság megvizsgálta az említett fióktelepek által az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel kapcsolatban ténylegesen ellátott funkciókat. Jóllehet a Törvényszék – mint azt egyébként abban a második indokban tette, amelynek alapján elutasította a Bizottság elsődleges érvelését – megtehette, hogy ne értsen egyet a Bizottság azon értékelésével, amely szerint az írországi fióktelepek által ellátott funkciók igazolják az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek hasznosításából eredő nyereség hozzájuk történő allokálását, nem kétséges azonban, hogy a Bizottság a vitatott határozatban megvizsgálta e funkciókat.

96 A Törvényszék tehát tévesen értelmezte a vitatott határozatot, következésképpen pedig tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy a Bizottság „kizárásos” elemzést végzett annak érdekében, hogy az írországi fióktelepekhez allokálja az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit.

97 Másodszor, eljárási szabálytalanságnak minősül az a tény, hogy a Törvényszék nem vette megfelelően figyelembe a vitatott határozat szerkezetét és tartalmát, sem pedig azokat a magyarázatokat, amelyeket a Bizottság az írásbeli észrevételeiben a központi iroda és az írországi fióktelepek által ezen engedélyekkel kapcsolatban ellátott funkciókkal összefüggésben adott.

98 Harmadszor, az a körülmény, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 268–283., 286. és 287. pontjában elismerte, hogy a Bizottság e határozatban megvizsgálta az írországi fióktelepek által ellátott funkciókat annak igazolása érdekében, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit adózási célból e fióktelepekhez allokálják, az ítélet indokolásának ellentmondásosságához, következésképpen pedig az indokolás hiányához vezet.

99 Válaszában a Bizottság azt állítja, hogy Írország, valamint az ASI és az AOI állításával ellentétben az első jogalap első része, amely többek között annak bizonyítására irányul, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a vitatott határozatot, nem hatástalan, és nem is elfogadhatatlan. E rész megalapozottságát illetően a Bizottság azt állítja, hogy e határozat (288) és (289) preambulumbekezdése, amelyekre a Törvényszék, Írország, valamint az ASI és az AOI kizárólagosan hivatkozik annak megállapítása érdekében, hogy a Bizottság „kizárásos” elemzést végzett, nem képezik részét az írországi fióktelepek tevékenységeire vonatkozó azon elemzésnek, amelyet a Bizottság az említett határozat (294)–(304) preambulumbekezdésében végzett, és amelynek alapján a Bizottság az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit e fióktelepekhez allokálta. E (288) és (289) preambulumbekezdés arra irányul, hogy választ adjon az Apple Inc. által a közigazgatási eljárás során előterjesztett egyik érvre.

100 Írország azt állítja, hogy a Törvényszék helyesen állapította meg, hogy a Bizottság „kizárásos” megközelítést alkalmazott. A vitatott határozatból ugyanis kitűnik, hogy a Bizottság ténylegesen azt vette alapul, hogy a külföldi illetőségű társaság nyereségét alapértelmezés szerint az írországi fióktelepekhez kell allokálni, mivel e nyereség nem allokálható e társaság más részeihez. A Törvényszék nem csupán azt mondta ki, hogy az ilyen megközelítés alapvetően összeegyeztethetetlen az ír joggal, a szokásos piaci ár elvével és a jóváhagyott OECD-megközelítéssel, hanem azt is megállapította, hogy tévesek a Bizottság azon ténybeli állításai, amelyek szerint állítólag „nincs [az ASI-n és az AOE-n] belül az [Apple-csoport szellemi tulajdonának] engedélyeihez kapcsolódó bármi olyan tevékenység, amelyet Írországon kívül gyakorolnának”. E tekintetben a Törvényszék a megtámadott ítélet 251–310. pontjában részletes ténybeli megállapításokat tett az ASI és az AOE fióktelepeire és egyesült államokbeli döntéshozatali folyamatára vonatkozóan, és úgy ítélte meg, hogy a Bizottság által az e társaságok írországi fióktelepeinek és központi irodájának tényleges tevékenységeire vonatkozóan megfogalmazott állítások pontatlanok.

101 Írország arra is hivatkozik, hogy mivel a Bizottság nem jelöl meg semmilyen téves jogalkalmazást, az első jogalap első része elfogadhatatlan és/vagy megalapozatlan. E rész továbbá hatástalan is. Még ha ugyanis feltételezzük is, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, az írországi fióktelepekkel kapcsolatban általa tett ténybeli megállapításokból az következik, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeihez kapcsolódó globális nyereség nem allokálható e fióktelepekhez, vagyis az ilyen téves jogalkalmazás nincs hatással a megtámadott ítélet megalapozottságára.

102 Az ASI és az AOI azt állítja, hogy az első jogalap első részét a vitatott határozat állítólagos téves értelmezését illetően mint elfogadhatatlant, mindenesetre pedig mint teljes egészében megalapozatlant el kell utasítani.

103 Az ASI és az AOI úgy vélik, hogy a Törvényszék nem tévedett, amikor úgy ítélte meg, hogy a Bizottság „kizárásos” elemzést végzett az előny fennállásának bizonyítása érdekében. A Törvényszék helyesen állapította meg, hogy a Bizottság elemzését nagyrészt arra alapította, hogy az ASI és az AOE nyereségét az írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni, „mivel e társaságok nem rendelkeztek az említett fióktelepeken kívül fizikai jelenléttel, sem munkavállalókkal, és így nem gyakorolhattak ellenőrzést [az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyei] felett” (a megtámadott ítélet 39. és 183. pontja). E megállapítás megfelel a Bizottság által a vitatott határozat (289) preambulumbekezdésében kifejtett azon érvelésnek, amely szerint a releváns feladatokat és kockázatokat „csak az írországi fióktelepek tudt[á]k ellátni, illetve vállalni, nem pedig a központi irodák”, mivel ez utóbbiak nem rendelkeztek egyetlen munkavállalóval sem. Ráadásul a Bizottság megpróbálja elferdíteni a megtámadott ítélet értelmét, mivel a Törvényszék kifejezetten elismerte, hogy a vitatott határozat nem korlátozódott a „kizárásos” megközelítésre. Ezenkívül a megtámadott ítélet nem tartalmaz eljárási szabálytalanságot abban az értelemben, hogy a Törvényszék alaposan megvizsgálta a Bizottságnak az írországi fióktelepek és az Írországon kívüli központi irodák tevékenységére vonatkozó érveit. Egyébiránt a Törvényszék részletesen kifejtette a Bizottság érvei elutasításának indokait, oly módon, hogy lehetővé tegye a felek számára ítélete indokainak megértését, a Bíróság számára pedig felülvizsgálati jogkörének gyakorlását. Mindenesetre a Bizottság érvelése a Törvényszék ténymegállapításainak vitatását jelenti, és ezért azt elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

104 A Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy a Törvényszék helyesen állapította meg, hogy a Bizottság a nyereséget az ír adószabályokkal összeegyeztethetetlen módon allokálta. Megjegyzi, hogy a Bizottság fellebbezésében nem a TCA 97 jogszabály 25. cikkének a Törvényszék általi értelmezését vitatja, hanem ugyanazt a „kizárásos” megközelítést kívánja alkalmazni, amelyre a vitatott határozatban hivatkozott.

105 Végül az EFTA Felügyeleti Hatóság előadja, hogy a Bizottság nem végzett „kizárásos” elemzést az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek allokálására irányuló értékelése során, hanem részletesen megvizsgálta az ASI és az AOE központi irodái, valamint írországi fióktelepeik által ezen engedélyekkel összefüggésben gyakorolt funkciókat, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat. A Törvényszék azon értékelése, amely szerint a Bizottság a vitatott határozatban „kizárásos” elemzést végzett annak érdekében, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek hasznosításából származó nyereséget e fióktelepekhez allokálja, következésképpen e határozat téves értelmezésén alapul, amely téves jogalkalmazásnak minősül.

### *b) A Bíróság álláspontja*

106 A Bizottság első jogalapjának első része a megtámadott ítélet 125., 183–187., 228., 242., 243. és 249. pontja ellen irányul, amelyekben a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság azáltal, hogy a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyek hasznosításából származó nyereséget adózási szempontból az írországi fióktelepekhez allokálta azon az alapon, hogy az ASI és az AOE központi irodái nem rendelkeznek sem munkavállalókkal, sem fizikai jelenléttel ezen engedélyek ellenőrzése és kezelése érdekében, olyan „kizárásos” nyereségallokációt alkalmazott, amely nem felelt meg sem a TCA 97 jogszabály 25. cikkének, sem a szokásos piaci ár elvének, sem pedig a jóváhagyott OECD-megközelítésnek. A Bizottság e tekintetben három kifogásra hivatkozik, amelyek lényegében azon alapulnak, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a vitatott határozatot, eljárási szabálytalanságot követett el, valamint hogy a megtámadott ítélet indokolása ellentmondásos.

107 Mindjárt az elején állást kell foglalni a Bizottság első jogalapja első részének elfogadhatósága és hatások kifejtésére való alkalmassága tárgyában, amelyeket Írország, valamint az ASI és az AOI vitat.

*1) A Bizottság érvelésének elfogadhatóságáról és hatások kifejtésére való alkalmasságáról*

108 Először is, ami a Bizottság érvelésének elfogadhatóságát illeti, Írország, valamint az ASI és az AOI azt állítja, hogy az első jogalap első részét mint elfogadhatatlant el kell utasítani a vitatott határozat állítólagos téves értelmezését illetően. Lényegében arra hivatkoznak, hogy a vitatott határozat értelmezése során elkövetett esetleges hiba nem tekinthető olyan téves jogalkalmazásnak, amelyre a Bíróság előtt hivatkozni lehetne. A Bizottság érvelése csak akkor nyilvánítható elfogadhatónak, ha megállapítást nyer, hogy a Törvényszék elferdítette e határozat tartalmát.

109 Ennek az elfogadhatatlansági kifogásnak nem lehet helyt adni.

110 Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének és az Európai Unió Bírósága alapokmánya 58. cikke első bekezdésének megfelelően a fellebbezés kizárólag jogkérdésekre vonatkozhat. Kizárólag a Törvényszék rendelkezik hatáskörrel a releváns tények megállapítására és értékelésére. E tények értékelése tehát – az elferdítés esetét kivéve – nem minősül jogkérdésnek, amelyet mint ilyet fellebbezés keretében a Bíróságnak kellene megvizsgálnia (lásd ebben az értelemben: 2008. július 10-i Bertelsmann és Sony Corporation of America kontra Impala ítélet, C-413/06 P, EU:C:2008:392, 29. pont; 2022. január 25-i Bizottság kontra European Food és társai ítélet, C-638/19 P, EU:C:2022:50, 71. pont).

111 Márpedig a Bizottság azáltal, hogy azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy a Bizottság a vitatott határozatban az ír jog, különösen pedig a TCA 97 jogszabály 25. cikke által megkövetelt funkcionális elemzésnek nem megfelelő, úgynevezett „kizárásos” megközelítést alkalmazott, azt kívánja megkérdőjelezni, ahogyan a Törvényszék az e határozatban kifejtett érvelést értelmezte, végső soron pedig az Apple-csoport társaságainak javát szolgáló, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának meghatározása céljából alapul vett jogi kritériumot kívánja kétségbe vonni.

112 Az ilyen kérdés olyan jogkérdésnek minősül, amely fellebbezés keretében a Bíróság felülvizsgálatának tárgyát képezheti (lásd ebben az értelemben: 2022. március 10-i Bizottság kontra Freistaat Bayern és társai ítélet, C-167/19 P és C-171/19 P, EU:C:2022:176, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

113 Másodszor, ami a jelen rész alátámasztása érdekében előadott érvelés hatások kifejtésére való alkalmasságát illeti, Írország tévesen állítja, hogy még ha feltételezzük is, hogy a Törvényszék elkövette az e részben hivatkozott téves jogalkalmazást, a megtámadott ítéletben az írországi fióktelepek tevékenységeire vonatkozóan tett ténybeli megállapításokból kitűnik, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeiből származó globális nyereség nem allokálható e fióktelepekhez.

114 E tekintetben már kétségkívül megállapítást nyert, hogy hatástalan a valamely megtámadott ítélet indokolásának olyan pontjai ellen irányuló jogalap, amelyek nem befolyásolják az ítélet rendelkező részét, és az ilyen jogalapot el kell utasítani (lásd ebben az értelemben: 2001. július 12-i Bizottság és

Franciaország kontra TF1 ítélet, C-302/99 P és C-308/99 P, EU:C:2001:408, 26–29. pont; 2017. december 20-i EUIPO kontra European Dynamics Luxembourg és társai ítélet, C-677/15 P, EU:C:2017:998, 49. és 50. pont).

115 Márpedig, mint azt lényegében a főtanácsnok is kiemelte az indítványának 22. pontjában, mivel a Törvényszék a Bizottság elsődleges érvelését illetően a jelen ítélet 91. pontjában felidézett két indokra támaszkodott, a Bizottságnak e két indok közül mindkettővel szemben kifogást kellett emelnie ahhoz, hogy alátámassza a fellebbezését. Következésképpen az a körülmény, hogy az első jogalap egyes részei keretében kifejtett kifogások külön-külön vizsgálva – amennyiben azoknak helyt adnak – önmagukban nem lennének elegendőek a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezéséhez, nem enged arra következtetni, hogy e kifogások hatástalanok lennének, mivel azokat az összességében vett első fellebbezési jogalap keretében kell értékelni.

116 El kell tehát utasítani az első jogalap első részének hatástalanságára alapított érvelést, ennélfogva meg kell vizsgálni e rész megalapozottságát.

*2) Az ügy érdeméről*

*i) Az első, a vitatott határozat téves értelmezésére alapított kifogásról*

117 A Bizottság azt állítja, hogy a megtámadott ítélet 125., 183–187., 228., 242., 243. és 249. pontjában a Törvényszék tévesen értelmezte a vitatott határozatot, amikor úgy ítélte meg, hogy a Bizottságnak az előny fennállására vonatkozó elsődleges érvelése kizárólag azon alapult, hogy az ASI és az AOE központi irodájában nem voltak munkavállalók és fizikai jelenlét, és a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy e társaságok írországi fióktelepei ténylegesen olyan funkciókat látnak el, amelyek igazolják, hogy az Apple-csoport említett társaságok birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek hasznosításából eredő nyereséget hozzájuk allokálják. A Törvényszék tehát tévesen vonta le a vitatott határozatból azt a következtetést, hogy a Bizottság „kizárásos” nyereségallokációt végzett.

118 Meg kell állapítani, hogy a Bizottság a fellebbezésében nem vitatja a Törvényszék által a megtámadott ítélet 180–182., 184., 209., 227. és 242. pontjában megfogalmazott azon megállapításokat, amelyek szerint a Bizottságnak funkcionális elemzést kellett végeznie annak érdekében, hogy azonosítsa az írországi fióktelepeknek az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel kapcsolatos „tényleges” tevékenységeit az ezen engedélyek hasznosításából származó nyereség ASI-hez és AOE-hez való allokálása során, ahelyett hogy vélelmezi e tevékenységek fennállását abból kiindulva, hogy az ASI és az AOE központi irodáiban nincsenek munkavállalók és fizikai jelenlét. Amint azt a Bizottság válaszában pontosította, nem szándékozik tehát vitatni azt a tényt, hogy a „kizárásos” megközelítés ténylegesen ellentétes az ír adójoggal, különösen pedig a TCA 97 jogszabály 25. cikkével.

119 A Bizottság ugyanakkor úgy véli, hogy ő semmiképp nem vezetett le „kizárásos” okfejtést, amikor úgy ítélte meg, hogy a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyek hasznosításából származó nyereséget adózási szempontból az írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni, mivel az ASI és az AOE központi irodái e fióktelepeken kívül nem rendelkeztek sem munkavállalókkal, sem fizikai jelenléttel ezen engedélyek ellenőrzésének és kezelésének biztosítása érdekében.

120 A jelen ügyben először is a vitatott határozatból kitűnik, hogy a Bizottság érvelése azon a feltevésen alapul, amely szerint egyrészt a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása megköveteli, hogy előzetesen meghatározzanak egy olyan nyereségallokációs módszert, amelyet e rendelkezés nem definiál, másrészt pedig e módszernek a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő eredményre kell jutnia. Ezt az előfeltevést a Törvényszék nem kérdőjelezte meg, ugyanakkor a 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítéletben (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 96–105. pont) megállapítottakkal összhangban hangsúlyozta, hogy a Bizottság által képviselt állásponttal ellentétben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem kötelezi a tagállamokat ezen elv alkalmazására, függetlenül a szóban forgó társaságok adóztatására alkalmazandó nemzeti adójog tartalmától.

121 A megtámadott ítélet 221. pontjában ugyanis a Törvényszék egyértelműen elutasította a Bizottság által képviselt azon álláspontot, amely szerint az EUMSZ 107. cikkből következő önálló kötelezettség áll fenn a szokásos piaci ár elvének alkalmazására, amely arra kötelezi a tagállamokat, hogy ezt az elvet horizontálisan és nemzeti adójoguk valamennyi területén alkalmazzák.

122 A Törvényszék a megtámadott ítélet 224. pontjában hozzátette, hogy az úgynevezett „normál” adóztatást a nemzeti adójogszabályok határozzák meg, és magát az előny fennállását is ez utóbbiakhoz képest kell megállapítani. Pontosította ugyanakkor, hogy amennyiben e nemzeti szabályok azt írják elő, hogy a külföldi illetőségű társaságok fióktelepei az írországi kereskedelmi tevékenységükből származó nyereségük tekintetében a belföldi illetőségű társaságokkal azonos feltételekkel adóznak, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára annak ellenőrzését, hogy az e külföldi illetőségű társaságok által elért nyereség meghatározása céljából az ilyen fióktelepekhez allokált nyereség nemzeti hatóságok által elfogadott szintje megfelel-e annak a szintnek, amelyet e kereskedelmi tevékenységek piaci feltételek melletti gyakorlása révén értek volna el.

123 A szokásos piaci ár elvének a jelen ügyben történő alkalmazása tehát – mint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 210., 211., 218–220. és 247. pontjában elismerte – a társaságok adóztatására vonatkozó ír adójogi szabályokon, következésképpen pedig a Bizottság által azonosított és a Törvényszék által helybenhagyott referenciarendszeren alapul. E tekintetben a Törvényszék a megtámadott ítélet 239. pontjában kifejezetten elismerte, hogy Írország állításával ellentétben a TCA 97 jogszabály 25. cikkének az e tagállam által ismertetett alkalmazása lényegében megfelel a jóváhagyott OECD-megközelítés első szakasza keretében végzett funkcionális és ténybeli elemzésnek, pontosítva, hogy ez az első szakasz azon eszközök, funkciók és kockázatok azonosítására irányul, amelyeket valamely társaság állandó telephelyéhez kell allokálni.

124 A Törvényszék e megállapításai többek között arra vezették a Törvényszéket, hogy a megtámadott ítélet 247. és 248. pontjában megállapítsa: a Bizottság nem követett el hibát, amikor a szokásos piaci ár elvére hivatkozott annak ellenőrzése érdekében, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének az ír adóhatóságok általi alkalmazása során az ASI és az AOE fióktelepeihez az írországi kereskedelmi tevékenységük után allokált, a vitatott adóügyi határozatokban elfogadott nyereségszint megfelel-e azon nyereségszintnek, amelyet e kereskedelmi tevékenységek piaci körülmények között történő gyakorlása révén értek volna el, továbbá amikor ezen alkalmazás céljából lényegében a jóváhagyott OECD-megközelítésre támaszkodott, figyelembe véve az eszközök, a funkciók és a kockázatok megosztását e fióktelepek és e társaságok többi része között. Az említett megállapításokat irányadónak kell tekinteni, mivel azokat a többi fél a jelen fellebbezési eljárás keretében érvényesen nem vitatta.

125 Másodszor, rá kell mutatni arra, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár elvén alapuló nyereségallokációs módszert illetően – amelyet álláspontja szerint az ír adóhatóságoknak a TCA 97 jogszabály 25. cikke értelmében követniük kellett volna – úgy ítélte meg, hogy a külföldi illetőségű társaság fióktelepéhez e cikk alapján allokálandó nyereség nem más, mint „az a nyereség, amelyet [e] fióktelep a szokásos piaci ár elve alapján, különösen a vállalat más részeivel folytatott ügyleteken keresztül termelt volna, ha különálló és független vállalkozásként azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységeket folytatna, figyelembe véve a fióktelepen vagy a vállalat más részein keresztül felhasznált eszközöket, elvégzett tevékenységeket és vállalt kockázatokat” (a vitatott határozat (272) preambulumbekezdése). A Bizottság szerint ezért a jelen ügyben az ír hatóságok feladata volt, hogy az Apple Inc. által javasolt nyereségallokációs módszer jóváhagyása előtt ellenőrizzék, hogy – amint azt az Apple Inc. állította – a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeket és az azokhoz kapcsolódó nyereséget Írországon kívülre kellett-e allokálni. Ehhez össze kellett volna hasonlítaniuk az ASI és az AOE által a központi irodáikon és az írországi fióktelepeiken keresztül elvégzett tevékenységeket, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat (a vitatott határozat (273) preambulumbekezdése).

126 Harmadszor, a Bizottság egymást követően elemezte az ASI és az AOE központi irodái (a vitatott határozat (276)–(294) preambulumbekezdése), az ASI és az AOE fióktelepei (e határozat (295)–(304) preambulumbekezdése), valamint az Apple Inc. (az említett határozat (308)–(318) preambulumbekezdése) által ellátott funkciók relevanciáját és valóságát. Ebből különösen azt a következtetést vonta le egyrészt, hogy az ASI és az AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekből származó nyereség Írországon kívülre történő allokációját e társaságok írországi fióktelepei nem fogadták volna el, ha e fióktelepek elkülönült és önálló, piaci feltételek mellett eljáró vállalkozások lettek volna, másrészt pedig, hogy figyelembe véve a központi irodák által ellátott feladatok hiányát és/vagy az e fióktelepek által gyakorolt tevékenységeket, a szellemi tulajdonnal kapcsolatos ezen engedélyeket adózási szempontból e fióktelepekhez kellett volna allokálni (a vitatott határozat (305) preambulumbekezdése).

127 Negyedszer, a Bizottság a vizsgálatának egészéből azt a következtetést vonta le, hogy figyelembe véve a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeknek és az azokhoz kapcsolódó nyereségeknek az ír adóhatóságok által alkalmazott allokációs módszerét, a vitatott adóügyi határozatok az ASI és az AOE Írországban adóköteles éves nyereségének jelentős csökkenését eredményezték, ennélfogva pedig az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosítottak e társaságoknak (a vitatott határozat (320) és (321) preambulumbekezdése).

128 Így a vitatott határozatban kifejtett érvelés szakaszaiból kitűnik, hogy a Bizottság mindenekelőtt úgy ítélte meg, hogy annak érdekében, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének megfelelően a szokásos piaci ár elve alapján meg lehessen határozni az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségét, össze kell hasonlítani az e társaságok központi irodái, illetve írországi fióktelepei által a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekkel összefüggésben ellátott feladatokat. Ezt követően e kritérium alapján a Bizottság külön vizsgálta az egyes központi irodáknak és az egyes fióktelepeknek az engedélyekkel kapcsolatos szerepét. E vizsgálat végén megállapította egyrészt azt, hogy a központi irodákat illetően nem állnak fenn a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekhez kapcsolódó feladatok, másrészt pedig – különösen a vitatott határozat (296)–(303) preambulumbekezdésében – azt, hogy az írországi fióktelepek az ezen engedélyek kezeléséhez és használatához kapcsolódó bizonyos feladatok ellátásából és kockázatok vállalásából eredő aktív szerepet játszanak. Ezenkívül a központi irodák által ellátott „aktív vagy kritikus” funkciók hiányának megállapítása az Apple Inc. által az ellenkezőjére vonatkozóan előadott bizonyítékok hiányán és annak megállapításán alapul, hogy e központok nem

rendelkeznek tényleges kapacitással e feladatok ellátására. Így a Bizottság elsődleges érvelése nem csupán a központi irodák által a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekkel összefüggésben ellátott feladatok hiányán alapul, hanem a fióktelepek által ezen engedélyekkel kapcsolatban ténylegesen ellátott feladatok elemzésén is.

129 Ennélfogva, mint azt lényegében a főtanácsnok is kiemelte az indítványának 29. pontjában, nem az a megállapítás vezette a Bizottságot arra a következtetésre, amely szerint a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeket és az azokhoz kapcsolódó nyereséget e fióktelepekhez kell allokálni, hogy a központi irodák az írországi fióktelepeken kívül sem munkavállalókkal, sem fizikai jelenléttel nem rendelkeztek. A Bizottság e következtetést két különálló megállapítás összekapcsolásával vonta le, nevezetesen egyrészt annak alapján, hogy a központi irodák nem látnak el aktív vagy kritikus feladatokat és nem vállalnak ilyen kockázatokat, másrészt pedig annak alapján, hogy az említett fióktelepek által ellátott feladatok és vállalt kockázatok igen sokfélék és központi jellegűek, mindezt pedig a Bizottság a vitatott határozat (272) preambulumbekezdésében megfogalmazott jogi kritérium alkalmazása alapján állapította meg.

130 Így elferdíti a vitatott határozat tartalmát megtámadott ítélet 186. pontjában tett azon megállapítás, amely szerint „[e]lsődleges érvelése keretében […] a Bizottság, amikor arra a következtetésre jutott, hogy az ír adóhatóságoknak az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez kellett volna allokálniuk az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit, […] nem próbálta bizonyítani, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyei ténylegesen az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek ellenőrzése alatt álltak”.

131 A fenti megfontolások összességére tekintettel a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a vitatott határozat téves értelmezésével úgy ítélte meg, hogy a Bizottság az elsődleges érvelésében „kizárásos” megközelítésre szorítkozott.

132 Ebből következik, hogy az első jogalap első része első kifogásának helyt kell adni.

*ii) A második és a harmadik kifogásról*

133 Tekintettel arra, hogy az első jogalap első része első kifogásának a Bíróság helyt adott, nem szükséges megvizsgálni e rész többi, a Törvényszék ugyanezen értékelése ellen irányuló kifogását.

### *2. Az első jogalap második részéről*

#### *a) A felek érvei*

134 Első fellebbezési jogalapjának második részében a Bizottság azt állítja, hogy amikor a Törvényszék a megtámadott ítélet 255–302. pontjában hallgatólagosan elismerte, hogy az Apple Inc. által ellátott feladatokat figyelembe kell venni az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének meghatározása céljából, ezen ítéletben eljárási szabálytalanságokat követett el, megsértette az indokolási kötelezettséget, tévesen alkalmazta a jogot és elferdítette az alkalmazandó nemzeti jogot.

135 Először is, e pontok eljárási szabálytalanságot tartalmaznak, és sértik az indokolási kötelezettséget. A Bizottság jelzi, hogy a vitatott határozat (308)–(318) preambulumbekezdésében és az első fokon benyújtott beadványaiban kifejtette azokat az okokat, amelyek alapján az Apple Inc. által az

Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatban ellátott feladatok nem relevánsak a vitatott adóügyi határozatok értékelése szempontjából, legyen szó akár az ASI és az AOE „előnyére”, akár azok „nevében” ellátott feladatokról. Eljárási szabálytalanságnak és az indokolási kötelezettség megsértésének minősül az a körülmény, hogy a Törvényszék az Apple Inc. feladataira hivatkozott annak érdekében, hogy elutasítsa a Bizottság elsődleges érvelését, anélkül hogy figyelembe vette volna e magyarázatokat, vagy választ adott volna arra a kérdésre, hogy az Apple Inc. munkavállalóit úgy lehet-e tekinteni, mint akik a nyereségallokáció szempontjából az ASI és az AOE „nevében” látnak el feladatokat. Végül az Apple Inc. feladataira hivatkozva a Törvényszék ellentmond annak a jogi kritériumnak, amelyet a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása céljából a megtámadott ítélet 240. és 248. pontjában jóváhagyott, amely pontokban a fióktelepek és azon társaságok által ellátott feladatokra, felhasznált eszközökre és vállalt kockázatokra hivatkozott, amelyekhez e fióktelepek tartoznak, anélkül hogy említést tett volna az Apple Inc. által ellátott feladatokról. Ez az ellentmondás az indokolási kötelezettség megsértésének minősül.

136 Másodszor, a Bizottság azt állítja, hogy a megtámadott ítélet 267., 269., 273–275., 277., 281., 283. és 298–302. pontjában a Törvényszék figyelmen kívül hagyta az elkülönült jogalany szerinti megközelítést és a szokásos piaci ár elvét, amikor az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek az írországi fióktelepekhez való allokációjának elutasítása érdekében az Apple Inc. által ellátott feladatokra hivatkozott. Következésképpen a Törvényszék tévesen minősítette az ezen ítélet 251–311. pontjában kifejtett tényeket, amikor úgy ítélte meg, hogy a Bizottság a vitatott határozatban nem bizonyította az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását.

137 E téves jogalkalmazás egyrészt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének téves értelmezéséből és a nemzeti jog elferdítéséből áll. Mindenekelőtt, mivel az Apple Inc. nem rendelkezik az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel, az általa e szellemi tulajdonnal kapcsolatban ellátott feladatok nem határozhatják meg ezen engedélyeknek az ASI és az AOE központi irodáihoz vagy a fióktelepeikhez történő allokációját. Továbbá az elkülönült jogalany szerinti megközelítésből és a szokásos piaci ár elvéből az következik, hogy egyrészt az Apple Inc.-t, másrészt pedig az ASI-t és az AOE-t az adózás szempontjából elkülönült jogalanyokként kell kezelni, és hogy a csoporton belüli ügyletek által szabályozott kereskedelmi és pénzügyi kapcsolataikat a szokásos piaci ár elve alapján kell értékelni. Az ASI és az AOE nyereségének a központi irodáik és a fióktelepeik közötti felosztása tekintetében kizárólag az e központi irodák és fióktelepek által ellátott feladatok számítanak. Az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatos, az Apple Inc. által az ASI és az AOE „előnyére” vagy azok „nevében” ellátott feladatok tehát főszabály szerint nem allokálhatók az említett társaságok központi irodáihoz vagy fióktelepeihez. Végül a Bizottság szerint, jóllehet a csoportpolitikák alapul szolgálhatnak a valamely multinacionális csoporthoz tartozó társaságok közötti, csoporton belüli ügyletekhez, azokat nem lehet figyelembe venni a nyereségnek az e csoporthoz tartozó valamely külföldi illetőségű társaság állandó telephelyéhez való allokálása céljából, amint azt a vitatott határozat (317) preambulumbekezdése, valamint a Bizottság első fokon benyújtott beadványai is kifejtik.

138 Másrészt, a Törvényszék azáltal, hogy tévesen hivatkozott az Apple Inc. által ellátott feladatokra annak érdekében, hogy elutasítsa a Bizottság azon döntését, hogy az elkülönült jogalany szerinti megközelítésnek, a szokásos piaci ár elvének és az Apple-csoport szerkezetének megfelelően az Apple-csoport ASI és az AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit az írországi fióktelepeikhez allokálja, megsértette ezt a megközelítést és ezt az elvet. Ezáltal a Törvényszék a megtámadott ítélet 255–302. pontjában tévesen alkalmazta az előnynek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti fogalmát és/vagy elferdítette a nemzeti jogot.

139 Ami mindenekelőtt a megtámadott ítélet 259–267. és 288. pontjában említett minőség-ellenőrzést, a K+F tevékenységekkel kapcsolatos létesítménykezelést és a vállalati kockázatok kezelését illeti, a Bizottság úgy véli, hogy minden olyan feladatot és kockázatot, amelyre a Törvényszék a Bizottság által az előny fennállására vonatkozóan kifejtett elsődleges érvelés elutasításakor támaszkodott, az Apple Inc. vállalt, akár mint az Apple-csoport anyavállalata a csoportpolitikák keretében, akár pedig a költségmegosztási megállapodás alapján az ASI és az AOE „előnyére”. Amint azt a Bizottság a vitatott határozat (308)–(318) preambulumbekezdésében kifejtette, e feladatok és kockázatok nem relevánsak az ASI és az AOE nyereségének a központi irodáik és fióktelepeik közötti felosztása szempontjából.

140 A Törvényszék továbbá a megtámadott ítélet 268–284. pontjában tévesen hivatkozott az Apple Inc. által ellátott feladatokra, amikor megvizsgálta az egyes olyan feladatokat, amelyekkel kapcsolatban a Bizottság a vitatott határozatban jelezte, hogy azokat az ASI írországi fióktelepe látta el. Az Apple Inc. által kialakított és kidolgozott politikák és stratégiák ugyanis semmilyen szerepet nem játszanak az ASI nyereségének a központi irodája és a fióktelepe közötti felosztásában.

141 Ezenkívül, ami az AOE írországi fióktelepe által ellátott, a megtámadott ítélet 285–295. pontjában tárgyalt feladatokat illeti, a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy azok nem igazolták, hogy a Bizottság e fióktelephez allokálja az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit.

142 Végül, ami az Apple-csoporton belüli stratégiai döntésekre vonatkozó, a megtámadott ítélet 298–302. pontjában hivatkozott példákat illeti, azok nem relevánsak az ASI és az AOE nyereségének a központi irodáik és a fióktelepeik közötti felosztása szempontjából. Ami közelebbről a megtámadott ítélet 301. pontjában említett, az „anyavállalat, az Apple által megtárgyalt és megkötött” szerződésekre vonatkozó állítólagos bizonyítékokat illeti, azokat nem a közigazgatási eljárás során, hanem első alkalommal a Törvényszék előtt, a T-892/16. sz. ügy keretében terjesztették elő, vagyis azok elfogadhatatlanok. Ami azokat a meghatalmazásokat illeti, amelyek alapján az Apple Inc. vezetői az ASI „részére” aláírták e szerződéseket, azok közül hármat csak az ezen ügyben benyújtott válasz szakaszában terjesztettek elő. A Törvényszék eljárási szabálytalanságot követett el azáltal, hogy e meghatalmazásokra támaszkodott, amelyek vonatkozásában semmi nem igazolta, hogy azokat a keresetlevél szakaszában ne terjesszék elő. Mindenesetre e bizonyítékok nem relevánsak az ASI és az AOE nyereségének a központi irodáik és a fióktelepeik közötti felosztása szempontjából.

143 Válaszában a Bizottság elutasítja az ellenérdekű felek azon állítását, amely szerint a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából kizárólag az írországi fióktelepek által ellátott feladatok relevánsak, tehát nem hivatkozott az Apple Inc. által ellátott funkciókra, és nem is volt szükség ilyen hivatkozásra ahhoz, hogy elutasítsa a Bizottságnak az előny fennállására vonatkozó elsődleges érvelését.

144 A Bizottság e tekintetben azzal érvel, hogy a megtámadott ítélet 240., 242., 247. és 248. pontjában a Törvényszék jóváhagyta a Bizottság által a vitatott határozat (265)–(274) preambulumbekezdésében kifejtett jogi kritériumot, amely kizárólag azon alapult, hogy az előny fennállásának megállapítása érdekében az ASI és az AOE központi irodái és fióktelepei által gyakorolt tevékenységeket, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat kell figyelembe venni. Jóllehet Írország, az ASI, az AOI és a Luxemburgi Nagyhercegség nem ért egyet az e pontokban tett megállapításokkal, azok – mivel azokat csatlakozó fellebbezés keretében nem vitatták – immár jogerőre emelkedtek (2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 110. pont). A Bizottság végül rámutat, hogy Írország, az ASI, az

AOI és a Luxemburgi Nagyhercegség állításával ellentétben a Törvényszék ténylegesen az általa jóváhagyottól eltérő kritériumot alkalmazott, amely az egyrészt az ASI és az AOE írországi fióktelepei által ellátott feladatok, másrészt pedig az Apple Inc. által ellátott feladatok összehasonlításán alapult.

145 Írország úgy véli, hogy a Bizottságnak az „Apple [Inc.] által ellátott” feladatokra vonatkozó állításai elfogadhatatlanok, hatástalanok, mindenesetre pedig megalapozatlanok.

146 Először is, Írország azt állítja, hogy ezek az állítások elferdítik a megtámadott ítéletet. Arra hivatkozik, hogy a Bizottság állításával ellentétben az elsődleges érvelés megtámadott ítélet általi elutasítása nem az „Apple [Inc.] által ellátott [állítólagos] feladatokon” alapul, amelyek nem relevánsak az írországi fióktelepek tevékenységeinek értékelése szempontjából, hanem e fióktelepek tényleges tevékenységein, valamint azon a körülményen, hogy a Bizottság semmilyen bizonyítékot nem szolgáltatott arra vonatkozóan, hogy az említett fióktelepek ténylegesen ellátták a kulcsfontosságú feladatokat, és kezelték az Apple-csoport szellemi tulajdonához kapcsolódó kockázatokat. A Törvényszék a Bizottság állításaira válaszul megállapította, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatos valamennyi stratégiai döntést ténylegesen az Egyesült Államokban hozták meg, továbbá hogy az ASI és az AOE igazgatói ténylegesen képesek voltak ellátni e társaságok alapvető feladatait, és el is látták azokat.

147 Másodszor, Írország úgy véli, hogy nem kifogásolható a Törvényszékkel szemben eljárási szabálytalanság vagy az indokolási kötelezettség megsértése. A Törvényszék, amely nem volt köteles az előtte felhozott minden egyes kérdésre választ adni, igenis megvizsgálta a Bizottság által az Apple Inc. munkavállalóinak szerepére vonatkozóan előadott érveket. A szerződések aláírására vonatkozó bizonyítékokat illetően, amelyek elfogadhatóságát a Bizottság vitatja, Írország azt állítja, hogy csupán egy részéről volt szó azon bizonyítékoknak, amelyekre a Törvényszék a megtámadott ítélet 302. pontjában általa lefolytatott értékelés alátámasztása érdekében hivatkozott. Mindenesetre a Bizottság állításával ellentétben a megsemmisítés iránti kereset alapulhat olyan információkon, amelyeket a közigazgatási eljárás során nem szolgáltattak, ha ezek az információk az adott időszakban rendelkezésre álltak, és azokat a Bizottságnak meg kellett volna vizsgálnia (2017. szeptember 20-i Bizottság kontra Frucona Košice ítélet, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71. pont; 2019. május 22-i Real Madrid Club de Fútbol kontra Bizottság ítélet, T-791/16, EU:T:2019:346, 118. pont).

148 Harmadszor, Írország arra hivatkozik, hogy a Bizottságnak az EUMSZ 107. cikk megsértésére és téves alkalmazására, valamint a nemzeti jog elferdítésére vonatkozó állításai valójában a Törvényszék ténybeli megállapításainak megkérdőjelezésére irányulnak. Különösen, a Bizottság nem terjesztett elő semmilyen érvelést vagy bizonyítékot azon állítás alátámasztására, amely szerint a Törvényszék elferdítette az ír jogot. Ez az állítás tehát ezen okból elfogadhatatlan. A Bizottság azt sem fejtette ki, hogy a megtámadott ítélet milyen okokból sérti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését az elkülönült jogalany szerinti megközelítésnek vagy a szokásos piaci ár elvének megsértése vagy figyelmen kívül hagyása miatt.

149 Mindenesetre a Bizottság érvelése hatástalan. Írország állítása szerint a Törvényszék által megállapított tények azt mutatják, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés Bizottság által hivatkozott alkalmazásából kitűnik, hogy azok a nyereségek, amelyek után az ASI és az AOE ténylegesen megfizette az adót, megfeleltek a szokásos piaci ár elvének. Még ha a Törvényszék tévesen is alkalmazta a jogot, és megsértette az EUMSZ 107. cikket vagy elferdítette a nemzeti jogot – ami nem így van –, e körülmény akkor sem módosíthatja e ténybeli megállapításokat, amelyeket a Bizottság a bizonyítékok elferdítésének hiányában nem vitathat.

150 Az ASI és az AOI azt állítja, hogy az első jogalap második részét mint elfogadhatatlant, mindenesetre pedig mint megalapozatlant és/vagy hatástalant el kell utasítani.

151 Elöljáróban előadják, hogy a Bizottság megközelítésének alapvető hiányossága abban áll, hogy az ASI és az AOE írországi tevékenységeire vonatkozó értékelése téves. A Törvényszék számos bizonyítékot megvizsgált, és – helyesen – úgy ítélte meg, hogy az írországi fióktelepek által ellátott feladatokra és tevékenységekre tekintettel e társaságok írországi adószintje megfelel a nemzeti adójognak. Valójában a Bizottság által előadott érvek egyike sem teszi lehetővé a megtámadott ítéletben foglaltak cáfolatát.

152 Először is, a Bizottság tévesen állítja, hogy a Törvényszék megsértette az EUMSZ 107. cikket és elferdítette a nemzeti jogot. A Bizottság elferdíti a megtámadott ítéletet, és valójában a Törvényszék ténybeli megállapításait próbálja megkérdőjelezni. Márpedig a Bizottság nem jelölte meg, hogy melyek azok a konkrét bizonyítékok, amelyeket a Törvényszék elferdített, és milyen módon.

153 Másodszor, a Bizottság tévesen állítja, hogy a megtámadott ítélet eljárási szabálytalanságot tartalmaz és sérti az indokolási kötelezettséget azáltal, hogy a Törvényszék nem válaszolt a Bizottság azon érveire, amelyek az „Apple [Inc.] által ellátott feladatokkal”, valamint az Apple Inc.-nek az ASI és az AOE részére és azok nevében eljáró munkavállalóival kapcsolatosak. A Törvényszék ugyanis olyan megfelelő indokolással vizsgálta meg és utasította el ezeket az érveket, amely lehetővé teszi a felek számára határozata indokainak megértését, a Bíróság számára pedig felülvizsgálati jogkörének a fellebbezés szakaszában történő gyakorlását.

154 Harmadszor, nem lehet érvényesen azt állítani, hogy a Törvényszék elfogadhatatlan bizonyítékokra támaszkodott. Egyrészt, a Bizottság tévesen kifogásolja a Törvényszékkel szemben, hogy az ASI és az AOE Írországon kívüli tevékenységeire vonatkozó olyan bizonyítékokra támaszkodott, amelyeket első alkalommal a T-892/16. sz. ügyben benyújtott keresetlevélben terjesztettek elő. Mindenesetre a Törvényszéknek figyelembe kellett volna vennie minden olyan releváns információt, amelyet a Bizottság a közigazgatási eljárás során beszerezhetett volna (2017. szeptember 20-i Bizottság kontra Frucona Košice ítélet, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71. pont). Másrészt, a Bizottság azt is tévesen állítja, hogy az ASI és az AOE által adott bizonyos meghatalmazások elfogadhatatlanok voltak. E társaságok ugyanis a közigazgatási eljárás során tájékoztatták a Bizottságot a meghatalmazások jelentőségéről, többek között azáltal, hogy rendelkezésére bocsátották az igazgatósági ülések jegyzőkönyveit. Az ASI és az AOI tehát azt állítja, hogy jogosultak voltak e bizonyítékokat a keresetlevelükbe belefoglalni, a Törvényszék pedig megalapozottan fogadta el és vizsgálta meg azokat, még akkor is, ha végül a Bizottság iratanyagában kifejtett tényekre és bizonyítékokra támaszkodott ítéletének megalapozása érdekében. Az ASI és az AOI azt is előadja, hogy a Bizottság kifogása mindenképpen hatástalan, mivel a meghatalmazások, amelyek e társaságok Írországon kívüli feladataira vonatkoznak, nem változtathatnak a Törvényszék azon értékelésén, amely szerint a Bizottság hibát követett el az említett társaságok írországi tevékenységeinek értékelése során.

155 A Luxemburgi Nagyhercegség pontosítja, hogy a Bizottság fellebbezésében foglaltak közül kizárólag bizonyos olyan felvetésekre kíván választ adni, amelyek keresztmetszeti jellegű kérdésekre, különösen pedig az előny fennállásával kapcsolatos elsődleges érvelésre, valamint a vitatott adóügyi határozatok vizsgálata során releváns bizonyítási elvekre és bizonyítási szintre vonatkoznak. Ezzel szemben nem foglalkozik azokkal a fejtegetésekkel, amelyeket a Bizottság a

feladatoknak az Apple-csoport különböző jogalanyai közötti felosztásával kapcsolatban adott elő. E tekintetben csupán megjegyzi, hogy kizárólag ténykérdésekről van szó, amelyek az állandó ítélkezési gyakorlat szerint nem képezhetik fellebbezés tárgyát.

156 Az ügy érdemét illetően a Luxemburgi Nagyhercegség először is azt állítja, hogy a Bizottság nem támaszkodhat olyan alapvető adózási elvekre – különösen a szokásos piaci ár elvére és az elkülönült jogalany szerinti megközelítésre –, amelyeket önállóan és a nemzeti adószabályoktól elvonatkoztatva határoz meg. A Törvényszék többek között emlékeztetett arra – helyesen –, hogy az előnynek magát a fennállását is csak az úgynevezett „normál” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (a megtámadott ítélet 223. pontja), a Bizottságnak tehát kizárólag az ír adójog vonatkozásában kellett megvizsgálnia, hogy a vitatott adóügyi határozatok előnyhöz vezettek-e (a megtámadott ítélet 234. pontja). Másodszor, a Bizottság teljes mértékben figyelmen kívül hagyja a megtámadott ítélet első részét, amely egyértelműen megállapítja, hogy ezen intézmény tévesen alkalmazta az ír adójogot, továbbá a Bizottság hallgat a Törvényszék azon meghatározó jelentőségű megállapításairól, amelyeket e jognak, különösen pedig a TCA 97 jogszabály külföldi illetőségű társaságok írországi adóztatására vonatkozó 25. cikkének az értelmezését illetően tett. Harmadszor, a Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy jóllehet nem szükséges a vitatott határozat megsemmisítéséhez, az Apple Inc. feladatainak a Törvényszék általi figyelembevétele helyes és releváns volt annak megerősítése szempontjából, hogy az írországi fióktelepek „ténylegesen” nem látták el az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatos valamennyi feladatot.

157 Végül az EFTA Felügyeleti Hatóság egyetért a Bizottság által képviselt álláspontal. Azt állítja, hogy az ír adóhatóságnak, ahhoz, hogy megfeleljen az elkülönült jogalany szerinti megközelítésnek és a szokásos piaci ár elvének, a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása keretében azt kellett volna értékelnie, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepei milyen feladatokat látnak el azon feladatokhoz képest, amelyeket a központi irodáik az Apple-csoport e társaságok birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel összefüggésben gyakorolnak. Ezt erősítette meg a Törvényszék, amikor a megtámadott ítélet 248. pontjában megállapította, hogy „a TCA 97 [jogszabály] 25. cikkének alkalmazásakor a külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepe részére történő nyereségallokáció során figyelembe kell venni az eszközök, a funkciók és a kockázatok megosztását a fióktelep és e társaság többi része között.” A Törvényszék azonban nem ezt a szempontot alkalmazta a Bizottság elsődleges érvelésének a megtámadott ítélet 251–302. pontjában történő elutasítása során.

### *b) A Bíróság álláspontja*

158 Az első fellebbezési jogalap második része lényegében a megtámadott ítélet 251–311. pontja ellen irányul, amelyekben a Törvényszék megvizsgálta a Bizottságnak az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó értékeléseit, egymás után áttekintve az ASI írországi fióktelepének tevékenységeit (a megtámadott ítélet 255–284. pontja), az AOE írországi fióktelepének tevékenységeit (ezen ítélet 285–295. pontja) és az e fióktelepeken kívüli tevékenységeket (az említett ítélet 296–309. pontja).

159 A Bizottság e tekintetben azt állítja, hogy mivel az Apple Inc. az ASI-től és az AOE-től elkülönülő jogalany, azok a feladatok, amelyeket az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatban a csoport anyavállalataként vagy csoporton belüli megállapodások végrehajtásaképpen gyakorolt – történjen ez akár a csoport egésze vagy konkrétan az ASI és az AOE „előnyére”, akár pedig ez utóbbiak „nevében” –, semmilyen hatással nincs az Apple-csoport szellemi tulajdonnal

kapcsolatos azon engedélyeinek hasznosításából eredő nyereség felosztására, amelyekkel e két társaság az e csoport termékeinek az amerikai kontinensen kívüli beszerzése, gyártása, értékesítése és forgalmazása céljából rendelkezik.

160 A Bizottság ebben az összefüggésben két kifogást hoz fel. Az első kifogást arra alapítja, hogy a Törvényszék eljárási szabálytalanságot követett el, valamint elégtelen és ellentmondásos indokolást adott. A második kifogás az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére, az ír jog elferdítésére és az elfogadhatatlan bizonyítékok figyelembevétele miatti eljárási szabálytalanságra vonatkozik.

161 Olyan érvek alapján, amelyek egymással nagyrészt átfedésben vannak, Írország, az ASI és az AOI, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy a Bizottság által felhozott kifogások részben elfogadhatatlanok, hatástalanok, mindenesetre pedig megalapozatlanok.

162 Először is a Bizottság által hivatkozott második kifogást kell megvizsgálni.

*1) A második, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére, az ír jog elferdítésére és eljárási szabálytalanságra alapított kifogásról*

163 A Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék az Apple Inc. által ellátott feladatokat alapul véve megsértette az elkülönült jogalany szerinti megközelítést és a szokásos piaci ár elvét, amelyeken a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapul. Mivel az ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti jog téves értelmezése és alkalmazása az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése téves értelmezésének és alkalmazásának minősül, a Törvényszék ezt a rendelkezést is megsértette. Pontosabban, a Törvényszék helyesen értelmezte az ír jogot, amikor a megtámadott ítélet 248. pontjában kijelentette, hogy „a TCA 97 [jogszabály] 25. cikkének alkalmazásakor a külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepe részére történő nyereségallokáció során figyelembe kell venni az eszközök, a funkciók és a kockázatok megosztását a fióktelep és e társaság többi része között.” Ezen ítélet 255–302. pontjában ugyanakkor már eltérő és téves „jogi kritériumot” alkalmazott, amikor az ASI és az AOE írországi fióktelepei által ellátott feladatokat az e két társaság írországi központi irodái által ellátott feladatok helyett az Apple Inc. által ellátott feladatokkal hasonlította össze.

164 A Bizottság a Törvényszék által elkövetett eljárási szabálytalanságra is hivatkozik, amennyiben a Törvényszék szerinte elfogadhatatlan bizonyítékokra támaszkodott.

*i) Az elfogadhatóságról*

165 A jelen kifogás elfogadhatóságát két okból is vitatták.

166 Először is, Írország, az ASI és az AOI, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy e kifogás elfogadhatatlan, mivel arra irányul, hogy a tényeknek és bizonyítékoknak a Törvényszék által elvégzett értékelését vitassa.

167 Ennek az érvelésnek nem lehet helyt adni.

168 Fellebbezés esetén a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem a tényállás megállapítására, sem – főszabály szerint – a Törvényszék által az e tényállás alátámasztására elfogadott bizonyítékok megvizsgálására. Amennyiben ugyanis e bizonyítékok megszerzése szabályszerűen történt,

valamint az általános jogelveket, továbbá a bizonyítási teherre és a bizonyításfelvételre vonatkozó eljárási szabályokat tiszteletben tartották, kizárólag a Törvényszék feladata annak mérlegelése, hogy a hozzá benyújtott bizonyítékoknak milyen bizonyító erőt tulajdonít. E mérlegelés tehát – feltéve, hogy az eléje terjesztett bizonyítékokat a Törvényszék nem ferdítette el – nem minősül olyan jogkérdésnek, amit a Bíróságnak kellene felülvizsgálnia (2017. május 11-i Dyson kontra Bizottság ítélet, C-44/16 P, EU:C:2017:357, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

169 A Bíróságnak a Törvényszék által tett ténymegállapítások feletti felülvizsgálati jogköre kiterjed tehát többek között megállapításoknak az ügy irataiból eredő tárgyi pontatlanságára, a bizonyítékok elferdítésére, a bizonyítékok jogi minősítésére, valamint arra a kérdésre, hogy a bizonyítási teherre és a bizonyításfelvételre vonatkozó szabályokat tiszteletben tartották-e (2017. május 11-i Dyson kontra Bizottság ítélet, C-44/16 P, EU:C:2017:357, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

170 A jelen esetben a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék az Apple Inc. feladatainak figyelembevételével olyan hibát követett el, amely hátrányosan érinti a megtámadott ítélet 251–311. pontjában elvégzett ténybeli elemzést, valamint az ezen elemzésből származó eredményeket, és amely hiba a nemzeti jog téves alkalmazásához és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértéséhez vezet. Márpedig az első jogalap második részének alátámasztására felhozott második kifogásával a Bizottság lényegében azt a kritériumot kívánja megkérdőjelezni, amelynek alapján a Törvényszék lefolytatta ezt az elemzést, amely figyelmen kívül hagyja a releváns referenciakeretet, továbbá e kifogásban a Bizottság sérelmezi a tényeknek a Törvényszék által e tekintetben elvégzett minősítését. Így a Bizottság érvelését nem lehet elfogadhatatlanként elutasítani.

171 Másodszor, Írország, valamint az ASI és az AOI azt is előadja, hogy a vizsgált kifogás elfogadhatatlan, mivel a Törvényszék ír jogra vonatkozó értékelésének vitatására irányul, anélkül hogy e jog elferdítésére hivatkozna. Írország többek között azt állítja, hogy a Bizottság a 2018. június 28-i Andres (A Heitkamp BauHolding fizetésképtelensége) kontra Bizottság ítéletből (C-203/16 P, EU:C:2018:505) eredő ítélkezési gyakorlat téves értelmezésére támaszkodik, amikor lényegében azt állítja, hogy a nemzeti jog értelmezése és alkalmazása során elkövetett bármely hiba az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének téves értelmezését és alkalmazását jelenti.

172 Ennek az érvelésnek sem lehet helyt adni.

173 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak a Törvényszék által hozott határozatok ellen benyújtott fellebbezések elbírálására vonatkozó hatáskörét az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdése határozza meg. E rendelkezés kimondja, hogy fellebbezni kizárólag jogi kérdésekben, „az alapokmányban megállapított feltételek mellett és korlátokon belül” lehet. Az Európai Unió Bíróságának alapokmánya 58. cikkének első bekezdése a fellebbezés alapjául szolgáló jogalapok felsorolása keretében pontosítja, hogy a fellebbezésben az uniós jognak a Törvényszék általi megsértésére is lehet hivatkozni (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

174 Kétségtelen, hogy a Törvényszék által a nemzeti jog tekintetében tett megállapítások fellebbezés keretében történő vizsgálata során – amely megállapítások az állami támogatások területén ténybeli megállapításoknak minősülnek – a Bíróság hatásköre főszabály szerint csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e. A Bíróságot azonban nem lehet

megfosztani attól a lehetőségtől, hogy felülvizsgálja, hogy az ilyen értékelések maguk nem képezik-e az uniós jog megsértését (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

175 Márpedig az a kérdés, hogy a Törvényszék megfelelően határolta-e körül a releváns referenciakeretet, és ennek folytán helyesen értelmezte-e az azt alkotó rendelkezéseket, olyan jogkérdés, amely a fellebbezés szakaszában a Bíróság általi felülvizsgálat tárgyát képezheti. A szelektív előny fennállására irányuló elemzés első szakaszában ugyanis a referenciakeret kiválasztásának vagy jelentőségének megkérdőjelezésére irányuló érvek elfogadhatók, mivel ez az elemzés a nemzeti jognak az uniós jog valamely rendelkezése alapján történő jogi minősítéséből indul ki (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

176 Annak elismerése, hogy a Bíróság nem határozhatja meg, hogy a Törvényszék téves jogalkalmazás nélkül fogadta-e el a releváns referenciakeret körülhatárolását, értelmezését és alkalmazását, mint a szelektív előny fennállásának vizsgálata szempontjából döntő tényezőt, azon lehetőség elfogadásához vezetne, hogy a Törvényszék adott esetben megsérthetné az elsődleges uniós jog valamely rendelkezését, nevezetesen az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, anélkül hogy e jogsértést a fellebbezés keretében szankcionálni lehetne, ami ellentétes lenne az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének második albekezdésével (2023. december 5-i Luxemburg és társai kontra Bizottság ítélet, C-451/21 P és C-454/21 P, EU:C:2023:948, 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

177 A jelen ügyben a Bizottság azt állítja, hogy jóllehet a Törvényszék a megtámadott ítélet 248. pontjában helyesen határozta meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállására vonatkozó elsődleges érvelés keretében az ír jog értelmében alkalmazandó jogi kritériumot, mégis eltérő kritériumot alkalmazott, amely azzal a következménnyel jár, hogy megkérdőjelezi azon referenciarendszer kiválasztását, amelyre tekintettel a jelen ítélet 79. pontjában meghatározott első szakasz keretében a szelektív előny fennállását elemezni kell. Érvelésével a Bizottság közelebbről azt akarja vitatni, ahogyan a Törvényszék a TCA 97 jogszabály 25. cikkét értékelte. E kérdés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján elvégzendő elemzés szempontjából döntő jelentőségű, mivel kihatással van az ír jog szerinti „normál” adózás meghatározására, amelynek alapján az e rendelkezés értelmében vett valamely előny fennállását értékelni kell.

178 Meg kell tehát állapítani: a Bizottság azáltal, hogy annak felülvizsgálatára kérte a Bíróságot, hogy a Törvényszék helyesen határozta-e meg a külföldi illetőségű társaságok adóztatására vonatkozó nemzeti jog tartalmát, és azt, ahogyan e jogot a jelen ügyben alkalmazták, azt a referencia-rendszert kívánja vitatni, amelyet a Törvényszék helyesnek ítélt abból a szempontból, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny fennállására vonatkozó elemzés érdekében meghatározzák a normál adóztatást.

179 A fenti megfontolások összességére tekintettel az Írország, az ASI és az AOI, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség által felhozott elfogadhatatlansági kifogásokat el kell utasítani.

*ii) Az ügy érdeméről*

*– Az elfogadhatatlan bizonyítékok figyelembevételéről*

180 A Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen hivatkozott a megtámadott ítélet 301. pontjában említett bizonyítékokra annak megállapításakor, hogy az ASI által értékesített termékek nagy részének gyártásáért felelős harmadik személy gyártókkal *(Original Equipment Manufacturers*, a továbbiakban: OEM-ek) kötött szerződéseket és a távközlési szolgáltatókhoz hasonló ügyfelekkel kötött szerződéseket az Apple-csoport igazgatói tárgyalták meg, és azokat az Apple Inc. és az ASI saját igazgatóikon keresztül, közvetlenül vagy meghatalmazás útján írták alá.

181 A Bizottság szerint a Törvényszék nem vehette volna figyelembe ezeket a bizonyítékokat – amelyek egyrészt az Apple Inc. igazgatói közötti, az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal kötött szerződésekre vonatkozó különböző elektronikus levélváltásokból, másrészt pedig az ASI által az Apple Inc. igazgatóinak az OEM-ekkel és e gazdasági szereplőkkel kötött szerződések aláírására vonatkozóan adott négy meghatalmazásból állnak –, mivel azokat a közigazgatási eljárás során nem nyújtották be, ami pedig a meghatalmazásokat illeti, azokat azért sem lehetett volna figyelembe venni, mert azokat csak a válasz keretében terjesztették a Törvényszék elé, vagy egyáltalán nem is nyújtották be.

182 Az ASI és az AOI nem vitatják, hogy az említett bizonyítékokat nem terjesztették elő a közigazgatási eljárás során. Mindazonáltal azt állítják, hogy a Bizottságot tájékoztatták az ASI és az AOE Egyesült Államokban székhellyel rendelkező igazgatóinak tevékenységéről, valamint a szóban forgó meghatalmazások létezéséről és jelentőségéről, ha pedig a Bizottság megfelelő vizsgálatot folytatott volna, minden releváns bizonyítékot beszerezhetett volna. Az ASI és az AOE ezenkívül azt állítja, hogy a Bizottság kifogása hatástalan, mivel az érintett meghatalmazások nem alkalmasak arra, hogy megkérdőjelezzék azt az értékelést, amelyet a Törvényszék arra vonatkozóan folytatott le, ahogyan a Bizottság az ASI és az AOE írországi tevékenységeit értékelte.

183 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az uniós bíróságnak az állami támogatással kapcsolatos határozat jogszerűségét azon információk alapján kell megítélnie, amelyek e határozat elfogadásának időpontjában a Bizottság rendelkezésére állhattak, és amelyek benyújtását a Bizottság a közigazgatási eljárás során kérhette volna (2022. november 10-i Bizottság kontra Valencia Club de Fútbol ítélet, C-211/20 P, EU:C:2022:862, 85. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

184 Nem kifogásolható a Bizottsággal szemben, ha nem vette figyelembe azokat az esetleges ténybeli vagy jogi elemeket, amelyeket a közigazgatási eljárás során rendelkezésére bocsáthattak volna, ám ezt nem tették meg, mivel nem köteles hivatalból és feltételezések alapján vizsgálni, hogy milyen bizonyítékokat bocsáthattak volna a rendelkezésére (lásd ebben az értelemben: 1998. április 2-i Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ítélet, C-367/95 P, EU:C:1998:154, 60. pont).

185 A jelen ügyben először is, ami az Apple Inc. igazgatói közötti, az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal kötött szerződésekre vonatkozó elektronikus levélváltásokat illeti, az ügynek a Törvényszék elé terjesztett iratanyagából kitűnik, hogy ezek az információcserék lényegében az Apple Inc. munkavállalói által a költségmegosztási megállapodás keretében végzett tevékenységekről való beszámolásra korlátozódtak, és nem tartalmaztak semmilyen hallgatólagos

vagy kifejezett hivatkozást az ASI-re. A közigazgatási eljárás tárgyától idegen dokumentumokról van tehát szó, amennyiben azok az ASI-től elkülönülő jogalany tevékenységeire és a csoporton belüli olyan kapcsolatokra vonatkoztak, amelyek idegenek a vitatott adóügyi határozatok tárgyától.

186 Ezért nem állítható, hogy a Bizottság – még akár feltételezve is, hogy gyaníthatta ilyen bizonyítékok létezését – köteles lett volna e bizonyítékok benyújtását kérni a közigazgatási eljárás során. Épp ellenkezőleg, az ASI és az AOE feladata lett volna, hogy az említett bizonyítékokat a közigazgatási eljárás során a Bizottság elé terjesszék, amennyiben úgy vélték, hogy azok alátámaszthatják az Apple-csoporton belül a csoport igazgatói által Cupertinóban meghozott stratégiai döntések központosított jellegének valódiságát és relevanciáját.

187 Másodszor, ami az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal kötendő szerződések aláírására vonatkozó meghatalmazásokat illeti, nem vitatott, hogy olyan bizonyítékokról van szó, amelyekre a Törvényszék a megtámadott ítélet 301. pontjában támaszkodott. Nem vitatott az sem, hogy az ASI és az AOE igazgatói által adott meghatalmazások teljes listáját csak az e társaságok által első fokon benyújtott kereset mellékleteként nyújtották be, továbbá hogy e meghatalmazások közül hármat, amelyek az OEM-ekkel kötött szerződésekre vonatkoztak, csak a válasz szakaszában nyújtottak be, a negyediket pedig, amely a távközlési szolgáltatókkal kötött szerződésekre vonatkozott, soha nem nyújtották be. Az sem vitatott, hogy az ASI és az AOE igazgatósági üléseinek a közigazgatási eljárás során benyújtott jegyzőkönyvei (a továbbiakban: a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvek) nem az OEM-ekkel kötendő szerződések aláírására vonatkozó meghatalmazásokról tettek említést, hanem csak a távközlési szolgáltatókkal kötendő szerződések aláírására vonatkozó meghatalmazásról, amelyet azonban a fentiekben említettek szerint soha nem nyújtottak be.

188 A közigazgatási eljárás során a Bizottság tudomására hozott bizonyítékokat illetően ki kell emelni, hogy az Apple-csoport a 2015. szeptember 7-i észrevételeiben – amelyek az ASI és az AOE Törvényszékhez benyújtott keresetének mellékletét képezték – különösen az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal folytatandó tárgyalásokra és szerződéskötésekre tekintettel utal az ASI és az AOE igazgatóságai által kiállított meghatalmazások rendszerének létezésére. Ezek az észrevételek azonban – amint azt indítványának 50. pontjában a főtanácsnok is kiemelte – csak homályos és pontatlan hivatkozást tartalmaznak.

189 E körülmények között nem kifogásolható a Bizottsággal szemben, hogy a közigazgatási eljárás során nem szerezte be a szóban forgó meghatalmazásokat. Különösen azt kell figyelembe venni, hogy a Bizottság bekérte és megvizsgálta az ASI és az AOE igazgatóságának a releváns időszakra vonatkozó valamennyi jegyzőkönyvét, amelyek csak tömören említik e meghatalmazásokat.

190 Végül ki kell emelni, hogy az ASI és az AOE állításával ellentétben a Bizottság jelen kifogása nem hatástalan.

191 A Törvényszék ugyanis a megtámadott ítélet 301. pontjában említett bizonyítékok, különösen pedig bizonyos meghatalmazások alapján állapította meg a soron következő pontban, hogy a Bizottság tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az Apple-csoport azon szellemi tulajdonának kezelését, amelynek engedélyei az ASI és az AOE birtokában voltak, szükségképpen e társaságok írországi fióktelepei látták el.

192 A Törvényszék különösen ezen értékelés alapján mondta ki ezen ítélet 310. pontjában, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének meghatározása céljából az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek

hasznosításából eredő nyereséget e fióktelepekhez kellett volna allokálni, végül pedig az említett ítélet 312. pontjában ezen értékelés alapján adott helyt a Bizottság elsődleges érvelése ellen irányuló, arra alapított jogalapoknak, hogy az ír adóhatóságok nem biztosítottak előnyt az ASI és az AOE számára.

193 Következésképpen helyt kell adni annak az érvnek, amely szerint a Törvényszék azáltal, hogy a megtámadott ítélet 301. pontjában foglalt értékelésének alátámasztása érdekében elfogadhatatlan bizonyítékokat vett figyelembe, eljárási szabálytalanságot követett el.

*– A külföldi illetőségű társaság nyereségének meghatározása során az ír jog alapján alkalmazandó jogi kritériumról*

194 Jóllehet a felek egyetértenek abban, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazásához szükséges funkcionális elemzés keretében ki kell zárni az azon külföldi illetőségű társaságtól elkülönülő jogalany – a jelen esetben az Apple Inc. – által ellátott funkciók relevanciáját, amelynek írországi adóköteles nyereségét értékelni kell, ezzel szemben eltérő álláspontokat képviselnek az ír jog által megkövetelt elemzés érvényesülési körével és tartalmával kapcsolatban.

195 A Bizottság ugyanis úgy véli, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 248. pontjában helyesen határozta meg azt a jogi kritériumot, amelyet valamely külföldi illetőségű társaság Írországban adóköteles nyereségének meghatározása során az ír jog alapján alkalmazni kell, továbbá hogy e kritériumnak figyelembe kell vennie „az eszközök, a funkciók és a kockázatok megosztását a fióktelep és e társaság többi része között”.

196 Írország ellenben úgy véli, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából releváns elemzésnek – mint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 227. pontjában megállapította, és mint az ezen ítélet számos egyéb pontjában is megerősítette – „[a külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepeinek] tényleges tevékenységeire és [e] tevékenységek piaci értékére” kell irányulnia. Az ASI és az AOI a maguk részéről arra hivatkoznak, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 182–186. pontjában egyértelművé tette, hogy a szellemi tulajdonjogokból származó nyereség az ír jog alapján csak akkor allokálható valamely külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepéhez, ha az annak forrását képező szellemi tulajdonjog a fióktelep ellenőrzése alatt áll.

197 Mind Írország, mind pedig az ASI és az AOI - amelyek úgy vélik, hogy a központi irodák által végzett tevékenységek egyáltalán nem relevánsak a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából – lényegében úgy véli, hogy a megtámadott ítélet 248. pontja, amelyre a Bizottság támaszkodik, a jóváhagyott OECD-megközelítés alkalmazására vonatkozik, nem pedig a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazására, mindenesetre pedig ezen ítéletnek különösen a 242. pontjából kitűnik, hogy e megközelítés nem hagyja jóvá a Bizottság által alapul vett összehasonlító elemzést, amely ellentétes az ír joggal.

198 E tekintetben nem vitatott, hogy a Törvényszék a megtámadott ítéletnek többek között a 242. pontjában úgy ítélte meg, hogy mind a TCA 97 jogszabály 25. cikke, mind pedig a szokásos piaci ár elve és a jóváhagyott OECD-megközelítés megköveteli, hogy valamely külföldi illetőségű társaság írországi adóköteles nyereségének meghatározása érdekében „funkcionális” elemzést végezzenek az e társaság írországi fióktelepe által gyakorolt tevékenységek, felhasznált eszközök és vállalt kockázatok azonosítása érdekében.

199 E tekintetben a Törvényszék egyfelől a megtámadott ítélet 240. pontjában elismerte, hogy annak meghatározásához, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából mely funkciókat látja el ténylegesen valamely külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepe, figyelembe kell venni „az eszközök, a funkciók és a kockázatok e fióktelep és e társaság többi része közötti megosztását.” Másfelől, a megtámadott ítélet 242. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy a valamely társaság állandó telephelyéhez allokálandó eszközök, funkciók és kockázatok meghatározására irányuló elemzés az utóbbi által ténylegesen végzett tevékenységek alapján „nem végezhető el elvont módon, figyelmen kívül hagyva a társaság egészén belül ellátott tevékenységeket és funkciókat.”

200 Márpedig ez az értelmezés megfelel magának a TCA 97 jogszabály 25. cikke szövegének is, amely a külföldi illetőségű társaság írországi adóköteles nyereségének meghatározásához megköveteli „a közvetlenül vagy közvetett módon a fióktelepen […] keresztül keletkező […] kereskedelmi bevétel[ek], valamint a fióktelep […] által használt, [annak] tulajdonában vagy birtokában lévő tulajdonból vagy jogokból származó minden bevétel” azonosítását. Különösen, a megtámadott ítélet 248. pontjában kifejtett megfontolásból kitűnik, hogy az ilyen azonosításhoz – mint azt indítványának 57. pontjában lényegében a főtanácsnok is kiemelte – az e társaság különböző részei által az ezen eszközökkel összefüggésben végzett tevékenységek összehasonlítása szükséges, pontosítva, hogy az ilyen összehasonlítás lehetővé teszi annak ellenőrzését, hogy az eszközöknek a külföldi illetőségű társaságon belüli azon felosztása, amelyet az adóhatóságok az írországi adóköteles nyereség meghatározásának alapjaként elfogadtak, megfelel-e a funkciók, az eszközök és a kockázatok e társaság különböző részei közötti tényleges megosztásának.

201 E tekintetben az Írország, valamint az ASI és az AOI által javasolt azon értelmezés, amely szerint a szellemi tulajdonjogok kezeléséből származó nyereségnek a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján történő allokálása szempontjából csak azt a jogalanyt kell figyelembe venni, amely e jogok tényleges jogosultja, a külföldi illetőségű társaságokat illetően végső soron azt jelenti, hogy az említett jogok hasznosításából származó nyereséget szisztematikusan e társaságok székhelyeihez kell allokálni. Márpedig, mivel ez utóbbiak *per definitionem* Írországon kívül találhatók, az ilyen jövedelmek e tagállamban elvi szinten kikerülnének bármiféle adókötelezettség alól.

202 E tekintetben a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása céljából az eszközöknek, funkcióknak és kockázatoknak az írországi fióktelepek, valamint az ASI és az AOE egyéb részei közötti megosztását kellett figyelembe vennie, és nem tekintette úgy, hogy az ír jog értelmében köteles lett volna elemezni az Apple Inc. által esetlegesen játszott szerepet.

203 E megfontolások összességéből az következik, hogy a valamely külföldi illetőségű társaság nyereségének meghatározására vonatkozó azon kritérium, amelyet a Törvényszék a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján alkalmazandónak tekintett, annak figyelembevételét követeli meg, hogy az eszközök, funkciók és kockázatok miként oszlanak meg a fióktelep és e társaság többi része között, anélkül hogy megkövetelné az elkülönült jogalanyok által játszott szerep figyelembevételét.

204 Ezért meg kell vizsgálni azt a kérdést, hogy a Törvényszék valóban arra támaszkodott-e – ahogyan azt a Bizottság állítja –, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaival kapcsolatban az Apple Inc. milyen funkciókat lát el, vagy – ahogyan azt Írország, valamint az ASI és az AOI állítja – a Bizottság érvelése elferdíti a megtámadott ítélet ezzel kapcsolatos indokolását.

– *Az Apple Inc. funkcióinak a Törvényszék általi figyelembevételéről*

205 A Bizottság először is azt állítja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 259–267. és 288. pontjában az Apple Inc. által ellátott funkciókra utalt, amikor a vitatott határozat (289)–(295) preambulumbekezdését vizsgálta, amelyekben a Bizottság az írországi fióktelepekhez allokálta a minőség-ellenőrzési, az infrastruktúra-üzemeltetési, a K+F és az üzleti kockázatkezelési funkciókat.

206 E tekintetben a megtámadott ítélet 260–264., 266. és 267. pontjából az következik, hogy a Törvényszék a tények értékelése során ténylegesen figyelembe vette az Apple Inc. által ellátott feladatokat és az általa vállalt kockázatokat, kiemelve, hogy Írország, valamint az ASI és az AOE egyetértett abban, hogy e feladatokat és kockázatokat – amelyek az Apple-csoport teljes szellemi tulajdonával, annak fejlesztésével és kezelésével kapcsolatosak – legnagyobb részben az Apple Inc. látta el a csoport anyavállalataként vagy a költségmegosztási megállapodás keretében, és azokat Cupertinóban központosította.

207 Másodszor, a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen hivatkozott az Apple Inc. funkcióira, amikor azokat a funkciókat vizsgálta, amelyeket a Bizottság az ASI fióktelepe funkcióinak tekintett.

208 A Törvényszék a megtámadott ítélet 268–284. pontjában megvizsgálta azokat a tevékenységeket és funkciókat, amelyeket a vitatott határozat (296)–(300) preambulumbekezdése akként említett, hogy azokat ténylegesen e fióktelep gyakorolta. A Törvényszék úgy ítélte meg, hogy e tevékenységek és funkciók – akár külön-külön, akár együttesen vizsgálva – nem igazolják az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek hasznosításából eredő nyereségnek az említett fióktelephez allokálását. A Törvényszék által vizsgált tevékenységek és funkciók között szerepelt a minőség-ellenőrzés, a különböző K+F tevékenységek és a marketingköltségek helyi szintű kezelése.

209 E tekintetben a minőség-ellenőrzést illetően ki kell emelni, hogy a Bizottság a vitatott határozatban úgy ítélte meg – mint azt ő maga is állítja –, hogy e funkció a költségmegosztási megállapodásban felsorolt és e megállapodásban mind az Apple Inc.-hez, mind pedig az ASI-hez és az AOE-hez kapcsolódó funkciók részét képezi. E körülmények között, amikor a megtámadott ítélet 269. pontjában a Törvényszék az ASI és az AOE azon állítására hivatkozik, amely szerint „az egész világon több ezer személyt foglalkoztattak a minőségellenőrzési funkciók keretében, miközben Írországban csak egyetlen személyt alkalmaztak e funkcióban”, szükségképpen az e két utóbbi társaságtól elkülönülő jogalanyok által gyakorolt tevékenységekre, különösen pedig az Apple Inc. tevékenységeire utal.

210 Ami a megtámadott ítélet 273. és 275. pontját illeti, amikor a Törvényszék megállapítja, hogy az ASI fióktelepének alkalmazottai által gyakorolt K+F funkciók, valamint a regionális adatgyűjtési és elemzési tevékenységek „kiegészítő” jellegűek, e funkciókat és tevékenységeket ismét az ASI-n kívüli személyek által globálisan gyakorolt funkciókkal és tevékenységekkel hasonlítja össze. Végül ezen ítélet 277. pontjában kifejezetten az Apple Inc. által kialakított csoportpolitikákra és stratégiákra történik hivatkozás, mivel a Törvényszék e pontban az AppleCare vevőszolgálati és javítási szolgáltatást, amelyért az EMEIA régióban e fióktelep volt felelős, olyan „végrehajtási” szolgáltatásnak minősítette, amelyet „az Egyesült Államokban meghatározott iránymutatások és stratégiai irányítás alapján” nyújtanak. Ugyanez vonatkozik az említett ítélet 281. és 283. pontjára is, amelyek a Törvényszék részéről átfogó értékelést tartalmaznak az említett fióktelep tevékenységeinek „kiegészítő” és „végrehajtási” jellegét illetően.

211 Harmadszor, a Bizottság úgy véli, hogy a Törvényszék az Apple Inc. tevékenységeire utalt, amikor az AOE írországi fióktelepe által ellátott, a vitatott határozat (301) preambulumbekezdésében meghatározott funkciókat vizsgálta.

212 E ponttal kapcsolatban ki kell emelni, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 290. pontjában az e fióktelep által a gyártási tevékenysége keretében kialakított specifikus folyamatokat és gyártási szakértelmet illetően megállapítja, hogy még ha e tényezők egyes szellemi tulajdonjogok alapján védelemben is részesülhetnek, az „[e] fióktelep tevékenységeire jellemző korlátozott és sajátos területről van szó”, amely nem indokolja az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaira vonatkozó engedélyek összességének e fióktelephez allokálását. Az e csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek összességére való ilyen hivatkozás hallgatólagosan, de egyértelműen azt jelenti, hogy – amint azt a Bizottság helyesen állítja – a Törvényszék e pontban az AOE írországi fióktelepe által kialakított hatásköröket az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatos K+F funkciók összességével hasonlította össze.

213 Végül negyedszer, a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 298–302. pontjában az ASI és az AOE fióktelepein kívül végzett tevékenységek vizsgálata során figyelembe vette az Apple Inc. által ellátott funkciókat.

214 E tekintetben a megtámadott ítélet több szövegrészéből, különösen pedig annak 299. és 300. pontjából kitűnik, hogy a Törvényszék az Apple Inc. funkcióira és a csoport vonatkozásában betöltött anyavállalati szerepére emlékeztetett egyrészt akkor, amikor általánosságban megállapította „az Apple-csoporton belül az igazgatók által Cupertinóban hozott […] stratégiai döntések központosított jellegé[t]”, másrészt pedig konkrétabban az Apple-csoport szellemi tulajdonjogainak forrását jelentő K+F területen hozott döntéseket illetően akkor, amikor kiemelte, hogy „a fejlesztendő […] termékekre, valamint a K+F stratégiára vonatkozó döntéseket a csoport Cupertinóban letelepedett vezetői hozták meg és hajtották végre.” Hasonlóképp, a Törvényszék megállapította, hogy „az új termékek piacra dobására vonatkozó stratégiákat, és különösen az európai piacokon történő forgalmazásnak a […] megszervezését az Apple-csoport szintjén alakították ki, mégpedig többek között a csoport vezető tisztségviselői *(Executive Team)* a csoport vezérigazgatójának irányítása alatt, Cupertinóban”.

215 Mint azt indítványának 67. pontjában a főtanácsnok is jelezte, e megállapításokból az következik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítéletnek a Bizottság által vitatott valamennyi pontjában kifejezetten vagy hallgatólagosan ugyan, de azokra a funkciókra támaszkodott, amelyeket az Apple Inc. az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaival kapcsolatban a költségmegosztási megállapodás vagy a marketingszolgáltatásokról szóló megállapodás keretében, vagy akár a csoport anyavállalati minőségében eljárva látott el; ennek során a Törvényszék e funkciókat az írországi fióktelepek által a szellemi tulajdonjogokkal kapcsolatos engedélyek tekintetében ellátott funkciókkal hasonlította össze. Ezért ellentétben azzal, amit Írország, valamint az ASI és az AOI állít, a Bizottság által arra alapított érv, hogy a Törvényszék az Apple Inc. által ellátott funkciókat vette figyelembe, nem alapul a megtámadott ítélet téves olvasatán, sem pedig annak elferdítésén.

*– Az Apple Inc. által gyakorolt tevékenységek és funkciók figyelembevételének a tények jogi minősítésére gyakorolt hatásáról*

216 Írország, valamint az ASI és az AOI lényegében azt állítja, hogy a Bizottság azon érve, amelyet az Apple Inc tevékenységeinek téves figyelembevételére alapít, mindenképp hatástalan, mivel még ha feltételezzük is, hogy a Törvényszék figyelembe vette e tevékenységeket, a tényállás általa történő vizsgálatának végén kialakított értékelései az írországi fióktelepek és a központi irodák

tevékenységének elemzésén és az e fióktelepek által ellátott funkciók „rutinszerű” jellegének megállapításának alapulnak, amely a Törvényszék szerint nem elegendő ahhoz, hogy igazolja a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek és az azokhoz kapcsolódó nyereség hozzájuk történő allokálását.

217 E tekintetben a megtámadott ítélet 310. pontjából kitűnik, hogy a Törvényszék azon értékelése, amely szerint a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyek hasznosításából eredő nyereséget az ASI és az AOE írországi adóköteles évenkénti nyereségének meghatározása céljából az írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni, egyrészt az e fióktelepek által ténylegesen gyakorolt tevékenységek vizsgálatán, másrészt pedig „az e fióktelepeken kívül hozott és végrehajtott stratégiai döntések[en]” alapul.

218 Márpedig a megtámadott ítélet 298–309. pontjában a Törvényszék megállapította egyrészt, hogy az Apple-csoporton belül központosított döntéshozatali rendszer létezik, a csoport élén az Apple Inc.-vel, ideértve a csoport szellemi tulajdonának kezelését és fejlesztését is, másrészt pedig azt, hogy az ASI és az AOE központi irodái képesek arra, hogy az igazgatóságaikon keresztül vagy a hatáskörök egyedi igazgatókra történő átruházásának rendszere révén meghozzák „a társaság kapcsán […] [a] kulcsfontosságú döntéseket, mint amilyen az éves beszámolók jóváhagyása”. Nem állapította meg azonban sem a központi irodáknak az Apple Inc. által hozott stratégiai döntések elfogadásában való részvételét, sem az e döntések végrehajtásában vagy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek aktív kezelésében való tényleges részvételét. Az e tekintetben tett egyetlen megállapítást, amely a megtámadott ítélet 307. pontjában szerepel, és amely szerint az ASI és az AOE olyan információkat bocsátott rendelkezésre, amelyek alapján a költségmegosztási megállapodás különböző változatait igazgatóságaik tagjai Cupertinóban írták alá, a Bizottság az első fellebbezési jogalapjának harmadik részében vitatja, amelynek vizsgálatára ezt követően kerül sor.

219 Így tekintettel arra, hogy a megtámadott ítélet rendszerében mekkora jelentőséggel bír az Apple Inc. által az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatban gyakorolt tevékenységek és funkciók vizsgálata, továbbá tekintettel az e vizsgálat, valamint az ASI és az AOE írországi fióktelepei tevékenységeinek vizsgálata közötti szoros kapcsolatra, nem lehet azt állítani, hogy az e funkciók és tevékenységek Törvényszék általi figyelembevételére alapított érv hatástalan lenne.

220 E megfontolások összességére tekintettel a Bizottság megalapozottan hivatkozik arra, hogy annak megállapítása érdekében, hogy a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyek hasznosításából eredő nyereségnek az ASI és az AOE fióktelepeihez történő allokálását lehetővé tevő bizonyítékok nem voltak elegendőek, a Törvényszék tévesen járt el, amikor az e fióktelepek által ezen engedélyekkel kapcsolatban ellátott funkciókat az Apple Inc. által az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatban ellátott funkciókkal hasonlította össze, ahelyett hogy azokat a központi irodák által az említett engedélyekkel összefüggésben ténylegesen gyakorolt funkciókkal hasonlította volna össze. Ez különösen egyértelműen következik a Törvényszék által a tényállás elemzésének különböző szakaszaiban, konkrétan a megtámadott ítélet 266. és 302. pontjában levont közbenső következtetésekből; a Törvényszék e pontokban megállapította egyrészt azt, hogy a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek vezető szervei ténylegesen ellátták „a költségmegosztási megállapodás[ban] […] felsorolt, az Apple-csoport szellemi tulajdonához kapcsolódó valamennyi funkció és kockázat” napi szintű aktív kezelését, másrészt pedig azt, hogy mivel az Apple-csoport szellemi tulajdonának alapját képező termékek fejlesztését illetően a stratégiai döntéseket az Apple-csoport teljes egésze tekintetében Cupertinóban hozták meg, a Bizottság tévesen vélte úgy, hogy e szellemi tulajdonjogok kezelését szükségszerűen e fióktelepek látták el.

221 Így a megtámadott ítéletből kitűnik, hogy a Törvényszék azon értékelése, amely szerint a Bizottság tévedett, amikor úgy ítélte meg, hogy az ASI és az AOE fióktelepei az Apple-csoport szellemi tulajdonával összefüggésben „jelentős emberi funkciókat” látnak el, nagyrészt az Apple Inc. szintjén ellátott azon funkciók vizsgálatán alapul, amelyeket a Törvényszék az ír jogra vonatkozó értelmezése szerint maga sem tekintett a jelen ügyben relevánsaknak.

222 A Bizottságnak az Apple Inc. által ellátott funkciók téves figyelembevételére alapított érve tehát megalapozott. Ebből következik, hogy az első fellebbezési jogalap második része második kifogásának is helyt kell adni.

*2) Az első, a megtámadott ítélet elégtelen és ellentmondásos indokolására, valamint eljárási szabálytalanságra alapított kifogásról*

223 Tekintettel arra, hogy az első jogalap második része második kifogásának helyt kell adni, nem szükséges megvizsgálni e rész első kifogását, amely a Törvényszék ugyanezen értékelése ellen irányul.

### *3. Az első jogalap harmadik részéről*

#### *a) A felek érvei*

224 Első fellebbezési jogalapjának harmadik részében a Bizottság lényegében azt állítja, hogy a megtámadott ítélet 301. és 303–309. pontjában a Törvényszék megsértette az elkülönült jogalany szerinti megközelítést, a szokásos piaci ár elvét, következésképpen pedig az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, továbbá elferdítette a nemzeti jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy az ASI és az AOE igazgatói által teljesített hivatalos cselekmények olyan funkcióknak minősülnek, amelyeket a központi irodáik az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatos, e társaságok birtokában lévő engedélyekkel összefüggésben gyakorolnak. Az, hogy a Törvényszék nem vette figyelembe a Bizottság által a vitatott határozatban és az írásbeli észrevételeiben szolgáltatott, azon okokat megjelölő magyarázatokat, amelyek alapján e cselekmények az elkülönült jogalany szerinti megközelítés és a szokásos piaci ár elvének alkalmazása szempontjából nem képeztek az ASI és az AOE központi irodái által ellátott funkciókat, eljárási szabálytalanságnak és az indokolási kötelezettség megsértésének minősül. Ezenkívül az, hogy a Törvényszék az értékelésének alátámasztása érdekében elfogadhatatlan bizonyítékokra támaszkodik, szintén ilyen szabálytalanságot bizonyít.

225 Először is, ami az eljárási szabálytalanságot és az indokolási kötelezettségnek a megtámadott ítéletben való megsértését illeti, a Bizottság emlékeztet azon magyarázatok tartalmára, amelyeket mind a vitatott határozat (280)–(294) preambulumbekezdésében, mind pedig az Írország, valamint az ASI és az AOE által az első fokon benyújtott keresetleveleikben előadott érvekre válaszul szolgáltatott. E magyarázatokból többek között az következik, hogy az ASI és az AOE központi irodái nem tekinthetők úgy, mint amelyek ténylegesen olyan funkciókat látnak el, amelyek a szellemi tulajdonnal kapcsolatos, az e két társaság birtokában lévő engedélyekkel függenek össze. Az ASI és az AOE igazgatósági üléseinek jegyzőkönyvei, amelyek a központi irodáik által hozott döntések egyetlen bizonyítékát képezték, nem bizonyítják, hogy e központi irodák ilyen funkciókat látnak el. A Törvényszék azáltal, hogy mégis e jegyzőkönyvekre támaszkodott, és a Bizottságot kötelezte annak bizonyítására, hogy az ASI és az AOE kulcsfontosságú döntéseit nem ezen ülések során fogadták el, olyan bizonyítási követelményt támaszt a Bizottsággal szemben, amelyet lehetetlen teljesíteni. Végül a Törvényszék eljárási

szabálytalanságot követett el azáltal, hogy helyt adott az ASI és az AOE azon érvének, amely szerint az, hogy az Apple Inc. vezetőinek meghatalmazásokat adtak arra, hogy az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal az ASI és az AOE „nevében” szerződéseket kössenek, az e társaságok központi irodái által ellátott funkciók körébe tartozott, miközben az ezen érv alátámasztására szolgáló bizonyítékokat első alkalommal az eljárás során terjesztették elő, azok tehát elfogadhatatlanok.

226 Másodszor, a Bizottság előadja, hogy a Törvényszék annak megállapításával, hogy az ASI és az AOE igazgatói által teljesített hivatalos cselekmények olyan funkciókat képeznek, amelyeket e társaságok központi irodái az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyekkel összefüggésben látnak el, megsértette az elkülönült jogalany szerinti megközelítést és a szokásos piaci ár elvét, ami az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése megsértésének és a nemzeti jog elferdítésének minősül.

227 A Bizottság egyrészt azt állítja, hogy a nyereség valamely fióktelephez történő allokálása funkcionális elemzést igényel, vagyis meg kell vizsgálni az e fióktelep által ellátott funkciókat, használt eszközöket és vállalt kockázatokat azon társaság funkcióihoz, eszközeihez és kockázataihoz képest, amelyhez a fióktelep tartozik. A jóváhagyott OECD-megközelítésnek megfelelően arról van szó, hogy azonosítani kell az említett fióktelep és az e társaság többi része által ellátott „jelentős emberi funkciókat”, mégpedig „az aktív döntéshozatalra és irányításra […], nem pedig a javaslatok egyszerű igennel vagy nemmel történő elfogadására vagy elutasítására” hivatkozással. A jelen ügyben a Törvényszék tévesen járt el, amikor az ASI és az AOE igazgatói által teljesített hivatalos cselekményeket a megtámadott ítélet 301. és 303–309. pontjában az e társaságok központi irodái által ellátott funkciókkal azonosította. Ha ugyanis már a meghatalmazás megadása vagy a megállapodások aláírása elegendő lehetne a funkciógyakorlás jellemzőinek meghatározásához, a funkcionális elemzés szempontjából értelmét vesztené a „jelentős emberi funkciók” fogalma.

228 Másrészt, a Törvényszék azáltal, hogy a megtámadott ítélet 301., 306. és 307. pontjában a meghatalmazások adását, az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal e meghatalmazások alapján kötött megállapodások aláírását, valamint a költségmegosztási megállapodás aláírását az ASI és az AOE központi irodái által ellátott funkciókkal azonosította, figyelmen kívül hagyta az elkülönült jogalany szerinti megközelítést és a szokásos piaci ár elvét, ami az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése téves alkalmazásának és a nemzeti jog elferdítésének minősül. A Bizottság továbbá úgy véli, hogy a Törvényszék azáltal, hogy a megtámadott ítélet 308. pontjában helyt adott Írország, valamint az ASI és az AOE azon érvének, amely szerint egy vezető tisztségviselő puszta fizikai jelenléte a központi irodák által ellátott funkciónak minősül, anélkül hogy megvizsgálta vagy cáfolta volna az ezzel kapcsolatos saját érveit, a megtámadott ítéletben eljárási szabálytalanságot követett el, és megsértette az indokolási kötelezettséget.

229 Írország először is azt állítja, hogy az első fellebbezési jogalap harmadik részét mint hatástalant el kell utasítani. A Bizottság érvelése ugyanis nem alkalmas a Törvényszék azon fő ténymegállapításának megkérdőjelezésére, amely szerint az írországi fióktelepek tevékenységei nem indokolják, hogy hozzájuk allokálják az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit és az azokból származó nyereséget. A vitatott határozatot tehát mindenképpen meg kell semmisíteni annyiban, amennyiben az tévesen állapítja meg, hogy az ezen engedélyek hasznosításából származó nyereséget e fióktelepekhez kell allokálni.

230 Másodszor, Írország azt állítja, hogy a Bizottság által előadott érvek mindenképpen megalapozatlanok.

231 Egyrészt, ami az igazgatóságok üléseinek jegyzőkönyveit illeti, Írország azt állítja, hogy az állítólagos eljárási szabálytalanság és az indokolási kötelezettség megsértésének ürügyén a Bizottság valójában az ezen ülésekre vonatkozó ténybeli megállapításokat, valamint azt kívánja kifogásolni, hogy a Törvényszék milyen jelentőséget tulajdonított az elé terjesztett bizonyítékoknak.

232 Ugyanez vonatkozik másrészt az ASI és az AOE központi irodái által ellátott funkciókra is. A Bizottság azt sérelmezi a Törvényszékkel szemben, hogy az úgy ítélte meg, hogy e központi irodák elláthattak a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekkel összefüggő funkciókat, lényegében megkérdőjelezve a Törvényszék által tett ténybeli megállapításokat és azt, hogy a Törvényszék milyen súlyt tulajdonított a bizonyítékoknak. A Bizottság azonban elmulasztott bármely olyan téves jogalkalmazást megjelölni, amelyet a Törvényszék e tekintetben elkövetett volna.

233 Az ASI és az AOI azt állítja, hogy az első jogalap harmadik része, amellyel a Bizottság újból vita tárgyává akarja tenni a tényeket, elfogadhatatlan, mindenesetre pedig megalapozatlan és hatástalan.

234 Először is, ami az igazgatóságok jegyzőkönyveit illeti, az ASI és az AOI mindenekelőtt előadja, hogy a Bizottság elferdíti a bizonyítékokat, amikor azt állítja, hogy e jegyzőkönyvek voltak az egyedüli olyan bizonyítékok, amelyeket a közigazgatási eljárás során az ASI és az AOE által Írországon kívül hozott határozatokra vonatkozóan előterjesztettek, miközben a Törvényszék többek között más olyan bizonyítékokra is támaszkodott, amelyek alátámasztják, hogy a költségmegosztási megállapodásokat ténylegesen e társaságoknak az Egyesült Államokban letelepedett igazgatói írták alá, továbbá hogy ezen igazgatók, valamint az említett társaságok nevében eljáró személyek tárgyalásokat folytattak és szerződéseket kötöttek az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal. Az ASI és az AOI továbbá azt állítja, hogy a megtámadott ítélet 304. pontjában kifejtett érvelés mindenesetre elegendő ahhoz, hogy lehetővé tegye a Bizottság számára a Törvényszék határozata alapjának megértését, a Bíróság számára pedig felülvizsgálati jogkörének gyakorlását. Az ASI és az AOI végül kiemelik, hogy a Törvényszék nem követelt meg a Bizottságtól olyan bizonyítási szintet, amelyet lehetetlen lenne teljesíteni, hanem úgy ítélte meg, hogy a Bizottság nem szorítkozhat az ASI és az AOE igazgatósági jegyzőkönyveinek vizsgálatára, miközben e társaságok tájékoztatták a Bizottságot arról, hogy e jegyzőkönyvek nem minősülnek az Egyesült Államokban letelepedett igazgatók tevékenységeiről szóló kimerítő beszámolónak, továbbá hogy e társaságok a közigazgatási eljárás során számos bizonyítékot szolgáltattak a Bizottságnak e tevékenységekre vonatkozóan.

235 Másodszor, az ASI és az AOI azt állítja, hogy az általuk Írországon kívül ellátott „jelentős emberi funkcióknak” minősül az, hogy az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal kötött szerződések megtárgyalásáról és aláírásáról az Egyesült Államokban letelepedett igazgatók, illetve – meghatalmazások révén – az Apple-csoport munkavállalói gondoskodtak. Ezenkívül a Bizottság állításával ellentétben a Törvényszék a költségmegosztási megállapodások aláírására vagy a meghatalmazások adására nem annak bizonyítása érdekében támaszkodott, hogy az ASI és az AOE központi irodái „jelentős emberi funkciókat” láttak el, hanem abból a célból, hogy a megtámadott ítélet 303–309. pontjában kimondja, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy az ASI és az AOE vezető szervei, különösen igazgatóságaik, „nem képesek [e] társaságok alapvető funkcióinak ellátására”. A megtámadott ítélet tehát nem ellentmondásos, nem sérti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fogalmát, és nem ferdíti el a nemzeti jogot sem.

236 Harmadszor, a Bizottság arra alapított kifogása, hogy a Törvényszék figyelmen kívül hagyta az elkülönült jogalany szerinti megközelítést és a szokásos piaci ár elvét, ezáltal pedig megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését és elferdítette a nemzeti jogot, abból a téves feltevésből ered, amely szerint a szóban forgó szerződések megtárgyalása és aláírása olyan feladatokat képeztek, amelyeket nem az ASI nevében és javára eljáró személyek láttak el, hanem az Apple Inc.

237 A Luxemburgi Nagyhercegség támogatja Írország, az ASI és az AOI érvelését.

238 Végül az EFTA Felügyeleti Hatóság egyetért a Bizottság érveivel. Az olyan hivatalos cselekmények, mint a meghatalmazás kibocsátása vagy a megállapodás aláírása, nem minősülnek az ASI és az AOE központi irodái által az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyekkel összefüggésben ténylegesen ellátott funkcióknak. E cselekmények esetében csupán arról van szó, hogy az ASI és az AOE igazgatói hivatalos keretbe foglalják a ténylegesen az Apple Inc. által ellátott funkciókat, mint például a kereskedelmi szerződéseknek a távközlési szolgáltatókhoz vagy az OEM-ekhez hasonló ügyfelekkel történő megtárgyalását és aláírását. Következésképpen, jóllehet a Törvényszék a megtámadott ítélet 242. pontjában levezette az előny fennállásának megállapítása szempontjából releváns kritériumot, mégis téves kritériumot alkalmazott akkor, amikor elutasította a Bizottság által kifejtett azon elsődleges érvelést, amelyet a megtámadott ítélet 303–309. pontja ismertet.

### *b) A Bíróság álláspontja*

239 A Bizottság az első fellebbezési jogalapjának harmadik részével – amely a megtámadott ítélet 301. és 303–309. pontja ellen irányul – konkrétabban a Törvényszék azon értékeléseit kifogásolja, amelyeket a központi irodák által végzett tevékenységekkel kapcsolatban fejtett ki.

240 Először is, a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék nem válaszolt az előtte felhozott azon érvre, amely szerint a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvek képezték az egyetlen olyan bizonyítékot, amelyet Írország és az Apple Inc. a központi irodák által ellátott funkciók fennállásának bizonyítása érdekében a közigazgatási eljárás során előterjesztett.

241 A jelen ügyben a Törvényszék a bizonyítékok értékelésére vonatkozó kizárólagos hatáskörének gyakorlása során a megtámadott ítélet 305. pontjában úgy ítélte meg, hogy a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvek kivonatai összefoglaló jellegük ellenére elegendőek „annak megértéséhez, hogy miként fogadták el, és hogyan rögzítették [e] jegyzőkönyvekben a társaság kapcsán […] hozott kulcsfontosságú döntéseket”.

242 Az ilyen értékelés, amely lehetővé teszi a Bizottság számára annak megértését, hogy a Törvényszék milyen okok alapján tulajdonított ekkora jelentőséget az említett jegyzőkönyveknek, még ha e jegyzőkönyvek képezik is a központi irodák funkcióit illetően a közigazgatási eljárás során szolgáltatott egyetlen bizonyítékot, nem képezheti a Bíróság előtti fellebbezés tárgyát, kivéve az elferdítés esetét, amelyre a Bizottság nem hivatkozott.

243 Másodszor, a Bizottság úgy véli, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 304. pontjában olyan bizonyítási kötelezettséget támasztott vele szemben, amelyet lehetetlen teljesíteni.

244 E 304. pontban a Törvényszék úgy ítélte meg, hogy „az a tény, hogy [a Bizottság által vizsgált] jegyzőkönyve[k] nem tartalmaznak részleteket az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek kezelésére vonatkozó döntésekről, a költségmegosztási megállapodásról és a fontos üzleti döntésekről, nem zárja ki maguknak a döntéseknek a létezését.”

245 Amint azt indítványának 85. pontjában lényegében a főtanácsnok is kiemelte, a megtámadott ítélet 304. pontjában kifejtett érvelés, amennyiben azt helyben kellene hagyni, kizárná, hogy amennyiben valamely társaság igazgatóságának jegyzőkönyvei nem tesznek említést a határozatok bizonyos kategóriáiról, a Bizottság érvet alapíthasson e körülményre annak érdekében, hogy alátámassza az e határozatok nemlétezésére vonatkozó elemzését. Márpedig az ilyen okfejtés ténylegesen túlzott bizonyítási kötelezettséget támaszt a Bizottsággal szemben.

246 Harmadszor, a Bizottság a megtámadott ítélet 306. pontját kifogásolja, különösen amennyiben a Törvényszék e pontban azt állapítja meg, hogy „[a vizsgált] jegyzőkönyvekből kitűnik, hogy nagyon széles irányítási jogköröket ruháztak át az igazgatóság egyes tagjaira”. A Bizottság azt állítja, hogy jóllehet igaz, hogy e jegyzőkönyvek alkalmanként rögzítették, hogy az igazgatóság meghatalmazásokat adott, e meghatalmazások közül csak egyetlen vonatkozott az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal történő szerződéskötésre.

247 E tekintetben, amennyiben ezen érvet felhozva a Bizottság azt kívánja kétségbe vonni, hogy miként kell értékelni az előző pontban említett meghatalmazás jegyzőkönyvbe történő bejegyzésének bizonyító erejét, ez az értékelés főszabály szerint kizárólag a Törvényszék hatáskörébe tartozik (lásd ebben az értelemben: 2000. június 15-i Dorsch Consult kontra Tanács és Bizottság ítélet, C-237/98 P, EU:C:2000:321, 50. pont; 2005. július 12-i Bizottság kontra CEVA és Pfizer ítélet, C-198/03 P, EU:C:2005:445, 50. pont), azzal a pontosítással, hogy – amint azt indítványának 87. pontjában a főtanácsnok is jelezte – az uniós jog semmilyen szabálya vagy elve nem tiltja, hogy a Törvényszék egyetlen bizonyíték alapján állapítsa meg a releváns tényeket.

248 Negyedszer, a Bizottság a Törvényszék által konkrétabban a megtámadott ítélet 301., 306. és 307. pontjában lefolytatott azon értékelést vitatja, amely szerint az olyan cselekmények, mint például meghatalmazások adása a jelen esetben abból a célból, hogy megállapodásokat tárgyaljanak meg, írjanak alá vagy módosítsanak, olyan funkciókat képeznek, amelyeket az ASI és az AOE központi irodái ténylegesen a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekkel összefüggésben gyakoroltak. A Bizottság elismeri többek között azt, hogy az olyan kereskedelmi szerződések megkötésére irányuló tárgyalások, mint például az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal kötendő szerződések, a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján elvégzendő funkcionális és tényszerű elemzés szempontjából „jelentős emberi funkcióknak” minősülhetnek. A jelen esetben ugyanakkor e funkciókat nem az ASI és az AOE központi irodái gyakorolták, hanem az Apple Inc. munkavállalói, az egész Apple-csoport nevében vagy e két társaság javára. A megtámadott ítélet 301., 306. és 307. pontja a Bizottság szerint szintén nincs megindokolva, vagy azoknak ellentmondásos az indokolása.

249 A Bizottság érvei a megtámadott ítélet téves értelmezéséből következnek.

250 Amikor ugyanis a Törvényszék megállapította, hogy az ASI és az AOE igazgatói közvetlenül vagy meghatalmazás útján részt vettek az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal folytatott tárgyalásokon, vagy akár kereskedelmi szerződések vagy csoporton belüli megállapodások megkötésében, a Törvényszék nem azt szándékozott kimondani, hogy e két társaság központi irodái a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekkel összefüggésben „jelentős emberi funkciókat” láttak el, hanem csupán annak kijelentésére szorítkozott – a megtámadott ítéletnek többek között a 302. és 309. pontjában –, hogy a vitatott határozat tévesen állapította meg, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonának kezelését szükségképpen az említett társaságok fióktelepei látták el, mivel a központi irodáik nem voltak képesek az ezen engedélyek kezelésére vonatkozó döntéseket hozni.

251 E körülmények között, jóllehet a Törvényszék ezen érvelése – amint az a jelen ítélet 193. és 222. pontjában megállapításra került –elfogadhatatlan bizonyítékokon és az Apple Inc. által ellátott funkciók téves figyelembevételén alapul, a Bizottságnak a jelen ítélet 248. pontjában összefoglalt érvelésének nem lehet helyt adni.

252 E megfontolások összességéből következik, hogy az első jogalap harmadik része a jelen ítélet 245. pontjában kifejtett okból részben megalapozott.

### *4. Az első fellebbezési jogalapra vonatkozó következtetések*

253 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első fellebbezési jogalapnak helyt kell adni.

254 E jogalap vizsgálatából először is kitűnik, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor különösen a megtámadott ítélet 183–187., 228., 242. és 243. pontjában úgy ítélte meg, hogy a Bizottság „kizárásos” megközelítést alkalmazott, amikor a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása, következésképpen pedig az ASI és az AOE Írországban adóköteles jövedelmének meghatározása céljából e külföldi illetőségű társaságok írországi fióktelepei által gyakorolt tevékenységeket, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat vizsgálta. Ennélfogva a Törvényszék tévesen állapította meg a megtámadott ítélet 249. pontjában, hogy a Bizottság elsődleges érvelése a jelen ügyben alkalmazandó ír adójog szerinti normál adóztatás téves értékelésén alapult.

255 A Törvényszék továbbá eljárási szabálytalanságot is elkövetett azáltal, hogy a megtámadott ítélet 301. pontjában lefolytatott értékelésének alátámasztása érdekében elfogadhatatlan bizonyítékokat vett figyelembe (lásd a jelen ítélet 193. pontját).

256 Másodszor, a Törvényszék azáltal, hogy a Bizottság Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó értékelésének vizsgálata során az Apple Inc. által a szellemi tulajdonnal kapcsolatban ellátott funkciókból és kockázatokból indult ki ahelyett, hogy kizárólag az írországi fióktelepek, illetve az ASI és az AOE központi irodái által a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyek kezelésével és hasznosításával összefüggésben végzett tevékenységekre összpontosított volna, a vizsgált tényeket olyan jogi kritérium alkalmazásával minősítette, amely eltért attól, amelyet a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján maga is alkalmazandónak tekintett. E referenciakeret annak figyelembevételét követeli meg, hogy az eszközök, a funkciók és a kockázatok miként oszlanak meg a fióktelep és a külföldi illetőségű társaság egyéb részei között, az ír jog értelmében alkalmazandó adójogi elvek alapján pedig kizárja az olyan különálló jogalanyok szerepének figyelembevételét, mint például a külföldi illetőségű társaság anyavállalata (lásd a jelen ítélet 222. pontját).

257 Harmadszor, a Törvényszék túlzott bizonyítási kötelezettséget támasztott a Bizottsággal szemben, amikor a megtámadott ítélet 304. pontjában megállapította, hogy az a tény, hogy a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvek nem tartalmaznak részleteket az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek kezelésével összefüggő döntésekről, a költségmegosztási megállapodásról és a jelentős üzleti döntésekről, nem zárhatja ki maguknak e döntéseknek a létezését (lásd a jelen ítélet 245. pontját).

258 E körülmények között a Törvényszék egyrészt tévesen állapította meg, hogy a Bizottság elsődleges érvelése a jelen ügyben alkalmazandó ír adójog szerinti normál adóztatással kapcsolatos téves értékeléseken alapult, másrészt pedig tévesen adott helyt az Írország, valamint az ASI és az AOE

által a Bizottság azon ténybeli értékeléseivel szemben felhozott kifogásoknak, amelyek az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek tevékenységeire és az e fióktelepeken kívüli tevékenységekre vonatkoztak.

259 Az első jogalap vizsgálata keretében megállapított hibákra tekintettel a megtámadott ítéletet hatályon kívül kell helyezni annyiban, amennyiben az helyt ad a szelektív előny fennállására vonatkozó elsődleges érveléssel szembeni azon kifogásoknak, amelyeket a T-778/16. sz. ügyben Írország az elsőtől a harmadikig terjedő jogalapjai keretében, a T-892/16. sz. ügyben pedig az ASI és az AOE az elsőtől az ötödikig terjedő jogalapjai keretében adott elő, továbbá amennyiben ezen ítélet megsemmisíti a vitatott határozatot, és rendelkezik a költségekről.

## VI. A Törvényszék előtti keresetekről

260 Az Európai Unió Bírósága alapokmánya 61. cikkének első bekezdése szerint a Bíróság a Törvényszék határozatának hatályon kívül helyezése esetén az ügyet maga is érdemben eldöntheti, amennyiben a per állása megengedi, illetve határozathozatalra visszautalhatja a Törvényszékhez.

261 Az első fokon benyújtott keresetlevelekből kitűnik, hogy az Írország, illetve az ASI és az AOE által felhozott jogalapok először is a Bizottság elsődleges érvelésének vitatására irányultak, hivatkozva a szelektív előny fennállásával kapcsolatos értékeléssel (a T-778/16. sz. ügyben felhozott első–harmadik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben felhozott első–hatodik jogalap), valamint az állami beavatkozás fogalmával kapcsolatos értékeléssel (a T-778/16. sz. ügyben felhozott második jogalap harmadik része) összefüggő hibákra.

262 Másodszor, Írország, valamint az ASI és az AOE azt állította, hogy a közigazgatási eljárás keretében a Bizottság a vizsgálatot lényeges eljárási szabályok, különösen pedig a meghallgatáshoz való jog megsértésével folytatta le (a T-778/16. sz. ügyben felhozott hatodik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben felhozott hetedik és tizenkettedik jogalap).

263 Harmadszor, Írország, valamint az ASI és az AOE sérelmezte a vitatott határozat által többek között a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét megsértve elrendelt visszatérítettést (a T-778/16. sz. ügyben felhozott hetedik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben felhozott tizenegyedik jogalap).

264 Negyedszer, Írország, valamint az ASI és az AOE – többek között az adójogi autonómia elvére hivatkozva – azt kifogásolta a Bizottsággal szemben, hogy beavatkozott a tagállamok hatásköreibe (a T-778/16. sz. ügyben felhozott nyolcadik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben felhozott tizennegyedik jogalap).

265 Végül ötödször, Írország, valamint az ASI és az AOE azt állították, hogy a vitatott határozat indokolása elégtelen (a T-778/16. sz. ügyben felhozott kilencedik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben felhozott tizenharmadik jogalap).

266 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezik az ahhoz szükséges információkkal, hogy e jogalapok mindegyikéről határozzon. E jogalapok ugyanis a Törvényszék előtt kontradiktórius vita tárgyát képezték, a vizsgálatukhoz pedig nem szükséges semmilyen további pervezető intézkedés vagy az ügy iratanyagának kiegészítése, tekintettel azokra a kérdésekre, amelyeket a jogvita lezárása érdekében el kell dönteni.

267 A Bíróság tehát úgy ítéli meg, hogy a per állása megengedi a határozathozatalt, a kereseteket pedig érdemben el kell bírálni azon jogvita keretein belül, amely a Bíróság előtt továbbra is folyamatban van (lásd ebben az értelemben: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 108. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2024. március 5-i Kočner kontra Europol ítélet, C-755/21 P, EU:C:2024:202, 112. pont).

## A. A szelektív előny fennállásának értékelésére vonatkozó jogalapokról

268 A Bizottság elsődleges érvelésének vitatása keretében Írország először is azt kifogásolta, hogy a Bizottság együttesen vizsgálta az előny és a szelektivitás fogalmát (részben a T-778/16. sz. ügyben felhozott második jogalap).

269 Másodszor, mind Írország, mind pedig az ASI és az AOE azt sérelmezte a Bizottsággal szemben, hogy tévesen határozta meg a referencia-rendszert, különösen annak alapján, hogy téves értékeléseket folytatott le az ír jog értelmében irányadó normál adóztatást illetően (részben a T-778/16. sz. ügyben felhozott első és második jogalap, valamint a T-892/16. sz. ügyben felhozott első jogalap), továbbá tévesen alkalmazta a szokásos piaci ár elvét (részben a T-778/16. sz. ügyben felhozott első és harmadik jogalap, valamint részben a T-892/16. sz. ügyben felhozott első és második jogalap), valamint helytelenül alkalmazta a jóváhagyott OECD-megközelítést (részben a T-778/16. sz. ügyben felhozott második jogalap és a T-892/16. sz. ügyben felhozott ötödik jogalap).

270 Harmadszor, Írország, valamint az ASI és az AOE vitatta a Bizottságnak az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó ténybeli értékeléseit (a T-778/16. sz. ügyben felhozott első jogalap, valamint a T-892/16. sz. ügyben felhozott harmadik és negyedik jogalap).

271 Negyedszer, sérelmezték a vitatott adóügyi határozatok szelektív jellegére vonatkozó értékeléseket (részben a T-778/16. sz. ügyben felhozott második jogalap és a T-892/16. sz. ügyben felhozott hatodik jogalap).

### *1. Az előny és a szelektivitás kritériumának együttes vizsgálatáról*

272 Írország lényegében azt állítja, hogy a Bizottság figyelmen kívül hagyta az ítélkezési gyakorlatban bevett elveket azáltal, hogy összekeverte az előny és a szelektivitás kritériumát, és azt kifogásolja vele szemben, hogy e két kritériumot nem külön vizsgálta.

273 Mivel a Törvényszék a megtámadott ítélet 134–138. pontjában kifejtett indokok alapján elutasította Írország azon kifogását, amely az előny és a szelektivitás kritériumainak együttes vizsgálata ellen irányult, anélkül hogy Írország csatlakozó fellebbezés keretében vitatná ezen ítélet e részének megalapozottságát, az említett ítélet Bíróság általi hatályon kívül helyezése nem kérdőjelezi meg ezt az ítéletet annyiban, amennyiben a Törvényszék elutasította e kifogást (lásd ebben az értelemben: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 109. pont; 2021. november 23-i Tanács kontra Hamász ítélet, C-833/19 P, EU:C:2021:950, 81. pont).

274 A Bíróság eljárási szabályzata 178. cikkének (1) bekezdése ugyanis úgy rendelkezik, hogy a csatlakozó fellebbezésben foglalt kérelmeknek a Törvényszék határozata egészben vagy részben történő hatályon kívül helyezésére kell irányulniuk, anélkül hogy e kérelmek terjedelmét – ellentétben e szabályzatnak a fellebbezésben foglalt kérelmekre vonatkozó 169. cikke

(1) bekezdésével – a Törvényszék határozata rendelkező részében szereplő döntésére korlátoznák. Ebből az következik, hogy a jelen ügyben Írországnak lehetősége lett volna csatlakozó fellebbezés benyújtására, amelyben vitathatta volna az első fokon előterjesztett érvelés Törvényszék általi elutasítását. Ilyen csatlakozó fellebbezés hiányában a megtámadott ítélet jogerőre emelkedett abban a részében, amelyben a Törvényszék elutasította ezt az érvelést (lásd ebben az értelemben: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 110. pont; 2021. november 23-i Tanács kontra Hamász ítélet, C-833/19 P, EU:C:2021:950, 82. pont).

275 Mindemellett az Írország által felhozott, az előny és a szelektivitás kritériumainak együttes vizsgálatát sérelmező kifogás részben átfedésben van azokkal a kifogásokkal, amelyek a konkrétabban a vitatott adóügyi határozatok szelektív jellegére vonatkozó, a jelen ítélet 294–311. pontjában megvizsgált értékelések ellen irányulnak. E különböző kifogásokat ezért a Bíróság együttesen fogja vizsgálni.

### *2. A referenciakeret azonosításáról és a Bizottság ír adójog szerinti normál nyereségadóztatásra vonatkozó megállapításairól*

276 Először is, ami a referenciakeret azonosítását illeti, a jelen ítélet 273. és 274. pontjában kifejtettekkel azonos okok alapján meg kell állapítani, hogy a megtámadott ítélet, amennyiben a 144–162. pontjában kifejtett indokok alapján elutasította a vitatott határozatban meghatározott referenciakeretre vonatkozóan Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott kifogásokat, csatlakozó fellebbezés hiányában jogerőre emelkedett. Ebből következik, hogy a Bíróságnak e kifogásokról nem kell határoznia.

277 Másodszor, ami a nyereség ír adójog szerinti normál adóztatására vonatkozó értékeléseket illeti, mindenekelőtt a jelen ítélet 120–130. pontjában kifejtett megfontolásokból kitűnik, hogy nem bizonyított, hogy a Bizottság a nyereséget kizárólag „kizárásos alapon” allokálta volna – ami nem felelne meg a TCA 97 jogszabály 25. cikkének –, amikor úgy ítélte meg, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez kellett volna allokálni, mivel e társaságok központi irodái nem rendelkeztek az ezen engedélyek kezelésének biztosításához szükséges munkavállalókkal, sem fizikai jelenléttel. Nem lehet tehát megalapozottan azt állítani, hogy a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepei ténylegesen gyakorolták az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel összefüggő tevékenységeket, ami igazolja, hogy az ír adóhatóságoknak e fióktelepekhez kellett volna allokálniuk az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeit, következésképpen pedig a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján az ASI és az AOE valamennyi kereskedelmi bevételét úgy kellett volna tekinteni, mint amelyek az említett fióktelepek tevékenységéből erednek.

278 Továbbá Írország, valamint az ASI és az AOE a T-778/16. sz. ügyben felhozott első jogalap, illetve a T-892/16. sz. ügyben felhozott első és második jogalap keretében azt állította, hogy a Bizottság – figyelemmel arra, ahogyan az ír adóhatóságok a TCA 97 jogszabály 25. cikkét alkalmazták – a szokásos piaci ár elve alapján nem ellenőrizhette, hogy a fióktelepek írországi kereskedelmi tevékenységei vonatkozásában az e fióktelepekhez allokált nyereségnek a vitatott adóügyi határozatokban elfogadott szintje megfelel-e azon nyereség szintjének, amelyet e kereskedelmi tevékenységek piaci feltételek mellett történő gyakorlása révén értek volna el. A jelen ítélet 273. és 274. pontjában kifejtettekkel azonos okokból a megtámadott ítélet, amennyiben a 192–225. pontjában kifejtett indokok alapján elutasította ezeket az érveket, csatlakozó fellebbezés hiányában jogerőre emelkedett. Ezekről az érvekről tehát nem szükséges határozni.

279 Ezenkívül a Törvényszék a megtámadott ítélet 233–239. pontjában kifejtett indokok alapján elutasította az arra alapított kifogást, hogy a Bizottság lényegében a jóváhagyott OECD-megközelítésre támaszkodott, amikor megállapította, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából a valamely külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepéhez történő nyereségallokációnak figyelembe kell vennie az eszközök, funkciók és kockázatok fióktelep és e társaság más részei közötti megosztását. Csatlakozó fellebbezés hiányában ez az ítélet ebben a részében jogerőre emelkedett. E kifogásról tehát nem szükséges határozni.

280 Végül, amint az az első fellebbezési jogalap vizsgálatából következik, nem bizonyított, hogy a Bizottság az elsődleges érvelése keretében tévesen alkalmazta volna a szokásos piaci ár elvét, amennyiben nem vette figyelembe a gazdasági realitásokat, az Apple-csoport szerkezetét és sajátosságait, különösen pedig az e csoport szellemi tulajdonának kezelésére vonatkozó, Cupertinóban gyakorolt funkciókat. El kell tehát utasítani az Írország által a T-778/16. sz. ügyben felhozott harmadik jogalap keretében hivatkozott érveket, amennyiben azok azon következtetésekre vonatkoznak, amelyekre a Bizottság a szokásos piaci ár elve alapján az elsődleges érvelése keretében jutott.

281 E megfontolások összességére tekintettel el kell utasítani az összes olyan jogalapot, amely a Bizottság elsődleges érvelésére vonatkozó azon értékelések ellen irányul, amelyek egyrészt a referenciakeret azonosítására, másrészt pedig a jelen ügyben alkalmazandó ír jog szerinti normál adóztatásra vonatkoznak.

### *3. A Bizottságnak az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó értékeléseiről*

282 Írország, valamint az ASI és az AOI lényegében azt állította, hogy az e két társaság írországi fióktelepei által végzett, a Bizottság által megjelölt tevékenységek és funkciók az említett társaságok gazdasági tevékenységének és nyereségének csupán csekély részét tették ki, továbbá hogy e tevékenységek és funkciók semmiképpen sem foglalták magukban a szellemi tulajdon fejlesztésére és forgalmazására vonatkozó stratégiai döntéseknek sem a kezelését, sem a meghozatalát.

283 Írország, valamint az ASI és az AOE szerint az összes stratégiai döntést – különösen a termékek tervezését és fejlesztését illetően – a Cupertinóban meghatározott átfogó kereskedelmi stratégia alapján hozták meg, és azokat a szóban forgó két társaság vezető szervei az írországi fióktelepeken kívül hajtották végre. Következésképpen nem indokolt az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek az írországi fióktelepekhez történő allokálása.

284 Az első fellebbezési jogalap vizsgálatából következik, hogy a Törvényszék egyrészt tévesen ismerte el az Apple Inc. által ellátott funkciók relevanciáját az ASI és az AOE nyereségének a központi irodáik és a fióktelepeik közötti megosztása szempontjából (második rész), másrészt pedig tévesen alkalmazta a jogot, amikor megállapította, hogy az ASI és az AOE vezető szervei közvetlenül vagy meghatalmazás útján alapvető funkciókat láttak el a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyek tekintetében (harmadik rész).

285 Ezenkívül – amint arra a Bizottság rámutat – adójogi szempontból az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez történő allokációja, valamint az ezen engedélyek hasznosításából származó nyereség ezt követő

allokációja közvetlenül következik a releváns adózási elveknek az Apple-csoport szerkezetére történő helyes alkalmazásából, ahogyan e szerkezetet az Apple Inc. a jelen ítélet 6. és 7. pontjában ismertetett költségmegosztási megállapodás révén saját maga kialakította.

286 Így annak szükségessége, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából figyelembe vegyék az eszközöknek, funkcióknak és kockázatoknak az írországi fióktelepek és az ASI és az AOE többi része közötti megosztását, tekintet nélkül az Apple Inc. által esetlegesen játszott szerepre, az Apple-csoport által meghozott azon egyedüli döntésből ered, hogy a költségmegosztási megállapodás révén áthelyezi az e csoport szellemi tulajdonához kapcsolódó költségeket és kockázatokat.

287 Ellentétben azzal, amit a Törvényszék a megtámadott ítélet 310. pontjában megállapított, a Bizottságnak tehát igenis sikerült bizonyítania, hogy tekintettel egyrészt az ASI és az AOE írországi fióktelepei által ténylegesen ellátott tevékenységekre és funkciókra, másrészt pedig arra, hogy nincsenek olyan egybehangzó bizonyítékok, amelyek alátámaszthatnák az e társaságok Írországon kívüli központi irodái által meghozott és végrehajtott stratégiai döntések létezését, az ASI és az AOE írországi éves adóköteles nyereségének meghatározása szempontjából e fióktelepekhez kellett volna allokálni az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek hasznosításából származó nyereséget.

288 E körülmények között el kell utasítani azokat a kifogásokat is, amelyeket Írország a T-778/16. sz. ügyben felhozott első jogalap keretében, az ASI és az AOE pedig a T-892/16. sz. ügyben felhozott harmadik és negyedik jogalap keretében fogalmazott meg a Bizottság által az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek tevékenységeire, valamint az e fióktelepeken kívüli tevékenységekre vonatkozóan kifejtett ténybeli értékelésekkel szemben.

### *4. A vitatott adóügyi határozatok szelektív jellegéről*

#### *a) A felek érvei*

289 Írország, valamint az ASI és az AOI, amelyeket a Luxemburgi Nagyhercegség támogat, mindenekelőtt azt állítják, hogy a Bizottság hibát követett el, amikor a vitatott adóügyi határozatokat egyedi támogatási intézkedéseknek minősítette csupán amiatt, hogy azok csak az ASI-re és az AOE-re alkalmazandók, következésképpen pedig tévesen vélelmezte azok szelektivitását. A Bizottság által hivatkozott ítélkezési gyakorlat nem támasztja alá a jelen ügyben levont következtetését, figyelembe véve többek között azt, hogy először is, az előzetes adóügyi határozatok minden olyan adóalany számára elérhetők, aki ez iránt kérelmet terjeszt elő; másodszor, a vitatott adóügyi határozatok csupán annyit tesznek, hogy alkalmazzák a TCA 97 jogszabály 25. cikkét az ír adóhatóságokhoz benyújtott kérelmekben ismertetett tényállásra, következésképpen pedig harmadszor, ugyanilyen adóügyi határozatokat lehetett volna elfogadni bármely olyan társaság tekintetében, amely hasonló helyzetben van, mint az ASI és az AOE, amelyek ez iránt kérelmet terjesztettek elő.

290 Továbbá Írország, valamint az ASI és az AOE lényegében azt állítja, hogy a szelektivitás háromlépcsős elemzése keretében a Bizottság a szelektivitásra vonatkozó egyoldalú megközelítést alkalmazott, amikor fiktív referencia-rendszerre hivatkozott, és azt állította, hogy olyan szabályoktól való eltérés állt fenn, amelyek valójában nem voltak alkalmazandók az ASI-vel és az AOE-vel összehasonlítható helyzetben lévő egyetlen adóalanyra sem.

291 E felperesek szerint a vitatott adóügyi határozatok szelektivitásának bizonyítása érdekében a Bizottságnak alá kellett volna támasztania, hogy e határozatok eltérő bánásmódhoz vezettek olyan társaságokkal szemben, amelyek az intézkedés céljára tekintettel összehasonlítható helyzetben vannak. Figyelembe véve a vitatott adóügyi határozatok célját, a belföldi és a külföldi illetőségű társaságok az Írországban adóköteles nyereségük meghatározása tekintetében nincsenek összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben.

292 Írország végül azt állítja, hogy még ha a Bizottság bizonyította volna is a vitatott adóügyi határozatok szelektív jellegét – ami nem így van –, a külföldi illetőségű társaságokra vonatkozó eltérő bánásmódot az ír adórendszer jellege és felépítése, különösen pedig Írország adóztatási jogkörének területi hatálya igazolja.

293 A Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság által támogatott Bizottság vitatja az Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott érveket.

### *b) A Bíróság álláspontja*

294 Írország, valamint az ASI és az AOE lényegében a Bizottságnak a vitatott adóügyi határozatok szelektív jellegére vonatkozó megállapításait sérelmezi, mivel egyrészt az ilyen szelektivitás a jelen ügyben nem vélelmezhető, másrészt pedig nem került sor az ASI és az AOE tekintetében eltérő vagy szelektív bánásmódra az összehasonlítható helyzetben lévő más vállalkozásokhoz képest. Írország azt állítja, hogy mindenesetre, még ha az ilyen bánásmód bizonyítást is nyerne, azt igazolná az ír adórendszer jellege és felépítése.

295 Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy jóllehet a szelektivitásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő követelményét egyértelműen el kell különíteni a gazdasági előny egyidejű kimutatásától, mivel amennyiben a Bizottság észlelte egy tágabb értelemben vett, közvetlenül vagy közvetve valamely intézkedésből eredő előny fennállását, ezenkívül azt is bizonyítania kell, hogy ez az előny kifejezetten egy vagy több vállalkozásnak kedvez (2023. szeptember 21-i Fachverband Spielhallen és LM kontra Bizottság ítélet, C-831/21 P, EU:C:2023:686, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), nem zárható ki, hogy e kritériumok együttesen legyenek vizsgálhatók, ha a Bizottság által végzett vizsgálatból kitűnik egyrészt, hogy a szóban forgó intézkedés gazdasági előnyt biztosít a kedvezményezettje számára, másrészt pedig, hogy ez az előny nem kedvez a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozásoknak.

296 Ami konkrétabban az adóintézkedéseket illeti, az előny és a szelektivitás vizsgálata átfedik egymást, mivel e két kritérium annak bizonyítását feltételezi, hogy a vitatott adóintézkedés azon adó összegének csökkentéséhez vezet, amelyet az intézkedés kedvezményezettjének rendes körülmények között akkor kellett volna fizetnie, ha az azonos helyzetben lévő más adóalanyokra alkalmazandó „normál” adórendszer hatálya alá tartozott volna.

297 Amint azt a Bíróság pontosította, az a vizsgálat, amelyet a Bizottságnak valamely adójellegű támogatási program szelektivitásának megállapítása érdekében el kell végeznie, a referencia-rendszer vagy a „normál” adórendszer azonosítását illetően egybeesik az annak ellenőrzése érdekében elvégzendő vizsgálattal, hogy a vitatott intézkedés azzal a hatással jár-e, hogy előnyt biztosít a kedvezményezettjei számára (2023. szeptember 21-i Fachverband Spielhallen és LM kontra Bizottság ítélet, C-831/21 P, EU:C:2023:686, 41. pont).

298 A jelen ügyben emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság az előny és a szelektivitás együttes vizsgálata keretében egy nemzeti adóintézkedés három szakaszból álló szelektivitási elemzését követte, vagyis mindenekelőtt azonosította a megfelelő referencia-rendszert, majd ezt követően értékelte, hogy a vitatott intézkedések e rendszertől való eltérésnek minősülnek-e, végül pedig értékelte, hogy az ilyen eltérést igazolja-e az említett rendszer jellege és felépítése.

299 Márpedig először is, ami a felperesek azon érvelését illeti, amely szerint a Bizottság tévesen támaszkodott az egyedi jellegű intézkedésekhez kapcsolódó, az ítélkezési gyakorlatban kialakított szelektivitás vélelmére (lásd ebben az értelemben: 2015. június 4-i Bizottság kontra MOL ítélet, C-15/14 P, EU:C:2015:362; 2016. június 30-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-270/15 P, EU:C:2016:489), ezt az érvelést hatástalannak kell nyilvánítani.

300 Ugyanis, még ha feltételezzük is, hogy a vitatott adóügyi határozatok a TCA 97 jogszabály 25. cikkét hajtják végre, amely olyan jogi aktus, amely általános és elvont módon minden külföldi illetőségű társaság javára szolgál, ezáltal pedig e határozatok nem minősíthetők „egyedi támogatásoknak”, akkor is meg kell állapítani, hogy ezen adóügyi határozatokat az adórendszerekre alkalmazandó azon háromlépcsős elemzési módszer alapján vizsgálták meg, amelyet a jelen ítélet 76. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat alakított ki.

301 Összefoglalva, még ha feltételezzük is, hogy a Bizottság a jelen ügyben nem volt jogosult a szelektivitás vélelmére hivatkozni, e hiba csak akkor befolyásolhatná a szelektivitásra vonatkozóan a Bizottság által tett megállapítást, ha a Bizottság e háromlépcsős elemzés végén elmulasztotta volna bizonyítani, hogy a vitatott adóügyi határozatok azon adó összegének csökkentéséhez vezettek, amelyet az intézkedés kedvezményezettjének rendes körülmények között fizetnie kellett volna akkor, ha az ugyanilyen helyzetben lévő más adóalanyokra alkalmazandó „normál” adórendszer hatálya alá tartozott volna.

302 Másodszor, nem nyert bizonyítást, hogy a Bizottság a szelektivitás háromlépcsős elemzése során egyoldalú megközelítést alkalmazott volna.

303 Egyrészt, ami a referencia-rendszer azonosítását illeti, a jelen ítélet 276. pontjában kifejtett indokok miatt a megtámadott ítélet, amennyiben elutasította a vitatott határozatban meghatározott referenciakeretre vonatkozóan az Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott kifogásokat, csatlakozó fellebbezés hiányában jogerőre emelkedett.

304 Másrészt, nem lehet helyt adni annak a kifogásnak, amely szerint a Bizottság nem bizonyította, hogy a vitatott adóügyi határozatok az általa azonosított referenciakerettől való eltérésnek minősülnek.

305 A Bizottság ugyanis kellőképpen bizonyította, hogy ezen adóügyi határozatok azt eredményezik, hogy az ASI és az AOE kedvező adójogi bánásmódban részesül az Írországban adóköteles azon belföldi illetőségű társaságokhoz képest, amelyek nem részesülhetnek az adóhatóság ilyen feltételes adómegállapítási határozataiban – vagyis különösen az önálló, nem integrált társaságokhoz képest, továbbá valamely csoport olyan integrált társaságaihoz képest, amelyek harmadik személyekkel bonyolítanak ügyleteket, vagy valamely csoport olyan integrált társaságaihoz képest, amelyek akként bonyolítanak ügyleteket a csoporthoz tartozó olyan társaságokkal, amelyekhez kapcsolódnak, hogy ezen ügyletek árát a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek mellett határozzák meg –, holott e társaságok összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak az írországi referencia-rendszer által követett célt illetően, amely nem más, mint az Írországban keletkező nyereségek megadóztatása.

306 Így a vitatott adóügyi határozatok – amennyiben csökkentik az ASI és az AOE által Írországban fizetendő adó éves összegét, különösen azon nem integrált társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon meghatározott és a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek mellett megtárgyalt árakat tükrözi – olyan különböző bánásmódhoz vezetnek, amelyet lényegében eltérésnek és hátrányosan megkülönböztetőnek lehet minősíteni (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont).

307 Harmadszor, ami azt a kérdést illeti, hogy a vitatott adóügyi határozatok által okozott hátrányos megkülönböztetést igazolja-e az írországi adórendszer jellege és logikája, nem vitatott, hogy az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedés igazolható, ha ez az intézkedés közvetlenül ezen adórendszer alapelveiből vagy vezérlő elveiből ered. E tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívülálló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek az ilyen célok eléréséhez. Következésképpen az olyan adóelőnyök, amelyek a vonatkozó adórendszertől idegen célkitűzés eredményei, nem mentesülhetnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő követelmények alól (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8–i Paint Graphos és társai ítélet, C–78/08–C–80/08, EU:C:2011:550, 65. és 70. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C–374/17, EU:C:2018:1024, 48. pont).

308 A jelen ügyben ki kell emelni, hogy a vitatott határozat (404)–(411) preambulumbekezdésében kifejtett érvelés alapján a Bizottság úgy ítélte meg, hogy ami a közigazgatási eljárás során előadott érveket illeti – amelyek lényegében az Irish Revenue-t (adóhatóság, Írország) megillető diszkrecionális jogkör gyakorlására, az ezen adóhatóság által követett gyakorlatra és az „adórendszer hatékonyságára” vonatkoztak, amelyhez a vitatott adóügyi határozatok hozzájárulni hivatottak –, azok közül egyik sem igazolta az ASI és az AOE által élvezett bánásmódot, amely abban állt, hogy e társaságoknak szelektív előnyt biztosítottak.

309 Írországnak nem sikerült magyarázatot adnia arra, hogy milyen okból lennének tévesek a Bizottság által a vitatott határozat e részében kifejtett értékelések. Írország különösen azt nem jelöli meg, hogy az általa hivatkozott területiség elve miért követelné meg szükségszerűen a külföldi illetőségű társaságok számára biztosított kedvező bánásmódot. Márpedig az adóterhek tekintetében a vállalkozások közötti különbségtételt bevezető tagállamra hárul annak bizonyítása, hogy e különbségtételt a szóban forgó rendszer jellege és felépítése ténylegesen igazolja (2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

310 Következésképpen a Bizottság a vitatott határozatban helyesen állapította meg, hogy az ASI és az AOE nyereségének adójogi kezelését illetően a vitatott adóügyi határozatokból eredő különbségtételt nem igazolja az ír adórendszer jellege vagy felépítése.

311 Ilyen körülmények között el kell utasítani az ezen adóügyi határozatok szelektivitásának a vitatott határozatban történő vizsgálatával kapcsolatban a felperesek által felhozott kifogásokat.

## B. Az állami vagy állami forrásból történő beavatkozás fennállásáról

### *1. A felek érvei*

312 Írország azt állítja, hogy a Bizottság tévesen állapította meg állami vagy állami forrásból történő beavatkozás fennállását. Először is, nem volt szó „beavatkozásról”, mivel a jelen esetben az ír adóhatóság által kibocsátott állásfoglalások nem módosítják az adóalany jogait és kötelezettségeit, hanem a nemzeti adójognak az adóalany sajátos helyzetére történő alkalmazására korlátozódnak. Másodszor, Írország azt állítja, hogy ellentétben azzal, amit a Bizottság a vitatott határozat (221) preambulumbekezdésében megállapított, Írország nem mondott le adóbevételekről azáltal, hogy nem adóztatta meg az ASI és az AOE összes nyereségét, mivel e két társaság vonatkozásában kizárólag a fióktelepeik nyeresége adóköteles Írországban a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján.

313 A Bizottság egyrészt azt állítja, hogy a vitatott adóügyi határozatok betudhatók Írországnak, mivel azokat az adóhatósága, vagyis az Irish Revenue fogadta el, amely állami szerv. Márpedig ezen adóügyi határozatok, valamint az ASI és az AOE adóbevallásainak Írország általi, az említett adóügyi határozatok alapján történő elfogadása nem választható el egymástól. Másrészt, a Bizottság szerint, mivel a vitatott adóügyi határozatok a TCA 97 jogszabály 25. cikke alkalmazásában csökkentették az ASI és az AOE adóköteles nyereségét, Írország adóbevételekről, következésképpen állami forrásokról mondott le.

### *2. A Bíróság álláspontja*

314 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely intézkedés akkor minősíthető állami beavatkozásnak vagy „állami forrásból” nyújtott támogatásnak, ha egyrészt az intézkedést közvetlenül vagy közvetve e forrásokból nyújtják, másrészt pedig az intézkedés a tagállamnak tudható be (2023. január 12-i DOBELES HES ítélet, C-702/20 és C-17/21, EU:C:2023:1, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

315 Először is, az intézkedés tagállamnak való betudhatóságára vonatkozó feltétel annak mérlegelését követeli meg, hogy a hatóságok valamilyen módon részt vettek-e ezen intézkedés elfogadásában (lásd ebben az értelemben: 2019. március 28-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-405/16 P, EU:C:2019:268, 49. pont).

316 A jelen esetben a Bizottság a vitatott határozat (221) preambulumbekezdésében úgy ítélte meg, hogy a vitatott adóügyi határozatok betudhatók Írországnak, mivel azokat az adóhatósága, vagyis az Irish Revenue fogadta el, amely állami szerv. Közelebbről, a Bizottság rámutatott arra, hogy ezen adóügyi határozatokat az ASI és az AOE azon összeg kiszámításához használta fel, amelyet az írországi társasági adó címén minden évben meg kellett fizetniük, továbbá hogy az ír adóhatóság elfogadta e számításokat, ennek alapján pedig elfogadta, hogy az e társaságok által a releváns időszakban Írországban megfizetett adó megfelel az általuk fizetendő társasági adó összegének.

317 Ezen értékelésekkel a Bizottság alátámasztotta, hogy az állami hatóságok részt vettek a vitatott adóügyi határozatok elfogadásában. Következésképpen Írország azon állítását, amely szerint a vitatott intézkedések nem minősíthetők az államnak betudható beavatkozásoknak, el kell utasítani.

318 Másodszor, ami az arra vonatkozó feltételt illeti, hogy az előnyt „állami forrásból” kell nyújtani, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az olyan állami intézkedés, amely bizonyos vállalkozásoknak azt biztosítja, hogy nem minősülnek adóalanynak, akkor is állami támogatásnak minősül, ha nem jár állami források átruházásával, mivel az ilyen intézkedés abban áll, hogy az érintett hatóságok lemondanak azokról az adóbevételekről, amelyeket rendes körülmények között beszedhettek volna (lásd ebben az értelemben: 2009. november 17-i Presidente del Consiglio dei Ministri ítélet, C-169/08, EU:C:2009:709, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

319 Nem szükséges ugyanis minden esetben bizonyítani az állami források átruházását ahhoz, hogy az egy vagy több vállalkozásnak biztosított előnyt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak lehessen tekinteni. Így támogatásoknak kell tekinteni többek között azokat a beavatkozásokat, amelyek különböző formában enyhítik a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amelyek ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenciók lennének, azokkal azonos természetűek és hatásúak (2013. március 19-i Bouygues és társai kontra Bizottság és társai ítélet, C-399/10 P és C-401/10 P, EU:C:2013:175, 100. és 101. pont).

320 A jelen esetben a Bizottság nem követett el hibát, amikor a vitatott határozat (221) preambulumbekezdésében megállapította, hogy Írország lemondott az ASI-től és az AOE-től származó adóbevételekről, mivel a vitatott adóügyi határozatok olyan nyereségallokációs módszereket hagynak jóvá, amelyek olyan eredményre vezetnek, amelyet a piaci feltételek mellett eljáró elkülönült és önálló vállalkozások nem fogadtak volna el. Ezen adóügyi határozatok ugyanis a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazásában csökkentik az ASI és az AOE adóköteles nyereségét, és így az általuk Írországban fizetendő társasági adó összegét az e tagállamban adóköteles többi társasághoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a szokásos piaci ár elvének megfelelő piaci árakat tükröz. Az ilyen intézkedések tehát a jelen ítélet 319. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében enyhítik a főszabály szerint a vállalkozás költségvetésére nehezedő terheket.

321 Ebből következik, hogy a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap harmadik részét is el kell utasítani.

## C. A lényeges eljárási szabályok, különösen pedig a meghallgatáshoz való jog megsértésére alapított jogalapokról

### *1. A felek érvei*

322 Írország azt állítja, hogy a Bizottság a vitatott határozat elfogadásához vezető eljárás keretében több lényeges eljárási szabályt is megsértett, különösen a meghallgatáshoz való jogot. Így a Bizottság nem biztosított tényleges lehetőséget Írországnak arra, hogy kontradiktórius vitában vegyen részt.

323 Írország először is előadja, hogy a Bizottság által vitatott adóügyi határozatok jogszerűségére vonatkozó értékelés tartalma megváltozott az eljárást megindító határozat elfogadása és a vitatott határozat elfogadása között. Mindenekelőtt a Bizottság nem volt következetes azon követelmény jogalapját illetően, amely szerint az Irish Revenue-nek a vitatott adóügyi határozatokban alkalmaznia kellett volna a szokásos piaci ár elvét. Továbbá e két határozat összeegyeztethetetlen a referencia-rendszerre vonatkozó megközelítésükben. Végül az ír hatóságoknak nem volt

lehetőségük arra, hogy kifejtsék álláspontjukat a tények valószerűségéről és jelentőségéről, valamint a Bizottság által a megállapításainak alátámasztása érdekében hivatkozott körülményekről.

324 Másodszor, Írország azt állítja, hogy a vitatott határozat olyan ténybeli megállapításokat tartalmaz, amelyekkel kapcsolatban soha nem volt lehetősége észrevételeket tenni. Így első alkalommal e határozatban szerepelnek a felperesek által a közigazgatási eljárás során benyújtott szakértői jelentésekkel kapcsolatos megjegyzések, valamint az ír adóhatóságok más adóalanyokra vonatkozó állásfoglalásaival kapcsolatos megfontolások, amelyekről Írország következésképpen nem tudott nyilatkozni.

325 Harmadszor, Írország azt állítja, hogy a Bizottság tisztviselői olyan nyilvános nyilatkozatokat tettek, amelyekben prejudikáltak a hivatalos vizsgálati eljárás eredményét illetően, különösen a 2015. év folyamán, vagyis jóval a vitatott határozat elfogadása előtt.

326 Negyedszer, a Bizottság nem tartotta tiszteletben a megfelelő ügyintézés elve alapján őt terhelő gondossági és pártatlansági kötelezettséget az ír adójog általa végzett elemzése és a releváns körülmények összességének figyelembevétele tekintetében. Írország megítélése szerint úgy tűnik, hogy a vitatott határozatot befolyásolták olyan megfontolások is, amelyek többek között az ír adórendszerre és az Apple-csoport tevékenységeire tekintettel nem voltak relevánsak. Közelebbről, a Bizottság által hivatkozott azon tény, hogy az ASI és az AOE bevételeinek nagy részét egyetlen államban sem adóztatták meg, valójában az ír és amerikai adórendszerek közötti eltérésekre és meg nem felelésekre vonatkozik.

327 Az ASI és az AOE szintén azt állítja – először is a hetedik jogalapjuk alátámasztása érdekében –, hogy a Bizottság több lényeges alaki követelményt is megsértett. Emlékeztetve arra, hogy az állami támogatás állítólagos kedvezményezettjének képesnek kell lennie arra, hogy hatékonyan részt vegyen a hivatalos vizsgálati eljárásban, e felperesek egyrészt azt állítják, hogy a Bizottság által végül elfogadott fő érvelés, amely szerint az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos, a felperesek által birtokolt jogait az írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni, nem szerepelt az eljárást megindító határozatban, másrészt pedig, hogy a Bizottság informális közlései nem adtak elegendő lehetőséget az Apple Inc. számára ahhoz, hogy hatékonyan válaszoljon erre az elsődleges érvelésre.

328 Másodszor, tizenkettedik jogalapjuk keretében az ASI és az AOE azt állítja, hogy a Bizottság megsértette az állami támogatások területén őt terhelő gondos és pártatlan vizsgálat kötelezettségét. Megjegyzik, hogy a vitatott határozat azon a téves értékelésen alapul, amely szerint e társaságok igazgatóságainak feladatait és tevékenységeit az Apple Inc. ellentétes nyilatkozata ellenére teljes egészében ismertették az ülések jegyzőkönyvei. A Bizottságnak tehát lehetőséget kellett volna biztosítania az Apple Inc. számára ahhoz, hogy e tekintetben további információkat szolgáltasson.

329 A Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság által támogatott Bizottság vitatja mindezen állításokat.

### *2. A Bíróság álláspontja*

330 Az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.) 4. cikkének (4) bekezdése értelmében a Bizottságnak hivatalos vizsgálati eljárást kell indítania az állami támogatás

vonatkozásában, előírva az érintett felek tájékoztatását, amennyiben az előzetes vizsgálatot követően a Bizottságnak kétségei vannak a szóban forgó intézkedés belső piaccal való összeegyeztethetőségét illetően. Ebből következik, hogy a Bizottság az ezen eljárást megindító határozatában nem köteles végleges elemzést lefolytatni a szóban forgó intézkedésre vonatkozóan. Ezzel szemben szükséges, hogy a Bizottság kielégítően meghatározza vizsgálatának kereteit annak érdekében, hogy tartalmilag ne üresítse ki az érintett felek azon jogát, hogy észrevételeket tegyenek.

331 A jelen esetben az eljárás megindításáról szóló határozatban, amelyre az ír hatóságok és a Bizottság szervezeti egységei közötti több levélváltást követően került sor, és amely felhívta az érintett feleket észrevételeik megtételére, a Bizottság kifejtette azokat az okokat, amelyek alapján előzetesen arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott adóügyi határozatok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülnek, amelyet Írország az Apple Inc., az ASI és az AOE javára nyújtott, továbbá hogy e támogatások az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdése alapján összeegyeztethetetlenek a belső piaccal. A Bizottság különösen azzal kapcsolatban adott hangot kétségeinek, hogy az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének a meghatározására szolgáló, az ezen adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek nyújtott olyan díjazást tükröztek, amelyet egy szokásos piaci körülmények között körültekintően eljáró független piaci szereplő elfogadott volna.

332 Először is, azon kifogást illetően, amely szerint a Bizottság módosította megközelítését az eljárást megindító határozat és a vitatott határozat között, emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság köteles megindítani a hivatalos vizsgálati eljárást, ha az első értékelést követően a vizsgált intézkedés kétségeket vet fel a belső piaccal való összeegyeztethetőségét illetően.

333 A 2015/1589 rendelet 6. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben a Bizottság a hivatalos vizsgálati eljárás megindítása mellett dönt, e határozat szorítkozhat a vonatkozó ténybeli és jogi kérdések összefoglalására, a szóban forgó intézkedés támogatási jellegének meghatározását célzó előzetes értékelésre, valamint a belső piaccal való összeegyeztethetőségével kapcsolatban felmerült kétségek ismertetésére.

334 Ebből következik, hogy egy hivatalos vizsgálati eljárás megindítását elrendelő határozatban az intézkedés állami támogatásként történő minősítése nem végleges jellegű. Ezen eljárás megindításának éppen az a célja, hogy lehetővé tegye a Bizottság számára, hogy minden szükséges véleményt beszerezzen ahhoz, hogy e kérdésben végleges határozatot hozhasson.

335 Így a 2015/1589 rendelet 9. cikkéből következik, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás végén ölthet formát a Bizottság által végzett elemzés, mivel a Bizottság végleges határozatot hozhat arról, hogy az intézkedés nem minősül támogatásnak, vagy a belső piaccal való összeegyeztethetőségére vonatkozó kételyek megszűntek (lásd ebben az értelemben: 2023. december 14-i EDP España kontra Naturgy Energy Group és Bizottság ítélet, C-693/21 P és C-698/21 P, EU:C:2023:989, 63. pont). Ebből következik, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat és az ezen eljárást lezáró határozat bizonyos eltéréseket mutathat, anélkül hogy azok érvénytelenné tennék ez utóbbi határozatot.

336 Így, még ha a Bizottság értékelése meg is változhatott a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat és az ezen eljárást lezáró határozat között, e változás nem feltétlenül érinti ez utóbbi határozat jogszerűségét. Csak a szóban forgó intézkedések jellegét vagy jogi minősítését érintő, ezáltal pedig a hivatalos vizsgálati eljárás tárgyát megváltoztató álláspont-változtatás

követelheti meg a Bizottságtól, hogy újból tájékoztassa az érintett feleket abból a célból, hogy azok előadhassák az erre vonatkozó észrevételeiket (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Autostrada Wielkopolska kontra Bizottság és Lengyelország ítélet, C-933/19 P, EU:C:2021:905, 71. pont).

337 A jelen ügyben az eljárást megindító határozat kellőképpen meghatározta a Bizottság hivatalos vizsgálati eljárásának keretét, és kellően egyértelmű volt ahhoz, hogy lehetővé tegye a felperesek számára, hogy megértsék a Bizottságnak a vitatott adóügyi határozatok belső piaccal való összeegyeztethetőségével kapcsolatos kétségeit, továbbá lehetőséget biztosítson számukra álláspontjuk kifejtésére.

338 Emellett az eljárás megindításáról szóló határozat kellően egyértelműen meghatározza a Bizottság elemzésének keretét, ideértve a szokásos piaci ár elvét is. E tekintetben a Bizottság nem volt köteles tájékoztatni az érintett feleket arról, hogy elemzése hogyan alakult a hivatalos vizsgálati eljárás során, sem pedig arra nem volt köteles, hogy a hozzá benyújtott minden egyes jelentésre válaszoljon, feltéve hogy ez nem járt magának az eljárás tárgyának a módosításával.

339 Másodszor, a Bizottság személyi állományának az ASI és az AOE által hivatkozott nyilatkozatai, amelyek nem a Bizottság vagy valamely tagjának álláspontját tükrözik, nem relevánsak. A Bizottság tisztviselőinek és alkalmazottainak kijelentései ugyanis, még ha feltételezzük is, hogy egyértelmű véleményt fejeznek ki a vitatott adóügyi határozatokra vonatkozó hivatalos vizsgálati eljárás eredményével kapcsolatban, nem alkalmasak annak bizonyítására, hogy a Bizottság a határozatát illetően prejudikált.

340 Harmadszor, nem nyert bizonyítást, hogy a Bizottság – amint azt Írország a hatodik jogalapja keretében állítja, és amint arra az ASI és az AOE a tizenkettedik jogalapja keretében hivatkozik – megsértette volna a megfelelő ügyintézés elvét, és elmulasztotta volna az ügy gondos és pártatlan vizsgálatát azáltal, hogy nem kérte olyan információk közlését, amelyekkel kapcsolatban kitűnik, hogy megerősíthetnek vagy cáfolhatnak olyan egyéb információkat, amelyek a szóban forgó intézkedés vizsgálata szempontjából relevánsak, viszont amelyek megbízhatóságát nem lehet kellően bizonyítottnak tekinteni.

341 Ha a felperesek úgy vélték volna, hogy az ír adórendszerre, valamint az ASI és az AOE Írországon kívüli tevékenységeire vonatkozó információk relevánsnak bizonyulnak, azokat a jelen ítélet 184. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a közigazgatási eljárás során közölniük kellett volna. Azt, hogy a felperesek nem közölték ezen információkat, nem lehet annak betudni, hogy a Bizottság megsértette volna a gondos és pártatlan vizsgálat lefolytatására vonatkozó kötelezettségét.

342 Végeredményben a felpereseket megfelelően tájékoztatták a vitatott adóügyi határozatokkal kapcsolatos hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról, valamint arról, hogy ez az eljárás arra a kérdésre vonatkozott, hogy az ezen adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszerek megfelelőek voltak-e, illetve szelektív előnyt biztosítottak-e az ASI és az AOE számára. A felpereseknek lehetőségük volt arra, hogy előterjesszenek minden olyan észrevételt, amelyet érintett félként relevánsnak ítéltek, és ténylegesen éltek is ezzel a lehetőséggel.

343 Ebből következik, hogy Írország, valamint az ASI és az AOE megalapozatlanul állítja, hogy megsértették eljárási jogaikat, továbbá hogy a Bizottság megsértette a megfelelő ügyintézés elvét; a Bizottság ugyanis az eszközeinek korlátain belül megfelelően teljesítette azon feladatát, hogy lehetővé tegye az érintett felek számára, hogy a támogatás hivatalos vizsgálati eljárása során hatékonyan előterjesszék észrevételeiket.

344 Így a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik jogalapot, valamint a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik és tizenkettedik jogalapot el kell utasítani.

## D. A jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalapokról

### *1. A felek érvei*

345 Írország, valamint az ASI és az AOE lényegében azt állítja, hogy a Bizottság megsértette a jogbiztonság és a visszaható hatály tilalmának elvét, amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének újszerű értelmezése alapján kötelezte Írországot az általa nyújtott állami támogatások visszatérítésére. Írország ugyanezen okból azt is állítja, hogy a Bizottság megsértette a bizalomvédelem elvét.

346 Az ASI és az AOE szerint a Bizottság értelmezése nem volt előrelátható a vitatott adóügyi határozatoknak az 1991. és a 2007. év folyamán történő elfogadásakor, mivel a Bizottság azt nem fejtette ki az állami támogatásokról szóló közleményeiben. Ezenkívül a jóváhagyott OECD-megközelítés és az OECD-nek a 2010. év folyamán elfogadott transzferárképzési iránymutatásai, amelyekre a Bizottság a vitatott határozatban támaszkodik, nem léteztek a vitatott adóügyi határozatok elfogadásakor. E körülmények között a Bizottság nem tehette volna meg, hogy a 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése alapján elrendeli a támogatások visszatéríttetését.

347 Ezenkívül, mivel a vitatott adóügyi határozatok a külföldi illetőségű társaságok adóztatására vonatkozó, immár a TCA 97 jogszabály 25. cikkében szereplő azon szabályok alkalmazását jelentik, amelyeket legalább 1967 óta, vagyis az Írország uniós csatlakozását megelőző időszak óta nem módosítottak, az állítólagos támogatási intézkedéseket létező támogatásoknak kell tekinteni, amelyek vonatkozásában következésképpen nem lehet helye visszatérítttetésnek.

348 Írország szerint a Bizottság megsértette a jogbiztonság, a visszaható hatály tilalma és a bizalomvédelem elvét azáltal, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének olyan értelmezése alapján, amely a vitatott adóügyi határozatok elfogadásának időpontjában nem volt előre látható, arra kötelezte Írországot, hogy térítttesse vissza az általa nyújtott állami támogatásokat. Közelebbről, a szokásos piaci ár elvének a Bizottság általi alkalmazása az állami támogatásokkal kapcsolatos új megközelítésről tanúskodik. Ezenkívül a vitatott határozat nyilvánvalóan sérti az Apple Inc. arra vonatkozó jogát, hogy megismerje jogi kötelezettségeinek terjedelmét, és ne kelljen alávetnie magát olyan jogalkalmazásnak, amely a releváns tényállás idején nem volt előre látható. A Bizottság tehát ezen okból sem rendelhette volna el a támogatások visszatérítttetését.

349 A Luxemburgi Nagyhercegség lényegében támogatja ezt az érvelést.

350 A Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság által támogatott Bizottság vitatja az említett érvelés megalapozottságát.

### *2. A Bíróság álláspontja*

351 A 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben a jogellenes támogatások esetén elutasító határozat születik, a Bizottság dönt arról, hogy az érintett tagállam hozza meg a szükséges intézkedéseket a támogatásnak a kedvezményezettől történő visszavételére, kivéve ha ez ellentétes az uniós jog valamelyik általános elvével.

352 A jelen esetben a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a vitatott határozat 2. cikke értelmében kötelezte Írországot a vitatott támogatások visszatérítésére. A Luxemburgi Nagyhercegség által támogatott felperesek állításával ellentétben ugyanis az ilyen kötelezettség nem sérti sem a jogbiztonság elvét, sem a bizalomvédelem elvét.

353 Először is, az uniós jog alapelvei közé tartozó jogbiztonság elve megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és előre láthatóak legyenek annak érdekében, hogy az érdekeltek az uniós joggal kapcsolatos helyzetekben és jogviszonyokban eligazodjanak (2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítélet, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 100. pont).

354 Másként fogalmazva, az érintetteknek lehetőségük kell, hogy legyen arra, hogy pontosan megismerhessék az uniós szabályozás alapján őket terhelő kötelezettségek terjedelmét, valamint arra, hogy egyértelműen megismerhessék jogaikat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járjanak el (2012. december 11-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-610/10, EU:C:2012:781, 49. pont).

355 Amint az kitűnik a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, a jogbiztonság alapvető követelményével ellentétes, hogy a Bizottság határozatlan ideig késlekedhessen jogkörei gyakorlásával (2002. szeptember 24-i Falck és Acciaierie di Bolzano kontra Bizottság ítélet, C-74/00 P és C-75/00 P, EU:C:2002:524, 140. pont; 2008. április 22-i Bizottság kontra Salzgitter ítélet, C-408/04 P, EU:C:2008:236, 100. pont).

356 Pontosítani kell azonban, hogy erre az elvre csak akkor lehet hivatkozni, ha a Bizottság a gondossági kötelezettségét nyilvánvalóan megsértette, és az ellenőrzési jogkörének gyakorlása során nyilvánvaló mulasztást követett el. Különösen, ha valamely támogatási intézkedést bejelentés nélkül nyújtottak, pusztán az a tény, hogy a Bizottság késlekedett a támogatás visszatérítésének elrendelésével, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy e visszatérítési határozatot a jogbiztonság elve alapján jogellenessé tegye (lásd ebben az értelemben: 2008. április 22-i Bizottság kontra Salzgitter ítélet, C-408/04 P, EU:C:2008:236, 106. pont).

357 A vitatott határozat (440) preambulumbekezdésében a Bizottság kifejtette, hogy még ha a vitatott adóügyi határozatokat az 1991. év és a 2007. év folyamán hozták is meg, azokat soha nem jelentették be neki. Ráadásul a Bizottság ezeknek sem a létezéséről, sem a tartalmukról nem tudott 2013 májusa előtt, valamint azt megelőzően, hogy közzétették volna a Permanent Subcommittee on Investigations of the United States Senate (az Egyesült Államok Szenátusának vizsgálatokkal foglalkozó állandó albizottsága) meghallgatásairól készült jelentést az Apple-csoport globális adóügyi helyzetéről. A Bizottság az első információkérését 2013. június 12-én, vagyis egy hónappal később küldte meg Írországnak.

358 Márpedig a jelen ügyben, jóllehet a Bizottság által követett érvelés kétségkívül adóügyi határozatokra vonatkozott, látható nem csupán az, hogy ez az érvelés a határozathozatali gyakorlatban nem volt újszerű – amint azt az ezen intézmény által az első fokon benyújtott

beadványaiban hivatkozott határozatok is mutatják –, hanem ráadásul előreláthatatlannak sem tűnhetett az adójellegű állami támogatásokra vonatkozó korábbi ítélkezési gyakorlatban kialakított elvekre tekintettel.

359 Következésképpen a Bizottság nem sértette meg a jogbiztonság elvét, amikor elrendelte a támogatás visszatéríttetését.

360 Másodszor, ugyanez a megállapítás vonatkozik a bizalomvédelem elvére, amely az uniós jog alapelve, és amely lehetővé teszi minden olyan gazdasági szereplő számára, akiben valamely intézmény megalapozott várakozásokat keltett, hogy azokra hivatkozzon (lásd ebben az értelemben: 2011. március 24-i ISD Polska és társai kontra Bizottság ítélet, C-369/09 P, EU:C:2011:175, 123. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

361 Figyelembe véve az állami támogatások Bizottság általi ellenőrzésének kötelező jellegét, a támogatás által kedvezményezett vállalkozások főszabály szerint csak akkor bízhatnak jogosan a támogatás szabályszerűségében, ha azt az EUMSZ 108. cikkben szabályozott eljárás betartásával nyújtották (2020. november 24-i Viasat Broadcasting UK ítélet, C-445/19, EU:C:2020:952, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

362 Másfelől nem tűnik úgy, hogy a Bizottság magatartásával megalapozott várakozásokat keltett volna a vitatott adóügyi határozatoknak az állami támogatásokra vonatkozó jog szempontjából fennálló szabályszerűségét illetően.

363 Ezért a Bizottság nem sértette meg a bizalomvédelem elvét, amikor elrendelte az állami támogatások visszatéríttetését.

364 Harmadszor, el kell utasítani a felperesek azon érvét, amely lényegében arra vonatkozik, hogy a Bizottság megsértette a visszaható hatály tilalmának elvét, amikor a vitatott határozatot a jóváhagyott OECD-megközelítésre alapította, amely későbbi, mint a vitatott adóügyi határozatok. Amint arra a Bizottság a vitatott határozat (441) preambulumbekezdésében rámutatott, az általa alkalmazott megközelítés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésén alapul – amely rendelkezés Írország 1973-as csatlakozása óta Írország jogrendjének részét képezi –, nem pedig az OECD szintjén meghatározott keret megsértésén. A Bizottság e keretre csak annyiban hivatkozott, amennyiben az hasznos iránymutatást nyújt annak eldöntéséhez, hogy a fióktelep adóköteles nyeresége meghatározásának módszere a szokásos piaci ár elvének megfelelő piaci alapú eredmény megbízható megközelítését eredményezi-e.

365 Végül negyedszer, nem lehet helyt adni annak az érvnek sem, amely szerint a vitatott intézkedéseket a 2015/1589 rendelet 1. cikke b) pontjának iv. alpontja értelmében vett „létező” támogatásoknak kellene minősíteni azon az alapon, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikke olyan szabályokat vesz át, amelyek Írország uniós csatlakozása előtt is léteztek. A jelen ügyben releváns intézkedéseket ugyanis a vitatott adóügyi határozatok képezik, nem pedig a külföldi illetőségű társaságok adóztatására vonatkozó, az ír jog alapján alkalmazandó szabályok.

366 E megfontolásokra tekintettel a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik jogalapot és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett tizenegyedik jogalapot el kell utasítani.

## E. Az arra alapított jogalapokról, hogy a Bizottság túllépte hatásköreit, és beavatkozott a tagállamok hatásköreibe, megsértve különösen az adójogi autonómia elvét

### *1. A felek érvei*

367 Írország, valamint az ASI és az AOE, amelyeket a Luxemburgi Nagyhercegség támogat, lényegében azzal érvelnek, hogy a vitatott határozat sérti az uniós jogrendnek az Unió és a tagállamok közötti hatáskörmegosztást szabályozó alapvető alkotmányos elveit, amelyeket többek között az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk ír elő, valamint sérti a tagállamok ebből eredő adójogi autonómiájának elvét. Az uniós jog jelenlegi állása szerint ugyanis a közvetlen adózás területe a tagállamok hatáskörébe tartozik.

368 Írország, valamint az ASI és az AOE közelebbről azt kifogásolják, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét, mivel az ír adójog, különösen pedig a TCA 97 jogszabály 25. cikkének egyoldalú és téves értelmezésére támaszkodott. Ezenkívül olyan eljárási szabályokat írt elő a nemzeti adóztatás értékelésére, amelyek az ír jogban nem léteznek. Egyébiránt a Bizottság túllépte hatáskörét, amikor a megtámadott határozat elfogadását azzal a megállapítással igazolta, hogy az ASI és az AOE „adójogi szempontból hontalanok”.

369 A Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság által támogatott Bizottság vitatja ezeket az érveket. Lényegében emlékeztet arra, hogy jóllehet a tagállamok adóügyi szuverenitással rendelkeznek, a tagállamok által elfogadott valamennyi adóintézkedésnek tiszteletben kell tartania az állami támogatásokra vonatkozó uniós jogi szabályokat.

### *2. A Bíróság álláspontja*

370 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok olyan területeken történő beavatkozásai, amelyek az uniós jogban nem képezték harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az EUM-Szerződés állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alól. Így a tagállamok kötelesek a közvetlen adóztatás területén fennálló hatáskörüket – mint amellyel a feltételes adómegállapítási határozatok elfogadása terén rendelkeznek – az uniós jog és különösen az EUM-Szerződés által az állami támogatások területén bevezetett szabályok tiszteletben tartása mellett gyakorolni. Következésképpen e hatáskörük gyakorlása során a tagállamoknak tartózkodniuk kell az EUMSZ 107. cikk értelmében vett, a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősíthető intézkedések elfogadásától (2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet, C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 120. és 121. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

371 Ezért az olyan közvetlen adóztatási intézkedéseket, mint a tagállamok által hozott feltételes adómegállapítási határozatokat, állami támogatásnak lehet minősíteni, feltéve hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a jelen ítélet 74. pontjában felidézett valamennyi alkalmazási feltétele teljesül (lásd ebben az értelemben: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet, C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 119. pont).

372 Konkrétabban azon feltételt illetően, amely szerint a szóban forgó intézkedésnek gazdasági előnyt kell biztosítania, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóintézkedések esetében az előnynek magát a fennállását is csak egy úgynevezett „normál” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont).

373 Annak megállapítása érdekében, hogy fennáll-e adókedvezmény, össze kell hasonlítani a kedvezményezettnek a szóban forgó intézkedés alkalmazásából eredő helyzetét azzal a helyzettel, amelyben akkor lenne, ha ezen intézkedés hiányában vele szemben a normál adózási szabályokat alkalmazták volna (lásd ebben az értelemben: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet, C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 92. pont).

374 A jelen esetben először is ki kell emelni, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikke értelmében az Írországban fióktelep útján kereskedelmi tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok kereskedelmi tevékenységből keletkező bevételeik kapcsán kizárólag az ezen írországi fióktelepnek közvetlenül vagy közvetve betudható kereskedelmi tevékenységből származó nyereség után kötelesek adót fizetni. Azt is ki kell emelni, hogy e rendelkezés nem határoz meg semmilyen konkrét módszert a külföldi illetőségű társaságok írországi fióktelepeinek betudható nyereség összegének meghatározására.

375 Márpedig Írország beadványaiból, valamint a felek tárgyaláson elhangzott szóbeli előadásaiból kitűnik, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából figyelembe kell venni az írországi fióktelep ténybeli hátterét és helyzetét, különösen az ellátott funkciókat, a felhasznált eszközöket és a fióktelep által viselt kockázatokat.

376 E körülmények között, és amint az a jelen ítélet 373. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, annak meghatározása érdekében, hogy a jelen esetben fennállt-e előny, a Bizottságnak képesnek kellett lennie arra, hogy összehasonlítsa az ASI és az AOE vonatkozásában a vitatott adóügyi határozatok alkalmazásából eredő adójogi bánásmódot azzal az adójogi bánásmóddal, amely e két társasággal szemben akkor érvényesült volna, ha ezen adóügyi határozatok hiányában az írországi normál adózási szabályokat alkalmazták volna rájuk.

377 Következésképpen nem kifogásolható a Bizottsággal szemben, hogy egyoldalúan alkalmazta volna az anyagi jogi adószabályokat és *de facto* adóharmonizációt hajtott volna végre, amikor megvizsgálta, hogy az ASI és az AOE írországi adóköteles nyeresége, amelyet a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszerek szerint számítottak ki, megfelel-e annak a nyereségnek, amelyet ezen adóügyi határozatok hiányában tudtak volna be e két társaság írországi fióktelepeinek a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján, figyelembe véve az e fióktelepek által ellátott funkciókat, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat.

378 Másodszor, azon érvének alátámasztása érdekében, amely szerint a Bizottság az ír jogtól idegen eljárási szabályokat írt elő a nemzeti adóztatás értékelésére vonatkozóan, Írország előadja, hogy a vitatott határozat (262), (274), (363) és (368) preambulumbekezdésében a Bizottság azt állította, hogy a vitatott adóügyi határozatok nem nyereségallokációs jelentéseken alapultak, továbbá azokat nem vizsgálták felül rendszeresen, és hogy ezen adóügyi határozatok elfogadását megelőzően az ír adóhatóságok nem vizsgáltak meg az Apple-csoporton belüli egyéb társaságokat, függetlenül azok tevékenységének helyétől.

379 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság elsődlegesen, a vitatott határozat (265)–(321) preambulumbekezdésében azért következtetett szelektív előny fennállására, mert az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit nem az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez allokálták; másodlagosan, e határozat (325)–(360) preambulumbekezdésében azért, mert nem megfelelően választották ki a nyereség ezen írországi fióktelepekhez történő allokálásának módszereit; alternatív jelleggel, az említett határozat (369)–(403) preambulumbekezdésében pedig azért, mert a vitatott adóügyi határozatok eltértek a TCA 97 jogszabály 25. cikkétől, méghozzá diszkrecionális módon.

380 Következésképpen nem állapítható meg, hogy a Bizottság a jelen ügyben eljárási jellegű szabályok megsértésére támaszkodott volna a szelektív előny fennállásának megállapítása érdekében. E körülmények között Írországnak a jelen ítélet 368. pontjában felidézett kifogásait mint hatástalanokat el kell utasítani.

381 Harmadszor, az ASI és az AOE „adójogi szempontból hontalannak” minősítését illetően meg kell állapítani, hogy a vitatott határozatnak többek között az (52), (276), (277) és (281) preambulumbekezdésében a Bizottság kétségkívül ilyen minősítést alakított ki azon okfejtése keretében, amelyben azt állapította meg, hogy e két társaság Írországon kívül semmilyen fizikai jelenléttel nem rendelkezett.

382 Ugyanakkor az, hogy a Bizottság elfogadta ezt a minősítést, nem jelenti azt, hogy e minősítés alapján állapította volna meg a szelektív előny fennállását. Épp ellenkezőleg, a vitatott határozatnak a jelen ítélet 379. pontjában említett preambulumbekezdései bizonyítják, hogy nem ez a helyzet.

383 E körülmények között a jelen ítélet 380. pontjában kifejtettekkel azonos okokból mint hatástalanokat el kell utasítani az Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott, arra alapított kifogásokat, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét, amikor e két társaságot „adójogi szempontból hontalannak” minősítette.

384 A fenti megfontolásokra tekintettel el kell utasítani a T-778/16. sz. ügyben felhozott nyolcadik jogalapot és a T-892/16. sz. ügyben felhozott tizennegyedik jogalapot, amelyek azon alapulnak, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét, és beavatkozott a tagállamok hatásköreibe.

## F. A vitatott határozat indokolásának hiányára alapított jogalapokról

### *1. A felek érvei*

385 A felperesek azt állítják, hogy a vitatott határozat, amely több szempontból is elégtelen indokolást tartalmaz, nem felel meg az EUMSZ 296. cikkben és az Európai Unió Alapjogi Chartája 41. cikke (2) bekezdésének c) pontjában foglalt követelményeknek.

386 A felperesek szerint a Bizottság által a vitatott határozatban kifejtett érvelés nem jelenik meg világosan és egyértelműen, ezáltal pedig nem teszi lehetővé az uniós bíróság számára, hogy felülvizsgálati jogkörét gyakorolja.

387 Mindenekelőtt, e határozat nem koherens azon szabály azonosítását illetően, amelyet Írország megsértett, különösen a szokásos piaci ár elvének az említett határozat (255)–(257) preambulumbekezdésében kifejtett forrásait és érvényesülési körét illetően. Továbbá a vitatott határozat (451) preambulumbekezdése, amely kimondja, hogy a visszatéríttetendő támogatások összegét csökkenteni lehetne, ha az ASI által az EMEIA-régióban teljesített értékesítéseket visszamenőlegesen Írországtól eltérő országokban könyvelnék el, ellentmond a Bizottság által e határozat (412) és (413) preambulumbekezdésében megfogalmazott azon következtetésnek, amely szerint Írország olyan adóügyi határozatokat fogadott el, amelyek csökkentették az ASI adóköteles nyereségét azon nyereséghez képest, amelyet akkor adóztattak volna, ha e társaságra az általános szabályok vonatkoztak volna. Ezenkívül a Bizottság nem indokolta megfelelően az annak meghatározására irányuló vizsgálatát, hogy az állítólagos támogatások érinthették-e a tagállamok közötti kereskedelmet. Végül a Bizottság ellentmondott

önmagának, amikor a vitatott határozat (50) és (416) preambulumbekezdésében elismerte, hogy az ASI-t és az AOE-t az Egyesült Államokból igazgatták és irányították, miközben e határozat (286) preambulumbekezdésében kijelentette, hogy e társaságokat ténylegesen Írországból irányították.

388 A Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság által támogatott Bizottság vitatja ezeket az állításokat.

### *2. A Bíróság álláspontja*

389 A megszilárdult ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az indokolási kötelezettség olyan lényeges eljárási szabálynak minősül, amelyet külön kell választani az indokolás megalapozottságának kérdésétől, amely a vitatott jogi aktus érdemi jogszerűségére vonatkozik (2001. március 22-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-17/99, EU:C:2001:178, 35. pont; 2011. szeptember 29-i Elf Aquitaine kontra Bizottság ítélet, C-521/09 P, EU:C:2011:620, 146. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

390 Valamely határozat indokolása ugyanis azon indokok egyértelmű kifejezéséből áll, amelyeken e határozat alapul. Ha ezen indokok hibában szenvednek, az érintheti a határozat jogszerűségét, annak indokolását azonban nem, ami megfelelő lehet annak ellenére, hogy hibás indokokat fejt ki. Ebből az következik, hogy a valamely jogi aktus megalapozottságának vitatását célzó kifogások és érvek az indokolás hiányára vagy elégtelenségére alapított jogalap keretében nem relevánsak (2015. június 18-i Ipatau kontra Tanács ítélet, C-535/14 P, EU:C:2015:407, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

391 Ezenkívül az EUMSZ 296. cikk által megkövetelt indokolást a kérdéses jogi aktus természetéhez kell igazítani, és abból világosan és egyértelműen ki kell tűnnie a jogi aktust meghozó intézmény érvelésének oly módon, hogy az érintettek megismerhessék a meghozott intézkedés indokait, a hatáskörrel rendelkező bíróság pedig gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét (2004. július 15-i Spanyolország kontra Bizottság ítélet, C-501/00, EU:C:2004:438, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

392 Nem követelmény az indokolással szemben, hogy a releváns tény- és jogkérdések minden részletére kitérjen, mivel azt a kérdést, hogy valamely jogi aktus indokolása megfelel-e ezen cikk követelményeinek, a jogi aktusnak nem csupán szövege, hanem egyben kontextusa, valamint a tárgyra vonatkozó jogszabályok összessége alapján kell értékelni (1998. április 2-i Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ítélet, C-367/95 P, EU:C:1998:154, 63. pont; 2021. szeptember 2-i Bizottság kontra Tempus Energy és Tempus Energy Technology ítélet, C-57/19 P, EU:C:2021:663, 198. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

393 Márpedig a jelen ügyben azon túlmenően, hogy Írország, valamint az ASI és az AOE szorosan részt vett a hivatalos vizsgálati eljárásban, mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy ez utóbbiaknak – a Törvényszékhez benyújtott beadványaikra tekintettel – módjukban állt érdemben kétségbe vonni a vitatott határozat megalapozottságát.

394 Továbbá a vitatott határozat nem tartalmaz olyan hiányosságokat, amelyek megakadályozták volna, hogy a Bíróság teljeskörűen elvégezze a jogszerűség felülvizsgálatát.

395 A továbbiakat illetően meg kell állapítani, hogy a felperesek a vitatott határozatban szereplő állítások vonatkozásában nem az indokolásuk hiányát, hanem ezen állítások megalapozottságát kifogásolják.

396 Következésképpen a T-778/16. sz. ügyben felhozott kilencedik jogalapot és a T-892/16. sz. ügyben felhozott tizenharmadik jogalapot, ennélfogva pedig a Bizottság elsődleges érvelése ellen irányuló valamennyi jogalapot mint megalapozatlant el kell utasítani.

397 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a vitatott adóügyi határozatok által az ASI és az AOE számára biztosított előny szelektív jellege a jogilag megkövetelt módon bizonyítást nyert a Bizottság által a vitatott határozatban előadott elsődleges érvelés alapján, így nem szükséges megvizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által annak érdekében felhozott jogalapokat és érveket, hogy vitassák a Bizottság által a másodlagos és az alternatív érvelése keretében lefolytatott értékeléseket. A kereseteket ezért el kell utasítani.

## VII. A költségekről

398 Az eljárási szabályzat 184. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha a fellebbezés megalapozatlan, vagy ha a fellebbezés megalapozott, és a Bíróság maga hoz a jogvita kapcsán végleges határozatot, a Bíróság határoz a költségekről.

399 E szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése szerint, amelyet ugyanezen szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is megfelelően alkalmazni kell, a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

400 A jelen ügyben, mivel a Törvényszék a Bizottság fellebbezésének helyt adott, és Írország, valamint az ASI és az AOE által a vitatott határozattal szemben benyújtott kereseteket elutasította, a Bizottság kérelmének megfelelően Írországot, valamint az ASI-t és az AOI-t kötelezni kell a saját költségeiken felül a Bizottság részéről a jelen fellebbezéssel és az elsőfokú eljárással kapcsolatban felmerült költségek viselésére.

401 Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése szerint, amely e szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazandó, az eljárásba beavatkozó tagállamok és intézmények maguk viselik saját költségeiket.

402 A Luxemburgi Nagyhercegségnek és a Lengyel Köztársaságnak tehát magának kell viselnie saját költségeit.

403 Az eljárási szabályzat 140. cikkének (2) bekezdése szerint, amely e szabályzat 184. cikkének (1) bekezdése alapján a fellebbezési eljárásban is alkalmazandó, az EFTA Felügyeleti Hatóság, ha beavatkozik az eljárásba, maga viseli saját költségeit.

404 Következésképpen az EFTA Felügyeleti Hatóság maga viseli mind az elsőfokú, mind a fellebbezési eljárásban felmerült saját költségeit.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

**1) A Bíróság az Európai Unió Törvényszékének 2020. július 15-i Írország és társai kontra Bizottság ítéletét (T-778/16 és T-892/16, EU:T:2020:338) hatályon kívül helyezi annyiban, amennyiben az helyt ad az Írország által a T-778/16. sz. ügyben felhozott elsőtől harmadikig terjedő jogalap keretében, valamint az Apple Sales International Ltd és az Apple Operations Europe Ltd által a T-892/16. sz. ügyben felhozott elsőtől ötödikig terjedő jogalap keretében megfogalmazott kifogásoknak, és amennyiben az megsemmisíti az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról szóló, 2016. augusztus 30-i (EU) 2017/1283 bizottsági határozatot, és határoz a költségekről.**

**2) A Bíróság Írország, valamint az Apple Sales International Ltd és az Apple Operations International Ltd keresetét elutasítja.**

**3) A Bíróság Írországot, valamint az Apple Sales International Ltd-t és az Apple Operations International Ltd-t kötelezi a saját költségeiken felül az Európai Bizottság részéről a jelen fellebbezéssel és az elsőfokú eljárással kapcsolatban felmerült költségek viselésére.**

**4) A Luxemburgi Nagyhercegség, a Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság maga viseli saját költségeit.**

Aláírások