Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Syvende Udvidede Afdeling)

15. juli 2020*

»Statsstøtte – støtte gennemført af Irland – afgørelse, hvorved en støtte erklæres uforenelig med det indre marked og ulovlig og kræves tilbagesøgt – forhåndsafgørelser på skatteområdet (tax rulings) – selektive skattefordele – armslængdeprincippet«

I sagerne T-778/16 og T-892/16,

Irland ved K. Duggan, M. Browne, J. Quaney og M.A. Joyce, som befuldmægtigede, bistået af P. Gallagher, M. Collins, SC, og P. Baker, QC, samt af barristers S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman og M.B. Doherty,

sagsøger i sag T-778/16,

støttet af

Storhertugdømmet Luxembourg ved T. Uri, som befuldmægtiget, bistået af advokat D. Waelbroeck og S. Naudin,

intervenient i sag T-778/16,

Apple Sales International, Cork (Irland),

Apple Operations Europe, Cork,

ved advokaterne A. von Bonin og E. van der Stok samt D. Beard, QC, og barristers A. Bates, L. Osepciu og J. Bourke,

sagsøgere i sag T-892/16,

støttet af

Irland ved K. Duggan, J. Quaney, M. Browne, A. Joyce, bistået af P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly og B. Doherty,

intervenient i sag T-892/16,

mod

Europa-Kommissionen ved P.-J. Loewenthal og R. Lyal, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

* Processprog: engelsk.

støttet af

Republikken Polen ved B. Majczyna, M. Rzotkiewicz og A. Kramarczyk-Szaładzińska, som befuldmægtigede,

intervenient i sag T-778/16,

og af

EFTA-Tilsynsmyndigheden ved C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski og C. Simpson, som befuldmægtigede,

intervenient i sag T-892/16,

angående søgsmål i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2017/1283 af 30. august 2016 om statsstøtte ydet af Irland til fordel for Apple SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) (EUT 2017, L 187, s. 1),

har

RETTEN (Syvende Udvidede Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Van der Woude, og dommerne V. Tomljenović (refererende dommer), A. Marcoulli, J. Passer og A. Kornezov,

justitssekretær: fuldmægtig S. Spyropoulos,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. og den 18. september 2019,

afsagt følgende

Dom

I. Tvistens baggrund

A. Apple-koncernens historie

1. Apple-koncernen

1 Apple-koncernen, der blev grundlagt i 1976 med hjemsted i Cupertino, Californien (USA), består af Apple Inc. og alle de selskaber, der kontrolleres af Apple Inc. (herefter under ét »Apple-koncernen«). Apple-koncernen designer, producerer og markedsfører bl.a. mobilt kommunikations- og medieudstyr, personlige computere og bærbare digitale musikafspillere og sælger softwareprodukter, andre tjenesteydelser og netværksløsninger samt digitalt tredjepartsindhold og -applikationer. Apple-koncernen sælger sine produkter og tjenesteydelser til forbrugere, virksomheder og offentlige kunder i hele verden via sine detailforretninger, onlineforretninger og direkte salgssteder samt via eksterne mobiltelefonselskaber, grossister, detailhandlere og distributører. Apple-koncernens globale virksomhed er opbygget omkring funktionelle nøgleområder, som administreres og ledes direkte fra USA af ledere med base i Cupertino.

2 Kommissionens afgørelse (EU) 2017/1283 af 30. august 2016 om statsstøtte SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) ydet af Irland til fordel for Apple (EUT 2017, L 187, s. 1, herefter »den anfægtede afgørelse«) vedrører to forhåndsafgørelser på skatteområdet fra de irske skattemyndigheder angående to selskaber, der er en del af Apple-koncernen.

2. ASI og AOE

a) Selskabsstrukturen

3 Apple Operations International, der er et datterskab af Apple-koncernen, ejes fuldt ud af Apple Inc. Apple Operations International ejer datterselskabet Apple Operations Europe (AOE) fuldt ud, hvilket igen ejer datterselskabet Apple Sales International (ASI) fuldt ud. Såvel ASI som AOE er oprettet som selskaber i henhold til irsk ret, men har ikke skattemæssigt hjemsted i Irland.

4 Som det fremgår af 113., 114. og 115. betragtning til den anfægtede afgørelse, var en stor del af bestyrelsesmedlemmerne i AOE og ASI direktører ansat af Apple Inc. og baseret i Cupertino. I 115. betragtning (tabel 4 og 5) til afgørelsen er der gengivet uddrag af beslutninger truffet af og referater fra generalforsamlinger og bestyrelsesmøder i ASI og AOE. Bestyrelsesbeslutningerne vedrørte jævnligt bl.a. udbetaling af udbytte, godkendelse af ledelsesberetninger, direktørudnævnelser og -fratrædelser. Undertiden vedrører beslutningerne oprettelse af datterselskaber og meddelelse af fuldmagt til visse direktører til varetagelse af forskellige aktiviteter, såsom administration af bankkonti, kontakt til regeringer og offentlige instanser, revision, tegning af forsikringer, lejeaftaler, køb og salg af aktiver, modtagelse af varer og kommercielle kontrakter.

b) Aftale om omkostningsdeling

5 Apple Inc. på den ene side og ASI og AOE på den anden side havde indgået en aftale om omkostningsdeling (herefter »omkostningsdelingsaftalen«). Omkostningsdelingen omfattede navnlig forskning og udvikling (R&D) vedrørende teknologi i Apple-koncernens produkter. Omkostningsdelingsaftalen blev oprindelig indgået i december 1980. Parterne i denne aftale var Apple Inc. (det daværende Apple Computer Inc.) og AOE (det daværende Apple Computer Ltd (ACL)). I 1999 blev ASI (det daværende Apple Computer International) part i aftalen. I den periode, der er relevant for undersøgelsen af den anfægtede afgørelse, blev der foretaget forskellige ændringer af omkostningsdelingsaftalen, navnlig af hensyn til ændringer af gældende lovgivning.

6 I henhold til denne aftale accepterede parterne dels at dele omkostninger og risici i forbindelse med R&D vedrørende immaterielle aktiver som følge af udviklingen af Apple-koncernens produkter og tjenesteydelser. Dels enedes parterne om, at Apple Inc. officielt forblev den retlige ejer af de immaterielle aktiver, der var omfattet af omkostningsdelingen, herunder Apple-koncernens intellektuelle ejendomsrettigheder (herefter »IP«). Apple Inc. indrømmede ASI og AOE en vederlagsfri licens, bl.a. til fremstilling og salg af de pågældende produkter inden for det territorium, som de havde fået tildelt, dvs. hele verden med undtagelse af Amerika. Parterne i aftalen havde endvidere pligt til at bære de risici, der var forbundet med denne aftale, hvoraf den største risiko bestod i forpligtelsen til at betale udviklingsomkostninger vedrørende Apple-koncernens IP-rettigheder.

c) Markedsføringsaftalen

7 ASI indgik i 2008 en markedsføringsaftale med Apple Inc., i henhold til hvilken sidstnævnte forpligtede sig til at levere markedsføringsydelser til ASI, navnlig i form af udformning, udvikling og gennemførelse af strategier for markedsføring, programmer og salgskampagner. ASI forpligtede sig til at betale Apple Inc. for disse ydelser i form af et gebyr, der var fastsat som en procentdel af de »rimelige omkostninger«, som Apple Inc. havde haft til disse tjenester med tillæg af en margin.

3. De irske filialer

8 ASI og AOE oprettede filialer i Irland (på engelsk benævnt »branches«). AOE havde ligeledes en filial i Singapore, hvis aktiviteter blev indstillet i 2009.

9 ASI's irske filial har navnlig ansvar for indkøb, salg og distribution i forbindelse med salg af Apple-produkter til nærtstående parter og tredjepartskunder i Europa, Mellemøsten, Indien og Afrika (EMEIA) samt Asien-Stillehavsområdet (APAC). Nøglefunktionerne i ASI's irske filial omfatter indkøb af færdige Apple-produkter fra tredjeparts- og nærtstående producenter, distributionsaktiviteter i forbindelse med salg af produkter til nærtstående parter i EMEIA- og APAC-regionerne samt salg af produkter til tredjepartskunder i EMEIA-regionen, onlinesalg, logistik samt eftersalgsservice. Europa-Kommissionen fastslog (55. betragtning til den anfægtede afgørelse), at mange aktiviteter i forbindelse med distributionen i EMEIA-regionen blev udført af nærtstående parter i henhold til serviceaftaler.

10 AOE's irske filial er ansvarlig for produktion og samling af en specialiseret serie af computerprodukter i Irland, såsom iMac-desktopcomputere, MacBook-laptopcomputere og andet computertilbehør, som den leverer til nærtstående parter i EMEIA-regionen. Denne filials nøglefunktioner omfatter produktionsplanlægning og opstilling af tidsplaner, process engineering, produktion og drift, kvalitetssikring og kvalitetskontrol samt reparationsopgaver.

B. De anfægtede skatteafgørelser

11 De irske skattemyndigheder traf forhåndsafgørelser på skatteområdet, såkaldte »tax rulings«, for så vidt angik visse skatteydere, som havde fremsat anmodning herom. Ved skrivelse af 29. januar 1991 og af 23. maj 2007 (herefter under ét »de anfægtede skatteafgørelser«) tilkendegav de irske skattemyndigheder, at de var enige i de forslag, som var blevet fremsat af repræsentanter for Apple-koncernen vedrørende ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland. Disse afgørelser er gengivet i 59.-62. betragtning til den anfægtede afgørelse.

1. Skatteafgørelsen fra 1991

a) Beskatningsgrundlaget for ACL, der var forgænger for AOE

12 Ved skrivelse af 12. oktober 1990 til de irske skattemyndigheder beskrev Apple-koncernens skatterådgivere ACL's aktiviteter i Irland, idet de oplyste om de funktioner, som blev udført af dets irske filial i Cork (Irland). Det præciseredes endvidere, at filialen var ejer af aktiver med henblik på fabrikationsvirksomhed, men at AOE fortsat havde ejendomsretten til de benyttede materialer, igangværende arbejder og færdigvarer.

13 På foranledning af skrivelse af 16. januar 1991 fra Apple-koncernens repræsentanter til de irske skattemyndigheder og disses svar af 24. januar 1991 tiltrådte disse myndigheder ved skrivelse af 29. januar 1991 de af Apple-koncernen foreslåede vilkår, der er gengivet nedenfor. I henhold til disse, der blev tiltrådt af de irske skattemyndigheder, skulle ACL's skattemæssige overskud i Irland fra indtægter i dets irske filial beregnes på grundlag af følgende elementer:

– 65% af filialens driftsudgifter op til et årligt beløb på [*fortroligt*] [1] og 20% af filialens driftsudgifter over [*fortroligt*].

1 – Udeladte fortrolige oplysninger.

– Hvis det samlede overskud for ACL's irske filial var mindre end resultatet af formlen, ville dette lavere tal blive anvendt til at beregne filialens nettooverskud.

– De driftsudgifter, der tages i betragtning med henblik på denne beregning, omfatter alle driftsudgifter, eksklusive materialer til videresalg og andele af omkostninger til immaterielle aktiver, der blev faktureret af Apple-koncernens tilknyttede virksomheder.

– Der kan foretages skattemæssige afskrivninger, som ikke bør overstige de relevante bogførte afskrivninger med mere end [*fortroligt*].

b) Beskatningsgrundlaget for ASI's forgænger, ACAL

14 Ved skrivelse af 2. januar 1991 meddelte skatterådgiverne for Apple-koncernen de irske skattemyndigheder, at der fandtes et nyt selskab, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), hvis filial i Irland blev beskrevet som havende ansvar for indkøb af varer til eksport hos irske producenter.

15 Den 16. januar 1991 sendte repræsentanterne for Apple-koncernen en skrivelse til de irske skattemyndigheder, som gengav vilkårene i den aftale, som var blevet indgået på et møde mellem koncernen og de nævnte myndigheder den 3. januar 1991 vedrørende ACAL's skattepligtige overskud. Ifølge denne skrivelse skulle beregningen af filialens overskud baseres på en driftsomkostningsmargin på 12,5% (eksklusive materialer til videresalg).

16 Ved skrivelse af 29. januar 1991 bekræftede de irske skattemyndigheder de aftalte vilkår, således som de fremgik af skrivelse af 16. januar 1991.

2. Skatteafgørelsen fra 2007

17 Ved skrivelse af 16. maj 2007 til de irske skattemyndigheder gentog skatterådgiverne for Apple-koncernen deres forslag til revision af metoden for beregning af beskatningsgrundlaget for ASI's og AOE's irske filialer.

18 For så vidt angik ASI's irske filial (der var efterfølger til Apple Computer International, som havde efterfulgt ACAL), blev det foreslået, at det skattemæssige overskud, som skulle henføres til denne, svarede til [*fortroligt*] af dens driftsomkostninger, eksklusive omkostninger som f.eks. beløb, som var faktureret af Apple-koncernens tilknyttede virksomheder samt materialeomkostninger.

19 For så vidt angik AOE's irske filial indgik der dels i det skattepligtige overskud et beløb på [*fortroligt*] svarende til filialens driftsomkostninger, eksklusive omkostninger som f.eks. beløb, som var faktureret af Apple-koncernens tilknyttede virksomheder samt materialeomkostninger, dels et beløb svarende til IP-afkastet af denne filials samlede produktionsprocesteknologi eller [*fortroligt*] af filialens omsætning. Der blev godkendt et fradrag for skattemæssige afskrivninger på fabrikker og bygninger »beregnet og afskrevet som sædvanligt«.

20 Det blev foreslået, at de fremtidige vilkår i aftalen vedrørende de to filialer skulle træde i kraft den 1. oktober 2007, at de skulle være gældende i fem år, forudsat at omstændighederne ikke ændredes, og at de derefter skulle fornys hvert år. Det var ligeledes anført, at aftalen kunne finde anvendelse på nye enheder, der måtte blive etableret eller omdannet inden for Apple-koncernen, såfremt deres aktiviteter svarede til aktiviteterne henholdsvis i AOE, dvs. produktionsvirksomhed i Irland, og i ASI, dvs. ikke-produktionsrelaterede aktiviteter, såsom salg og tjenesteydelser generelt.

21 De irske skattemyndigheder bekræftede ved skrivelse af 23. maj 2007, at de var enige i samtlige de forslag, der fremgik af skrivelsen af 16. maj 2007. Denne aftale fandt anvendelse indtil regnskabsåret 2014.

C. Den administrative procedure for Kommissionen

22 Ved skrivelse af 12. juni 2013 anmodede Kommissionen Irland om at udlevere oplysninger om praksis for skatteafgørelser i Irland, herunder navnlig eventuelle afgørelser, der var blevet truffet vedrørende visse enheder i Apple-koncernen, bl.a. ASI og AOE.

23 Ved afgørelse af 11. juni 2014 indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF (herefter »åbningsafgørelsen«) vedrørende de anfægtede skatteafgørelser, der var blevet truffet af de irske skattemyndigheder angående det skattepligtige overskud, som blev henført til ASI's og AOE's irske filialer, med den begrundelse, at disse afgørelser kunne udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Ifølge Kommissionen ville aftalerne kunne give de virksomheder, der nyder godt af afgørelserne, en fordel, hvis de medfører godkendelse af aftaler om afregningspriser, der afviger fra de vilkår, der ville være blevet aftalt mellem uafhængige markedsoperatører (armslængdeprincippet). Denne afgørelse blev offentliggjort i EU-Tidende den 17. oktober 2014.

24 Ved skrivelser af 5. september og af 17. november 2014 fremsatte henholdsvis Irland og Apple Inc. deres bemærkninger til åbningsafgørelsen.

25 Under den formelle undersøgelsesprocedure fandt der flere skriftvekslinger og møder sted mellem Kommissionen, de irske skattemyndigheder og Apple Inc. (11.-38. betragtning til den anfægtede afgørelse). Apple Inc. og Irland fremlagde endvidere to ad hoc-rapporter, der var udarbejdet af deres respektive skatterådgivere, vedrørende henføring af overskud til ASI's og AOE's irske filialer.

D. Den anfægtede afgørelse

26 Den 30. august 2016 vedtog Kommissionen den anfægtede afgørelse. Efter en beskrivelse af den retlige og faktiske baggrund (afsnit 2) og den administrative procedure (afsnit 3-7) var Kommissionens fokus rettet på vurderingen af, om der forelå statsstøtte (afsnit 8).

27 Kommissionen henviste for det første til, at de anfægtede skatteafgørelser var blevet truffet af de irske skattemyndigheder og følgelig kunne tilskrives staten. For så vidt som de indebar en nedsættelse af den skat, som ASI og AOE skulle have betalt, havde Irland givet afkald på skatteindtægter, hvilket indebar et afkald på statsmidler (221. betragtning til den anfægtede afgørelse).

28 Da ASI og AOE er en del af Apple-koncernen, som driver virksomhed i alle medlemsstaterne, følger det heraf, at de anfægtede skatteafgørelser for det andet kunne påvirke samhandelen inden for Den Europæiske Union (222. betragtning til den anfægtede afgørelse).

29 For så vidt som de anfægtede skatteafgørelser indebar, at ASI's og AOE's beskatningsgrundlag blev reduceret for så vidt angik selskabsskat i Irland, opnåede disse to selskaber for det tredje en fordel (223. betragtning til den anfægtede afgørelse).

30 Kommissionen har endvidere anført, at de anfægtede skatteafgørelser udelukkende blev indrømmet ASI og AOE, hvorfor der gjaldt en formodning for deres selektive karakter. For fuldstændighedens skyld har Kommissionen imidlertid henvist til, at de anfægtede skatteafgørelser udgjorde en undtagelse fra referenceordningen, dvs. de almindelige selskabsskatteregler i Irland (224. betragtning til den anfægtede afgørelse).

31 Hvis det viser sig, at de anfægtede skatteafgørelser reducerer ASI's og AOE's skattetilsvar, vil de for det fjerde kunne forbedre disse to selskabers konkurrencemæssige stilling og dermed fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (222. betragtning til den anfægtede afgørelse).

1. Eksistensen af en selektiv fordel

32 I den anfægtede afgørelses afsnit 8.2 foretog Kommissionen den treleddede analyse, som er blevet udformet i retspraksis med henblik på at godtgøre, at der er tale om en selektiv fordel i den foreliggende sag. Den fastlagde indledningsvis referencerammen og begrundede sin anvendelse af armslængdeprincippet i den foreliggende sag. Dernæst undersøgte den, hvorvidt der var tale om en selektiv fordel, der opstod som følge af en undtagelse fra referencerammen. Med henvisning til en principal, en subsidiær og en alternativ begrundelse fandt Kommissionen nærmere bestemt, at de anfægtede skatteafgørelser havde gjort det muligt for ASI og AOE at reducere deres skattetilsvar i Irland i den periode, hvor afgørelserne var gældende, dvs. fra 1991 til 2014 (herefter »den relevante periode«), og at dette udgjorde en fordel i forhold til andre selskaber, der befandt sig en sammenlignelig situation. Kommissionen fastslog endelig, at hverken Irland eller Apple Inc. havde fremført argumenter, som begrundede denne selektive fordel.

a) Referencerammen

33 Ifølge 227.-243. betragtning til den anfægtede afgørelse fandt Kommissionen, at referencerammen var de almindelige regler for beskatning af selskabsoverskud i Irland, som har til formål at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i Irland. I betragtning af dette formål fandt Kommissionen, at integrerede selskaber og selvstændige selskaber befandt sig i en sammenlignelig retlig og faktisk situation. Section 25 i Taxes Consolidation Act 1997 (konsolideret skattelov fra 1997, herefter »TCA 97«), der indeholder regler om beskatning af ikke-hjemmehørende selskaber for så vidt angår driftsindtægter, som direkte eller indirekte er blevet opnået af en filial, der driver virksomhed i Irland, bør derfor anses for en integrerende del af denne referenceramme, men ikke for en særskilt referenceramme.

b) Armslængdeprincippet

34 Kommissionen anførte i 244.-263. betragtning til den anfægtede afgørelse, at det følger af ordlyden af og formålet med section 25 i TCA 97, at bestemmelsen kun kan anvendes i forbindelse med en overskudsfordelingsmetode. Den påpegede i denne forbindelse, at det i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF kræves, at overskudsfordelingsmetoden skal være baseret på armslængdeprincippet, uanset om den pågældende medlemsstat har gennemført armslængdeprincippet i sin nationale lovgivning. Kommissionen henviste til to forudsætninger til støtte for denne betragtning. Den erindrede for det første om, at enhver skatteforanstaltning, som en medlemsstat vedtager, skal overholde statsstøttereglerne. Den anførte for det andet, at det fulgte af dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), at en nedsættelse af beskatningsgrundlaget, der følger af en skatteforanstaltning, som sætter en skatteyder i stand til at anvende interne afregningspriser i koncerninterne transaktioner, som ikke ligger tæt på de priser, der anvendes under frie konkurrencevilkår, indebærer en selektiv fordel for denne skatteyder i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF.

35 Med henvisning til dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), gjorde Kommissionen således gældende, at armslængdeprincippet kan lægges til grund som kriterium for vurderingen af, hvorvidt et integreret selskab modtager en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af en skatteforanstaltning, der fastsætter selskabets interne afregningspriser og dermed dets beskatningsgrundlag. Dette princip har til formål at sikre, at koncerninterne transaktioner skattemæssigt behandles på samme måde som transaktioner mellem ikke-integrerede selvstændige selskaber for at undgå en ulige behandling af selskaber, som befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation, når henses til formålet med disse regler, som er at beskatte overskuddet i alle skattepligtige selskaber, der er omfattet af dens skattejurisdiktion.

36 For så vidt angår de principper, der er blevet udviklet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), har Kommissionen anført, at de udelukkende er nyttige retningslinjer for skattemyndighederne for at sikre, at interne afregningspriser og overskudsfordelingsordninger anvendes i overensstemmelse med markedsvilkårene.

c) Selektiv fordel som følge af, at overskud fra ASI's og AOE's IP-licenser ikke blev henført til de irske filialer (principal begrundelse)

37 I 265.-321. betragtning til den anfægtede afgørelse gjorde Kommissionen principalt gældende, at den omstændighed, at de irske skattemyndigheder i de anfægtede skatteafgørelser accepterede forudsætningen om, at de af Apple-koncernens IP-licenser, som var i ASI's og AOE's besiddelse, skulle henføres til et sted uden for Irland, hvilket havde bevirket, at årlige overskud i ASI og AOE, som var skattepligtige i Irland, afveg fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat baseret på armslængdeprincippet.

38 Kommissionen fandt nærmere bestemt, at de IP-licenser, som ASI og AOE var i besiddelse af med henblik på indkøb, produktion, salg og distribution af Apple-koncernens produkter uden for Amerika, hvilke den identificerede som »Apple IP-licenser«, var en væsentlig kilde til disse to selskabers indtægter.

39 Kommissionen anfægtede således, at de irske myndigheder fejlagtigt havde henført aktiver, funktioner og risici til ASI's og AOE's hovedkontorer, uanset at disse hverken havde en fysisk tilstedeværelse eller ansatte. Kommissionen har for så vidt angår funktionerne af IP-licenserne nærmere bestemt gjort gældende, at disse funktioner ikke, uden nogen medarbejdere, havde kunnet varetages udelukkende af ASI's og AOE's bestyrelser, hvilket fremgik af, at de referater af bestyrelsesmøder, som Kommissionen havde modtaget, ikke indeholdt henvisninger til drøftelser og beslutninger vedrørende disse. Det er følgelig Kommissionens opfattelse, at for så vidt som ASI's og AOE's hovedkontorer hverken kunne kontrollere eller administrere Apple-koncernens IP-licenser, burde overskud fra disse licenser i henhold til armslængdeprincippet ikke have været henført til disse hovedkontorer. Disse overskud skulle derfor have været henført til ASI's og AOE's filialer, idet disse som de eneste reelt var i stand til at varetage de IP-relaterede funktioner i Apple-koncernen, hvilke var af væsentlig betydning for ASI's og AOE's erhvervsaktiviteter.

40 Da overskud fra IP tilhørende Apple-koncernen ikke var blevet henført til ASI's og AOE's filialer, hvilket ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet, havde de irske skattemyndigheder således indrømmet ASI og AOE en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF i form af en nedsættelse af deres respektive årlige skattepligtige overskud. Ifølge Kommissionen havde denne fordel selektiv karakter, idet den bevirkede en nedsættelse af ASI's og AOE's skattebyrde i Irland i forhold til ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejlede priser, der var blevet forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

d) Selektiv fordel som følge af uhensigtsmæssige metodevalg vedrørende henførelse af overskud til ASI's og AOE's irske filialer (subsidiær begrundelse)

41 Kommissionen har i 325.-360. betragtning til den anfægtede afgørelse subsidiært gjort gældende, at selv om de irske skattemyndigheder havde haft grundlag for at acceptere, at de af Apples IP-licenser, som ASI og AOE var i besiddelse af, skulle henføres til et sted uden for Irland, førte de overskudsfordelingsmetoder, som var blevet godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, under alle omstændigheder til et årligt skattepligtigt overskud i ASI og AOE i Irland, der afveg fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat baseret på armslængdeprincippet. Ifølge Kommissionen er disse metoder således baseret på uhensigtsmæssige metodevalg, hvilket førte til, at den skat, som ASI og AOE skulle betale, blev nedsat i forhold til ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud i henhold til disse regler beregnes på grundlag af priser, der forhandles på markedsvilkår i

overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det er således Kommissionens opfattelse, at den omstændighed, at disse metoder var blevet godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, havde givet ASI og AOE en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

e) Selektiv fordel som følge af, at de anfægtede skatteafgørelser udgør en undtagelse fra referencerammen, selv om det antages, at denne alene omfatter section 25 i TCA 97, idet afgørelserne ikke respekterer armslængdeprincippet (alternativ begrundelse)

42 Som alternativ begrundelse har Kommissionen i 369.-403. betragtning til den anfægtede afgørelse gjort gældende, at selv om det antages, at referencerammen udelukkende omfatter section 25 i TCA 97, gav de anfægtede skatteafgørelser ASI og AOE en selektiv fordel i form af en nedsættelse af deres beskatningsgrundlag i Irland. Kommissionen anførte på den ene side, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 i Irland var baseret på armslængdeprincippet. I den foreliggende sag har Kommissionen imidlertid påvist, at de anfægtede skatteafgørelser afveg fra en pålidelig tilnærmelse af et markedsbaseret resultat baseret på armslængdeprincippet, hvilket gav ASI og AOE en økonomisk fordel. Kommissionen har på den anden side gjort gældende, at selv om det antages, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 ikke var baseret på armslængdeprincippet, må det under alle omstændigheder konkluderes, at de irske skattemyndigheder traf de anfægtede skatteafgørelser på et skønsmæssigt grundlag, og ikke på grundlag af objektive kriterier i henhold til det irske skattesystem, hvorfor de følgelig gav ASI og AOE en selektiv fordel.

f) Konklusionen vedrørende den selektive fordel

43 Kommissionen konkluderede, at de anfægtede skatteafgørelser bevirkede, at de omkostninger, som ASI og AOE normalt ville have haft i anledning af deres løbende aktiviteter, reduceredes, og at afgørelserne derfor skal anses for en driftsstøtte til disse to selskaber. Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at for så vidt som ASI og AOE er en del af den multinationale Apple-koncern, og at denne ifølge retspraksis skal anses for én samlet økonomisk enhed, er det følgelig denne koncern, der som sådan havde fordelen af den statsstøtte, som Irland indrømmede ved de anfægtede skatteafgørelser (afsnit 8.3 i den anfægtede afgørelse).

2. Uforenelighed, retsstridighed og tilbagesøgning af støtten

44 Kommissionen har anført, at disse støtteforanstaltninger var uforenelige med det indre marked ifølge artikel 107, stk. 3, litra c), TEUF, og at de udgjorde ulovlig statsstøtte, der var ydet i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF, da de ikke forudgående var blevet anmeldt (afsnit 8.5 og 9 i den anfægtede afgørelse).

45 Ifølge Kommissionen (afsnit 11 i den anfægtede afgørelse) skal Irland endelig kræve den støtte, der er blevet ydet i henhold til de anfægtede skatteafgørelser i perioden fra den 12. juni 2003 til den 27. september 2014, tilbage. Kommissionen har præciseret, at det beløb, der skal tilbagesøges, skal beregnes på grundlag af en sammenligning mellem den skat, som faktisk blev betalt, og den, der burde have været betalt, såfremt afgørelserne ikke var blevet truffet, og de almindelige skatteregler havde fundet anvendelse.

46 For så vidt angår argumenterne om, at Irlands og Apple Inc.s proceduremæssige rettigheder blev tilsidesat under den administrative procedure, har Kommissionen anført, at da omfanget af dens undersøgelse vedrørende statsstøtte ikke havde ændret sig i tiden mellem åbningsafgørelsen og vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, var deres rettigheder fuldt ud blevet respekteret (afsnit 10 i den anfægtede afgørelse).

3. Afgørelsens dispositive del

47 Den anfægtede afgørelses dispositive del har følgende ordlyd:

»*Artikel 1*

1. Skatteafgørelserne truffet af Irland den 29. januar 1991 og den 23. maj 2007 til fordel for Apple Sales International, som gør det muligt for sidstnævnte årligt at fastsætte sit beskatningsgrundlag i Irland, udgør støtte som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1. Denne støtte blev ulovligt iværksat af Irland i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, og er uforenelig med det indre marked.

2. Skatteafgørelserne truffet af Irland den 29. januar 1991 og den 23. maj 2007 til fordel for Apple Operations Europe International, som gør det muligt for sidstnævnte årligt at fastsætte sit beskatningsgrundlag i Irland, udgør støtte som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1. Denne støtte blev ulovligt iværksat af Irland i strid med traktatens artikel 108, stk. 3, og er uforenelig med det indre marked.

Artikel 2

1. Irland er forpligtet til at tilbagesøge den i artikel 1, stk. 1, omhandlede støtte hos Apple Sales International.

2. Irland er forpligtet til at tilbagesøge den i artikel 1, stk. 2, omhandlede støtte hos Apple Operations Europe.

3. Den støtte, der skal tilbagesøges, pålægges renter fra det tidspunkt, hvor den blev udbetalt til støttemodtagerne, og indtil den er blevet tilbagebetalt.

4. Beløbet beregnes med renters rente i overensstemmelse med kapitel V i forordning (EF) nr. 794/2004.

Artikel 3

1. Tilbagesøgningen af den i artikel 1 omhandlede støtte iværksættes omgående og effektivt.

2. Irland efterkommer denne afgørelse senest fire måneder efter meddelelsen deraf.

Artikel 4

1. Senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse sender Irland Kommissionen oplysninger om den anvendte metode til beregning af det nøjagtige støttebeløb.

2. Irland holder løbende Kommissionen orienteret om de nationale foranstaltninger, der træffes for at efterkomme denne afgørelse, indtil den i artikel 1 omhandlede støtte er fuldt ud tilbagebetalt. Irland indsender på Kommissionens anmodning straks oplysninger om, hvilke foranstaltninger der allerede er truffet eller planlagt for at efterkomme afgørelsen.

Artikel 5

Denne afgørelse er rettet til Irland.«

II. Retsforhandlinger og parternes påstande

A. Sag T-778/16

48 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 9. november 2016 har Irland anlagt sag T-778/16.

1. Dommerkollegiets sammensætning og prioriteret behandling

49 Ved afgørelse af 29. november 2016 imødekom formanden for Rettens Syvende Afdeling Irlands anmodning om, at sag T-778/16 skulle pådømmes forud for andre i henhold til artikel 67, stk. 2, i Rettens procesreglement.

50 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 9. november 2016 anmodede Irland om, at sag T-778/16 pådømmes af et udvidet dommerkollegium. Den 18. januar 2017 imødekom Retten anmodningen i henhold til procesreglementets artikel 28, stk. 5, og henviste sag T-778/16 til Syvende Udvidede Afdeling.

51 Da to medlemmer af Rettens Syvende Udvidede Afdeling havde fået forfald, udpegede Rettens præsident ved afgørelse af 21. februar 2017 og 21. maj 2019 henholdsvis Rettens vicepræsident og en anden dommer for at supplere afdelingen.

2. Interventioner

52 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 20. marts 2017 anmodede Storhertugdømmet Luxembourg om tilladelse til at indtræde som intervenient i sag T-778/16 til støtte for Irlands påstande.

53 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 30. marts 2017 anmodede Republikken Polen om tilladelse til at indtræde som intervenient i sag T-778/16 til støtte for Kommissionens påstande.

54 Ved kendelse af 19. juli 2017 imødekom formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling Storhertugdømmet Luxembourgs og Republikken Polens interventionsbegæringer.

3. Anmodninger om fortrolig behandling

55 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 26. april 2017 anmodede Irland om fortrolig behandling i forhold til Storhertugdømmet Luxembourg og Republikken Polen af dele af stævningen og visse bilag til denne, navnlig den anfægtede afgørelse, samt dele af svarskriftet og visse bilag til dette.

56 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 31. maj 2017 anmodede Irland om, at navnene på Apple-koncernens skatterådgivere behandles fortroligt i forhold til offentligheden.

57 Ved processkrifter indleveret til Rettens Justitskontor den 26. og den 29. november 2018 trak Irland delvist anmodningerne om fortrolig behandling tilbage.

58 Storhertugdømmet Luxembourg og Republikken Polen modtog de ikke-fortrolige udgaver af de nævnte dokumenter. Storhertugdømmet Luxembourg har ikke rejst indsigelse mod anmodningerne om fortrolig behandling for sit vedkommende, mens Republikken Polen har anfægtet anmodningerne om fortrolig behandling for sit vedkommende.

59 Ved kendelse af 14. december 2018, Irland mod Kommissionen (T-778/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2018:1019), imødekom formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling til dels anmodningerne om fortrolig behandling i forhold til Republikken Polen og forkastede dem i øvrigt. Republikken Polen har modtaget de ikke-fortrolige udgaver af de omhandlede dokumenter i overensstemmelse med kendelsen.

4. Parternes påstande

60 Irland har nedlagt følgende påstande:

– Den anfægtede afgørelse annulleres.

– Kommissionen tilpligtes at betale omkostningerne i sag T-778/16.

61 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Kommissionen frifindes i sag T-778/16.

– Irland tilpligtes at betale omkostningerne i sag T-778/16.

62 Storhertugdømmet Luxembourg har i overensstemmelse med Irlands påstande nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelse.

63 Republikken Polen har i overensstemmelse med Kommissionens påstande nærmere bestemt nedlagt påstand om, at Kommissionen frifindes i sag T-778/16.

B. Sag T-892/16

64 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 19. december 2016 har ASI og AOE anlagt sag T-892/16.

1. Dommerkollegiets sammensætning, prioriteret behandling og sagernes forening

65 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 8. februar 2017 har ASI og AOE anmodet om, at sag T-892/16 pådømmes forud for andre sager som omhandlet i procesreglementets artikel 67, stk. 2, samt om, at den forenes med sag T-778/16 med henblik på retsforhandlingernes skriftlige og mundtlige del samt med henblik på den afgørelse, hvorved sagens behandling afsluttes.

66 Ved afgørelse af 6. april 2017 imødekom formanden for Rettens Syvende Afdeling anmodningen om at behandle sag T-892/16 forud for andre i henhold til procesreglementets artikel 67, stk. 2.

67 På forslag fra Rettens Syvende Afdeling besluttede Retten den 17. maj 2017 at henvise sagen til et udvidet dommerkollegium i henhold til procesreglementets artikel 28.

68 Da to medlemmer af Rettens Syvende Udvidede Afdeling havde fået forfald, udpegede Rettens præsident ved afgørelse af 8. juni 2017 og 21. maj 2019 henholdsvis Rettens vicepræsident og en anden dommer for at supplere afdelingen.

2. Interventioner

69 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 30. marts 2017 anmodede IBEC Company Limited by Guarantee om tilladelse til at indtræde som intervenient i sag T-892/16 til støtte for ASI's og AOE's påstande. I henhold til procesreglementets artikel 19, stk. 2, henviste formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling afgørelsen af denne anmodning, som henhørte under hans beføjelser, til Rettens Syvende Udvidede Afdeling. Ved kendelse af 15. december 2017, Apple Sales International og Apple Operations Europe mod Kommissionen (T-892/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2017:926), afslog Retten den af IBEC Company Limited by Guarantee fremsatte interventionsbegæring.

70 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 31. marts 2017 anmodede EFTA-Tilsynsmyndigheden om tilladelse til at indtræde som intervenient i sag T-892/16 til støtte for Kommissionens påstande. Ved kendelse af 19. juli 2017 imødekom formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling EFTA-Tilsynsmyndighedens interventionsbegæring.

71 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 31. marts 2017 anmodede Irland om tilladelse til at indtræde som intervenient i sag T-892/16 til støtte for ASI's og AOE's påstande. Ved afgørelse af 28. juni 2017 imødekom formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling Irlands interventionsbegæring.

72 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 13. april 2017 anmodede Amerikas Forenede Stater om tilladelse til at indtræde som intervenient i sag T-892/16 til støtte for ASI's og AOE's påstande. I henhold til procesreglementets artikel 19, stk. 2, henviste formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling afgørelsen af denne anmodning, som henhørte under hans beføjelser, til Rettens Syvende Udvidede Afdeling. Ved kendelse af 15. december 2017, Apple Sales International og Apple Operations Europe mod Kommissionen (T-892/16, ikke trykt i Sml., EU:T:2017:925), afslog Retten den af Amerikas Forenede Stater fremsatte interventionsbegæring. Amerikas Forenede Stater har iværksat appel til prøvelse af denne kendelse. Ved kendelse af 17. maj 2018, Amerikas Forenede Stater mod Apple Sales International m.fl. (C-12/18 P(I), ikke trykt i Sml., EU:C:2018:330), blev appellen forkastet.

3. Anmodninger om fortrolig behandling

73 Under sagens behandling fremsatte ASI og AOE anmodning om fortrolig behandling i forhold til EFTA-Tilsynsmyndigheden af visse sagsakter. Ved skrivelse indleveret til Rettens Justitskontor den 1. oktober 2018 trak de anmodningen tilbage.

4. Parternes påstande

74 ASI og AOE har nedlagt følgende påstande:

– Den anfægtede afgørelse annulleres.

– Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelse delvist.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

75 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse.

– ASI og AOE tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

76 Irland har nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelse i overensstemmelse med ASI's og AOE's påstande.

77 EFTA-Tilsynsmyndigheden har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse i sag T-892/16.

– ASI og AOE tilpligtes at betale omkostningerne i sag T-892/16.

C. Sagernes forening og retsforhandlingernes mundtlige del

78 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 8. februar 2017 anmodede ASI og AOE om, at sagerne T-778/16 og T-892/16 forenes.

79 Formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling besluttede ved afgørelse af 21. juni 2017, at sagerne T-778/16 og T-892/16 ikke skulle forenes på dette stadium af sagens behandling.

80 Formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling besluttede ved afgørelse af 9. juli 2019, at sagerne T-778/16 og T-892/16 skulle forenes i henhold til procesreglementets artikel 68 med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del.

81 På forslag fra den refererende dommer besluttede Retten at indlede retsforhandlingernes mundtlige del og anmodede i henhold til procesreglementets artikel 89 parterne om at besvare nogle skriftlige spørgsmål som led i foranstaltningerne med henblik på sagens tilrettelæggelse. Parterne efterkom denne foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse inden for den fastsatte frist.

82 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 23. august 2019 anmodede Kommissionen om fortrolig behandling i forhold til Storhertugdømmet Luxembourg og Republikken Polen af visse oplysninger, der var indeholdt i dens svar på foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse.

83 Storhertugdømmet Luxembourg og Republikken Polen modtog ikke-fortrolige udgaver af det nævnte svar.

84 Parterne har afgivet mundtlige indlæg og besvaret mundtlige spørgsmål fra Retten i retsmødet den 17. og den 18. september 2019. I retsmødet blev der fremsat bemærkninger til retsmøderapporten af ASI og AOE samt af Kommissionen, hvilke blev optaget i Rettens retsmødeprotokollat.

85 I retsmødet blev parterne endvidere hørt vedrørende eventuel forening af sagerne T-778/16 og T-892/16 med henblik på den afgørelse, hvorved sagens behandling afsluttes, hvilket blev optaget i Rettens retsmødeprotokollat.

III. Retlige bemærkninger

A. Forening af sagerne T-778/16 og T-892/16 med henblik på den afgørelse, hvorved sagens behandling afsluttes

86 I henhold til procesreglementets artikel 19, stk. 2, henviste formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling afgørelsen af, om sagerne T-778/16 og T-892/16 skulle forenes med henblik på den afgørelse, hvorved sagens behandling afsluttes, hvilket er omfattet af hans beføjelser, til Rettens Syvende Udvidede Afdeling.

87 Efter at have hørt parterne i retsmødet vedrørende spørgsmålet om eventuel forening af sagerne finder Retten, at sagerne T-778/16 og T-892/16 bør forenes med henblik på den afgørelse, hvorved sagens behandling afsluttes, fordi de har forbindelse med hinanden.

B. De påberåbte anbringender og opbygningen af de foreliggende sagers behandling

88 Irland har i sag T-778/16 og ASI og AOE i sag T-892/16 nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelse, idet den omhandlede skatteafgørelse ifølge afgørelsen udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og idet de beløb, som Irland ikke har opkrævet hos disse i form af selskabsskat, skal tilbagesøges.

89 Irland samt ASI og AOE har til støtte for de af dem anlagte søgsmål fremsat henholdsvis 9 og 14 anbringender, der for størstedelens vedkommende er overlappende.

90 Disse anbringender har for det første til formål at anfægte Kommissionens principale begrundelse, navnlig som følge af fejl ved vurderingen af, at der forelå en selektiv fordel (det første, det andet og det tredje anbringende i sag T-778/16 og det første til det sjette anbringende i sag T-892/16) og vurderingen af begrebet statslig intervention (delvist det andet anbringende i sag T-778/16).

91 I relation til indsigelsen mod Kommissionens principale begrundelse gøres det for det første nærmere bestemt gældende, at denne undersøgte begreberne fordel og selektivitet under ét (delvist det andet anbringende i sag T-778/16). For det andet foreholdes Kommissionen at have defineret referencerammen forkert, bl.a. på grundlag af forkerte vurderinger vedrørende irsk ret (delvist det første og det andet anbringende i sag T-778/16 og det første anbringende i sag T-892/16), forkert anvendelse af armslængdeprincippet (delvist det første og det tredje anbringende i sag T-778/16 og delvist det første og det andet anbringende i sag T-892/16), urigtig anvendelse af OECD's principper (delvist det andet anbringende i sag T-778/16 og det femte anbringende i sag T-892/16). Irland samt ASI og AOE har for det tredje anfægtet Kommissionens vurderinger af aktiviteterne i Apple-koncernen (delvist det første anbringende i sag T-778/16 og det tredje, det fjerde og det femte anbringende i sag T-892/16). De har for det fjerde bestridt vurderingerne af de anfægtede skatteafgørelsers selektive karakter (delvist det andet anbringende i sag T-778/16 og det sjette anbringende i sag T-892/16).

92 For det andet har Irland samt ASI og AOE bestridt Kommissionens vurderinger for så vidt angår dens subsidiære begrundelse (det fjerde anbringende i sag T-778/16 og det ottende anbringende i sag T-892/16).

93 For det tredje har Irland samt ASI og AOE bestridt Kommissionens vurderinger for så vidt angår dens alternative begrundelse (det femte anbringende i sag T-778/16 og det niende anbringende i sag T-892/16).

94 ASI og AOE har for det fjerde anfægtet, at den anfægtede afgørelse kræver, at støtten skal tilbagesøges, idet det er umuligt at beregne det beløb, der skal søges tilbage på grundlag af Kommissionens subsidiære og alternative begrundelser (det tiende anbringende i sag T-892/16).

95 Irland samt ASI og AOE har for det femte gjort gældende, at væsentlige formforskrifter blev tilsidesat i forbindelse med Kommissionens undersøgelse under den administrative procedure, navnlig retten til at blive hørt (det sjette anbringende i sag T-778/16 og det syvende og det tolvte anbringende i sag T-892/16).

96 Irland samt ASI og AOE har for det sjette anfægtet den tilbagesøgning, der kræves i henhold til den anfægtede afgørelse i strid med navnlig retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (det syvende anbringende i sag T-778/16 og det ellevte anbringende i sag T-892/16).

97 Irland samt ASI og AOE har for det syvende kritiseret Kommissionens indgreb i medlemsstaternes beføjelser, navnlig med henvisning til princippet om skattemæssig autonomi (det ottende anbringende i sag T-778/16 og det fjortende anbringende i sag T-892/16).

98 Irland samt ASI og AOE har for det ottende gjort gældende, at den anfægtede afgørelse var utilstrækkelig begrundet (det niende anbringende i sag T-778/16 og det trettende anbringende i sag T-892/16).

99 De anbringender, hvormed Kommissionens beføjelse til at vedtage den anfægtede afgørelse bestrides, skal behandles først og forud for de øvrige anbringender, der gennemgås i den rækkefølge, hvori de er gengivet i præmis 90-96 og præmis 98.

100 Indledningsvis, og med henblik på den derpå følgende undersøgelse af afgørelsens lovlighed, bemærker Retten, at det som led i statsstøttekontrollen med henblik på undersøgelsen af, om de anfægtede skatteafgørelser udgør en sådan støtte, påhviler Kommissionen at godtgøre, at betingelserne for, at der foreligger statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, er opfyldt. Selv om Kommissionen således kan kvalificere en skattemæssig foranstaltning som statsstøtte (jf. i denne retning dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 28, og af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 81), forudsætter dette, at betingelserne for en sådan kvalificering er opfyldt (jf. i denne retning dom af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 84).

101 Kommissionen skal således i princippet i den anfægtede afgørelse føre bevis for, at der foreligger en sådan støtte (jf. i denne retning dom af 12.9.2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies mod Kommissionen, T-68/03, EU:T:2007:253, præmis 34, og af 25.6.2015, SACE og Sace BT mod Kommissionen, T-305/13, EU:T:2015:435, præmis 95). Det påhvilede følgelig Kommissionen at godtgøre, at der forelå en selektiv fordel som følge af vedtagelsen af de anfægtede skatteafgørelser.

102 På baggrund af ovenfor anførte betragtninger skal der derfor foretages en gennemgang af de anbringender, som er blevet gjort gældende af Irland samt af ASI og AOE, hvormed lovligheden af den anfægtede afgørelse anfægtes.

C. Anbringenderne vedrørende Kommissionens overskridelse af sine beføjelser og dens indgreb i medlemsstaternes beføjelser, navnlig under tilsidesættelse af princippet om skattemæssig autonomi (det ottende anbringende i sag T-778/16 og det fjortende anbringende i sag T-892/16)

103 Irland samt ASI og AOE har nærmere bestemt gjort gældende, at den anfægtede afgørelse udgør en tilsidesættelse af de grundlæggende konstitutionelle principper i Unionens retsorden vedrørende regulering af kompetencefordelingen mellem Unionen og medlemsstaterne som fastsat bl.a. i artikel 4 TEU og artikel 5 TEU samt af princippet om medlemsstaternes skattemæssige autonomi, der er afledt heraf. På EU-rettens nuværende udviklingstrin er området direkte beskatning omfattet af medlemsstaternes kompetence.

104 Kommissionen har bestridt disse argumenter. Den har nærmere bestemt henvist til, at uanset at medlemsstaterne har skattemæssig suverænitet, skal enhver skattemæssig foranstaltning, som en medlemsstat vedtager, respektere de EU-retlige regler om statsstøtte. Medlemsstaterne kan således ikke gennem skattemæssige foranstaltninger indføre forskelsbehandling af økonomiske aktører, der befinder sig i en tilsvarende situation, idet der i modsat fald kan være tale om statsstøtte, der fører til

markedsforvridninger. De anfægtede skatteafgørelser gav imidlertid ASI og AOE mulighed for at reducere deres skattepligtige overskud i forhold til det skattepligtige overskud i andre skattepligtige selskaber, der er omfattet af den almindelige irske selskabsskatteordning, hvilket fører til ulovlig og uforenelig statsstøtte.

105 Det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på EU-rettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Medlemsstaternes indgriben på områder, såsom direkte beskatning, uanset at de vedrører forhold, der ikke har været genstand for en harmonisering i Den Europæiske Union, er således ikke udelukket fra anvendelsesområdet for bestemmelserne om statsstøttekontrol.

106 Det følger heraf, at Kommissionen kan kvalificere en skattemæssig foranstaltning som statsstøtte, såfremt betingelserne for en sådan kvalificering er opfyldt (jf. i denne retning dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 28, og af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 81 og 84). Medlemsstaterne skal således udøve deres skattemæssige kompetence i overensstemmelse med EU-retten (dom af 3.6.2010, Kommissionen mod Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, præmis 37). De skal følgelig afholde sig fra at træffe foranstaltninger, der kan udgøre en statsstøtte, der er uforenelig med det indre marked.

107 Det bemærkes for så vidt angår betingelsen om, at den omhandlede foranstaltning skal indrømme en økonomisk fordel, at ifølge fast retspraksis anses foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder, eller den begunstigede virksomhed opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår (jf. dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 21).

108 Det bemærkes nærmere bestemt, at en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en afgiftsfritagelse, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de fritagne virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, udgør en statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14; jf. ligeledes dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

109 Det følger af det ovenfor anførte, at da Kommissionen har kompetence til at sikre overholdelsen af artikel 107 TEUF, kan den ikke foreholdes at have overskredet sine beføjelser, da den undersøgte, om de irske skattemyndigheder med vedtagelsen af de anfægtede skatteafgørelser havde indrømmet ASI og AOE en gunstig skattemæssig behandling, der gav dem mulighed for at reducere deres skattemæssige overskud i forhold til det skattepligtige overskud i andre skattepligtige selskaber, der befinder sig i en sammenlignelig situation.

110 For så vidt angår skatteforanstaltninger kan selve tilstedeværelsen af en fordel kun godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal« (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56). En sådan foranstaltning giver følgelig den begunstigede en økonomisk fordel, eftersom den letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22).

111 For at fastslå, om der foreligger en skattefordel, skal den begunstigedes situation, der følger af anvendelsen af den pågældende foranstaltning, følgelig sammenlignes med den pågældendes situation uden denne foranstaltning (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, Cellnex Telecom og Telecom Castilla-La Mancha mod Kommissionen, C-91/17 P og C-92/17 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:284, præmis 114) og under anvendelse af de normale skatteregler.

112 Irland samt ASI og AOE har foreholdt Kommissionen at have overskredet sine beføjelser, idet den støttede sig på en ensidig og forkert fortolkning af irsk skatteret, navnlig af section 25 i TCA 97. Den opstillede endvidere processuelle regler for vurderingen af den nationale skatteordning, som ikke findes i irsk ret. I øvrigt overskred Kommissionen sine beføjelser, idet den som begrundelse for at vedtage den anfægtede afgørelse fastslog, at ASI og AOE skattemæssigt var »statsløse«.

113 I denne henseende bemærkes for det første, at det følger af section 25 i TCA 97, at driftsindtægter, der optjenes i ikke-hjemmehørende selskaber, der udøver deres erhvervsmæssige virksomhed i Irland igennem en filial, udelukkende beskattes af overskud af erhvervsmæssig virksomhed, der direkte eller indirekte kan henføres til denne irske filial. Det bemærkes ligeledes, at det i henhold til section 25 i TCA 97 er nødvendigt at fastslå de driftsindtægter, der faktisk er optjent direkte eller indirekte gennem den irske filial, og at denne bestemmelse ikke foreskriver en specifik metode med henblik på at fastslå det overskud, der skal henføres til irske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber.

114 Det fremgår af Irlands skriftlige indlæg samt af parternes indlæg i retsmødet, at det i henhold til section 25 i TCA 97 er nødvendigt at tage hensyn til den faktiske baggrund og filialens situation i Irland, navnlig de funktioner, den udfører, de anvendte aktiver og de risici, som filialen bærer.

115 Under disse omstændigheder, og som det fremgår af den i præmis 111 nævnte retspraksis, skulle Kommissionen med henblik på at fastslå, om der fandtes en fordel i den foreliggende sag, kunne undersøge den skattemæssige behandling af ASI og AOE, som fulgte i henhold til de anfægtede skatteafgørelser, og den skattemæssige behandling, der ville være blevet indrømmet disse to selskaber i medfør af de normale beskatningsregler, der finder anvendelse i Irland uden de omhandlede skatteafgørelser.

116 Kommissionen kan følgelig ikke foreholdes at have foretaget en ensidig anvendelse af de materielle skatteregler og en de facto skattemæssig harmonisering, da den undersøgte, om ASI's og AOE's skattepligtige overskud, beregnet under hensyn til de anfægtede skatteafgørelser, svarede til de skattepligtige overskud, som deres irske filialer ville have opnået i medfør af section 25 i TCA 97, henset til deres funktioner, de anvendte aktiver og de risici, som disse filialer bar.

117 For så vidt angår argumenterne om, at Kommissionen havde opstillet processuelle regler for vurderingen af den nationale skatteordning, idet den således omskrev irsk skatteret, har Irland for det andet bestridt de klagepunkter, som Kommissionen har gjort gældende for så vidt angår de anfægtede skatteafgørelser, idet disse ikke støttedes på rapporter om overskudsfordeling (262. betragtning og 363. betragtning til den anfægtede afgørelse), at de ikke blev revideret med jævne mellemrum (368. betragtning til den anfægtede afgørelse), og at de irske skattemyndigheder ikke havde undersøgt andre selskaber i Apple-koncernen, inden de vedtog de anfægtede skatteafgørelser, uanset hvor disse selskaber opererede (274. betragtning til den anfægtede afgørelse).

118 Hertil bemærkes, at det fremgår af den anfægtede afgørelse, at Kommissionen konkluderede, at der forelå en selektiv fordel, primært fordi Apple-koncernens IP-licenser ikke var blevet henført til ASI's og AOE's irske filialer (265.-321. betragtning til den anfægtede afgørelse), subsidiært som følge af uhensigtsmæssige metodevalg for henføring af overskud til de nævnte irske filialer (325.-360. betragtning til den anfægtede afgørelse), og alternativt fordi de anfægtede skatteafgørelser var udtryk for en skønsmæssig undtagelse fra section 25 i TCA 97 (369.-403. betragtning til den anfægtede afgørelse).

119 Det kan følgelig ikke antages, at Kommissionen støttede sig på kritik af processuel karakter som gengivet ovenfor i præmis 117 med henblik på at fastslå, at der forelå en selektiv fordel i den foreliggende sag. Under disse omstændigheder skal de af Irland anførte klagepunkter forkastes som irrelevante.

120 Det bemærkes for det tredje for så vidt angår konstateringen af, at ASI og AOE var statsløse i skattemæssig henseende, at det er korrekt, at Kommissionen ganske vist, bl.a. i 52., 276., 277. og 281. betragtning til den anfægtede afgørelse, fremhævede, at den anså ASI og AOE for statsløse i skattemæssig henseende som led i begrundelsen for at konkludere, at ASI og AOE uden for Irland kun fandtes på papiret.

121 Den omstændighed, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse fremhævede, at ASI og AOE var statsløse i skattemæssig henseende, betyder imidlertid ikke, at den baserede sin konklusion om, at der forelå en selektiv fordel, på denne konstatering.

122 Under disse omstændigheder skal de klagepunkter, som er blevet gjort gældende af Irland samt af ASI og AOE vedrørende Kommissionens overskridelse af sine beføjelser, fordi den anså ASI og AOE for statsløse i skattemæssig henseende, forkastes som irrelevante med samme begrundelse som anført ovenfor i præmis 119.

123 Henset til ovenfor anførte betragtninger skal det ottende anbringende i sag T-778/16 og det fjortende anbringende i sag T-892/16, hvorefter Kommissionen overskred sine beføjelser og gjorde indgreb i medlemsstaternes kompetencer, forkastes.

124 For så vidt som Kommissionen som led i statsstøttekontrollen havde kompetence til at undersøge, om de anfægtede skatteafgørelser udgjorde en sådan støtte, skal der dernæst foretages en undersøgelse af de af Irland samt af ASI og AOE anførte anbringender, hvormed de bestrider samtlige de konklusioner, som blev anført af Kommissionen i den anfægtede afgørelse til godtgørelse af, at der forelå en selektiv fordel i den foreliggende sag.

D. Anbringenderne om, at Kommissionens principale begrundelse indeholdt fejl

125 Retten erindrer om, at Kommissionen som led i sin principale begrundelse nærmere bestemt anførte, at for så vidt som ASI's og AOE's hovedkontorer hverken kunne kontrollere eller administrere Apple-koncernens IP-licenser, burde overskud fra anvendelsen af disse licenser i overensstemmelse med armslængdeprincippet ikke have været henført til disse hovedkontorer. Disse overskud skulle derfor have været henført til ASI's og AOE's filialer, idet disse som de eneste reelt var i stand til at varetage de IP-relaterede funktioner i Apple-koncernen, der var af væsentlig betydning for ASI's og AOE's erhvervsmæssige aktiviteter.

126 Som svar på Rettens skriftlige spørgsmål har Kommissionen præciseret, at udtrykket »overskud som følge af anvendelsen af Apple IP-licenserne«, der bl.a. forekommer i 304. betragtning til den anfægtede afgørelse, skal forstås som overskud, der skyldes, at de økonomiske aktiver i form af Apple-koncernens IP-licenser blev henført til filialerne i Irland. De overskud, der opstod som følge af anvendelsen af Apple-koncernens IP-licenser, svarede ifølge Kommissionen til overskuddet fra ASI's og AOE's samlede salg.

127 Irland samt ASI og AOE har anfægtet Kommissionens principale begrundelse, idet de nærmere bestemt har gjort gældende, at dens konklusion om, at der forelå en selektiv fordel, er forkert.

128 Irland har indledningsvis kritiseret den analysemetode, som Kommissionen benyttede i forbindelse med sin principale begrundelse, idet den ikke undersøgte kriterierne fordel og selektivitet særskilt.

129 Irland samt ASI og AOE har dernæst anfægtet konklusionerne af den analyse, som Kommissionen foretog i forbindelse med sin principale begrundelse. De har dels henvist til de fejl ved vurderingerne af referencerammen og normal beskatning i medfør af irsk skatteret, som følge af Kommissionens forkerte anvendelse af section 25 i TCA 97, dens anvendelse af armslængdeprincippet og dens analyse, henset til rapporten fra 2010 om henføring af overskud til faste driftssteder som godkendt af

OECD-Rådet den 22. juli 2010 (»Authorised OECD Approach«, herefter »AOA-tilgangen«). Dels bestrider Irland samt ASI og AOE Kommissionens faktiske vurderinger af aktiviteterne i Apple-koncernen.

130 Irland samt ASI og AOE bestrider endelig Kommissionens konklusioner, hvorefter de anfægtede skatteafgørelser havde selektiv karakter, idet der dels ikke kan antages at foreligge en sådan selektivitet i den foreliggende sag, og idet ASI og AOE ikke er blevet behandlet anderledes eller selektivt i forhold til andre virksomheder, der befinder sig en sammenlignelig situation. Irland har gjort gældende, at såfremt det lægges til grund, at der var tale om en sådan behandling, var denne under alle omstændigheder begrundet, henset til den irske skatteordnings karakter og opbygning.

131 Kommissionen har bestridt de af Irland samt ASI og AOE fremførte argumenter.

132 Retten vil herefter undersøge de anbringender, hvormed Kommissionens principale begrundelse anfægtes, i den rækkefølge, hvori klagepunkterne er gengivet ovenfor i præmis 128, 129 og 130.

1. Fælles undersøgelse af kriterierne fordel og selektivitet (delvist det andet anbringende i sag T-778/16)

133 Irland har gjort gældende, at Kommissionen har set bort fra anerkendte principper ifølge retspraksis, idet den sammenblandede kriterierne fordel og selektivitet, og har kritiseret, at disse to begreber ikke blev undersøgt særskilt.

134 I denne henseende erindrer Retten om, at selektivitet og fordel udgør to særskilte kriterier. For så vidt angår kriteriet fordel skal Kommissionen påvise, at foranstaltningen forbedrer modtagerens finansielle situation (jf. i denne retning dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 33). For så vidt angår kriteriet selektivitet skal Kommissionen godtgøre, at fordelen ikke begunstiger andre virksomheder, der befinder sig i en faktisk og retlig situation, der er sammenlignelig med modtagerens i betragtning af referencerammens formål (dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).

135 Det kan imidlertid ikke udelukkes, at disse kriterier kan undersøges samlet, idet det dels fremgår af Kommissionens undersøgelse, at den omhandlede foranstaltning indrømmer den begunstigede en økonomisk fordel, og at denne fordel dels ikke begunstiger virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig retlig og faktisk situation.

136 Hvad nærmere bestemt angår skattemæssige foranstaltninger er forholdet endvidere det, hvilket Kommissionen med rette har gjort gældende, at undersøgelsen af fordelen og undersøgelsen af selektivitet er sammenfaldende, for så vidt som det ifølge disse to kriterier skal godtgøres, at den anfægtede skattemæssige foranstaltning fører til en nedsættelse af den skat, som den, der begunstiges af foranstaltningen, normalt skulle betale i medfør af den almindelige skatteordning, der således finder anvendelse på andre skatteydere, der befinder sig i samme situation. Det fremgår i øvrigt af Domstolens praksis, at disse to kriterier kan undersøges samlet, da den »tredje betingelse« i artikel 107, stk. 1, TEUF vedrører forekomsten af en »selektiv fordel« (jf. i denne retning dom af 30.6.2016, Belgien mod Kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, præmis 32).

137 Det fremgår af den anfægtede afgørelse, at Kommissionen som led i sin undersøgelse af, om der forelå en selektiv fordel (afsnit 8.2 i den anfægtede afgørelse), undersøgte, i hvilket omfang de anfægtede skatteafgørelser havde medført en nedsættelse af den selskabsskat, som ASI og AOE skulle betale i Irland, med henblik på at påvise, at disse afgørelser havde indrømmet disse selskaber en økonomisk fordel. Kommissionen definerede endvidere referencerammen som de almindelige selskabsskatteregler i Irland (afsnit 8.2.1.1 i den anfægtede afgørelse). Kommissionen undersøgte i øvrigt som led i sin principale begrundelse samt sin subsidiære og alternative begrundelse (afsnit 8.2.2.2 til 8.2.3.2 i den

anfægtede afgørelse), om de anfægtede skatteafgørelser havde fraveget denne referenceramme, idet de reducerede det årlige skattepligtige overskud i disse virksomheder, med henblik på at godtgøre deres selektive karakter.

138 Da Kommissionen således reelt har undersøgt såvel kriteriet fordel som selektivitet, er det uden betydning, at begge kriterier blev undersøgt samtidig. Det kan følgelig ikke antages, at Kommissionen begik en retlig fejl, alene fordi den foretog en fælles undersøgelse af disse.

139 Det af Irland påberåbte klagepunkt vedrørende en fælles undersøgelse af fordelskriteriet og selektivitetskriteriet skal følgelig forkastes som ugrundet.

2. Fastlæggelse af referencerammen og vurderinger vedrørende normal beskatning i henhold til irsk ret (delvist det første og det andet anbringende i sag T-778/16 og det første, det andet og det femte anbringende i sag T-892/16)

a) Referencerammen

140 Kommissionen anførte i 227.-243. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den relevante referenceramme for dens undersøgelse af, om der forelå en selektiv fordel, var de almindelige regler for beskatning af selskabsoverskud i Irlands selskabsskatteregler, hvis iboende formål er at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i denne medlemsstat.

141 Ifølge Kommissionen omfattede denne referenceramme såvel ikke-integrerede selskaber, som integrerede selskaber, idet der ikke sondres mellem disse selskaber for så vidt angår selskabsskat i Irland.

142 Kommissionen fandt endvidere, at selv om hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber beskattes af forskellige indkomstkilder, befandt de to typer selskaber sig i relation til det iboende formål med ordningen, nemlig beskatning af overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i Irland, i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Denne ordning omfattede således section 25 i TCA 97, der følgelig ikke i sig selv kan antages at udgøre en særskilt referenceramme.

143 Irland samt ASI og AOE har anfægtet definitionen af denne referenceramme og har nærmere bestemt gjort gældende, at den relevante referenceramme i den foreliggende sag er section 25 i TCA 97, der er en særskilt bestemmelse om skattepligt, som udelukkende finder anvendelse på ikke-hjemmehørende selskaber, der ikke befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende selskaber. Irland samt ASI og AOE har endvidere anført, at problemstillingen i den foreliggende sag ikke angår spørgsmålet om, hvorvidt selskaberne er integrerede eller ikke-integrerede, men beskatning af ikke-hjemmehørende selskaber.

144 Det bemærkes, at det i forbindelse med en analyse af skattemæssige foranstaltninger under hensyn til artikel 107, stk. 1, TEUF er relevant at fastlægge referencerammen, såvel med henblik på undersøgelsen af kriteriet fordel som kriteriet selektivitet.

145 Som anført i præmis 110 ovenfor kan selve forekomsten af en fordel i relation til skattemæssige foranstaltninger reelt kun fastslås ved sammenligning med en såkaldt »almindelig« beskatning. Det er følgelig netop den såkaldte »almindelige« beskatning, der fastlægges ved hjælp af referencerammen.

146 Det er endvidere en forudsætning for, at en national skatteforanstaltning kan betegnes som selektiv, at det først identificeres og undersøges, hvad der er den almindelige eller normale skatteordning i den pågældende medlemsstat (dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).

147 Domstolen har i øvrigt stadfæstet sin praksis, hvorefter det for at påvise, at en foranstaltning, som afviger fra en fælles skatteordning, er selektiv, er tilstrækkeligt at godtgøre, at denne foranstaltning omfatter visse erhvervsdrivende og ikke andre, selv om alle disse erhvervsdrivende befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den fælles skatteordning (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 76).

148 Selv om det således med henblik på det formål at godtgøre, at en skatteforanstaltning er selektiv, således ikke altid er nødvendigt, at denne foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en fælles skatteordning, er den omstændighed, at foranstaltningen har en sådan karakter, relevant med henblik på de nævnte formål, når det følger af foranstaltningen, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, dvs. de erhvervsdrivende, der henhører under undtagelsesordningen, og dem, der fortsat henhører under den fælles skatteordning, selv om begge kategorier befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 77).

149 Domstolen har endvidere fastslået, at den anvendte lovgivningsteknik ikke kan være et afgørende element for fastlæggelsen af referencerammen (dom af 28.6.2018, Lowell Financial Services mod Kommissionen, C-219/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:508, præmis 94 og 95).

150 Det fremgår af retspraksis, at de skatteregler, som den begunstigede for den foranstaltning, der anses for statsstøtte, er omfattet af, udgør referencerammen. Det følger endvidere heraf, at den materielle afgrænsning af referencerammen kun kan foretages i relation til den foranstaltning, der anses for statsstøtte. Med henblik på fastlæggelse af referencerammen skal der følgelig tages hensyn til formålet med de omhandlede foranstaltninger samt til de retsforskrifter, som de er en del af.

151 Kommissionen har i øvrigt præciseret sin fortolkning af begrebet referenceramme i sin meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, TEUF (EUT 2016, C 262, s. 1). Selv om denne meddelelse ikke er bindende for Retten, kan den imidlertid tjene som en hensigtsmæssig inspirationskilde (jf. i denne retning analogt dom af 26.7.2017, Den Tjekkiske Republik mod Kommissionen, C-696/15 P, EU:C:2017:595, præmis 53).

152 Det fremgår navnlig af punkt 133 i den ovenfor i præmis 151 nævnte meddelelse, at den almindelige ordning består af et samlet sæt regler, der generelt – på grundlag af objektive kriterier – gælder for alle virksomheder, der falder ind under ordningens anvendelsesområde, således som dette er afgrænset ved ordningens formål. Typisk definerer reglerne ikke blot ordningens anvendelsesområde, men også betingelserne for ordningens anvendelse, rettigheder og forpligtelser for de virksomheder, der er omfattet af ordningen, og tekniske aspekter for, at ordningen kan fungere.

153 Spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen har identificeret den relevante referenceramme for undersøgelsen af de anfægtede skatteafgørelsers selektivitet korrekt, skal følgelig undersøges på grundlag af ovenfor anførte betragtninger.

154 I den foreliggende sag fremgår det af de anfægtede skatteafgørelser som gengivet ovenfor i præmis 11-21, at de blev vedtaget med henblik på at give ASI og AOE mulighed for at fastslå deres skattepligtige overskud i Irland i relation til selskabsbeskatning i denne medlemsstat.

155 Det følger heraf, at de anfægtede skatteafgørelser udgør en del af den almindelige irske selskabsskatteordning, der har til formål, at skattepligtige overskud i selskaber, der driver virksomhed i Irland, beskattes, uanset om de er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende, integrerede eller uafhængige.

156 Retten konstaterer således, at det fremgår af den almindelige irske ordning ifølge beskrivelsen af denne i 71. betragtning til den anfægtede afgørelse, der ikke bestrides af parterne, at selskaber i Irland skal betale selskabsskat af deres overskud (section 21(1) i TCA 97). Det bemærkes endvidere, at Irland anvender forskellige skattesatser for driftsindtægter, andre indtægter end driftsindtægter og kapitalgevinster. I section 21 i TCA 97 fastsættes den generelle selskabsskattesats således til 12,5%. Denne sats gælder for driftsindtægter, der optjenes af selskaber, som beskattes efter TCA 97, mens andre indtægter end driftsindtægter beskattes med 25% og kapitalgevinster med 33%. Gevinster ved salg af visse andele kan imidlertid fritages.

157 Som det fremgår af 72. betragtning til den anfægtede afgørelse, skal selskaber med hjemsted i Irland i henhold til section 26 i TCA 97 betale selskabsskat af deres globale overskud og kapitalgevinster, eksklusive de fleste udlodninger modtaget fra andre selskaber med hjemsted i Irland.

158 Det fremgår endelig af section 25 i TCA 97, hvis ordlyd er gengivet i 73. betragtning til den anfægtede afgørelse, at et ikke-hjemmehørende selskab ikke har pligt til at betale selskabsskat, medmindre det driver virksomhed i Irland gennem en filial eller et kontor. I dette tilfælde skal selskabet betale selskabsskat af enhver driftsindtægt, der optjenes direkte eller indirekte gennem eller af filialen eller kontoret, og af enhver indtægt fra ejendom eller rettigheder, der anvendes af eller indehaves af eller for filialen eller kontoret samt af skattepligtige gevinster, der kan henføres til filialen eller kontoret.

159 I henhold til section 25(1) i TCA 97 beskattes ikke-hjemmehørende selskaber således ikke i Irland, medmindre de driver virksomhed dér gennem en filial eller et kontor, og i så tilfælde skal de betale selskabsskat af deres samlede skattepligtige overskud. Section 25(2)(a) i TCA 97 definerer skattepligtigt overskud som enhver driftsindtægt, der erhverves direkte eller indirekte gennem filialen eller kontoret og enhver indtægt fra ejendom eller rettigheder, der anvendes af eller indehaves af eller for filialen eller kontoret.

160 Selv om første led i første punktum i section 25(1) i TCA 97 kan forstås som en undtagelse fra den almindelige skatteordning for ikke-hjemmehørende selskaber, finder denne ordning i henhold til andet led i dette punktum anvendelse på ikke-hjemmehørende selskaber, der driver virksomhed i Irland gennem en filial, og disse skal følgelig betale selskabsskat af deres samlede skattepligtige overskud. I henhold til denne bestemmelse finder betingelserne for opkrævning af selskabsskat følgelig ligeledes anvendelse på disse selskaber.

161 Ud fra denne betragtning befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber, der driver virksomhed i Irland gennem en filial, sig i en sammenlignelig situation i betragtning af ordningens formål, dvs. beskatning af skattepligtige overskud. Den omstændighed, at sidstnævntes skattepligtige overskud er defineret særskilt i section 25(2)(a) i TCA 97, bevirker ikke, at denne er referenceramme, men er snarere udtryk for den lovgivningsteknik, der benyttes for så vidt angår beskatning af denne type selskaber. Som det fremgår af den i præmis 148 og 149 ovenfor nævnte retspraksis, er den omstændighed, at én type selskaber behandles forskelligt fra andre selskaber som følge af en sådan lovgivningsteknik, ikke ensbetydende med, at disse to kategorier af selskaber ikke befinder sig i en sammenlignelig situation i relation til formålet med den pågældende ordning.

162 Bestemmelserne vedrørende skattepligtige overskud i et selskab, der ikke er hjemmehørende i Irland som omhandlet i section 25 i TCA 97, udgør følgelig ikke i sig selv en særskilt ordning, der er forskellig fra den almindelige ordning. Isoleret betragtet er denne bestemmelse ikke tilstrækkelig til at opnå en ensartet selskabsbeskatning af ikke-hjemmehørende selskaber.

163 Under disse omstændigheder lægger Retten til grund, at Kommissionen ikke begik en fejl, da den konkluderede, at referencerammen i den foreliggende sag er den almindelige skatteordning for beskatning af overskud i selskaber i Irland, hvis iboende formål er at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i denne medlemsstat, og følgelig, at denne omfatter de bestemmelser, der finder anvendelse på ikke-hjemmehørende selskaber i henhold til section 25 i TCA 97.

164 De af Irland samt ASI og AOE anførte klagepunkter vedrørende den referenceramme, der defineres i den anfægtede afgørelse, skal følgelig forkastes.

165 Henset til den i den anfægtede afgørelse definerede referenceramme, nemlig den almindelige ordning for beskatning af overskud i selskaber, der bl.a. omfatter bestemmelserne i section 25 i TCA 97, er det nødvendigt at gennemgå de af Irland samt af ASI og AOE anførte klagepunkter vedrørende Kommissionens fortolkning af disse bestemmelser.

b) Kommissionens vurderinger af den almindelige overskudsbeskatning i henhold til irsk skatteret

166 I den anfægtede afgørelse (navnlig 319., 320. og 321. betragtning til denne afgørelse) har Kommissionen som sin principale begrundelse henvist til, at den omstændighed, at overskud fra de af Apple-koncernens IP-licenser, som ejedes af ASI og AOE, ikke blev henført til ASI's og AOE's irske filialer, førte til, at de årlige skattepligtige overskud i ASI og AOE i Irland blev fastsat på en måde, der ikke stemte overens med en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvilket reducerede det beløb, som ASI og AOE normalt skulle have betalt i selskabsskat i Irland.

167 Kommissionens analyse støttes på dens betragtning i 244.-263. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter anvendelsen af section 25 i TCA 97 med henblik på henføring af overskud til en filial kræver, at der anvendes en overskudsfordelingsmetode, der ifølge artikel 107, stk. 1, TEUF skal være baseret på armslængdeprincippet. Kommissionen henviste endvidere i 272. betragtning til den anfægtede afgørelse til AOA-tilgangen, idet den bemærkede, at de overskud, der skal henføres til en filial, er de overskud, som denne kunne have optjent efter armslængdeprincippet, navnlig i dens forbindelser med andre dele af selskabet, hvis det var et særskilt og uafhængigt foretagende, der udøver samme eller lignende aktiviteter under de samme eller lignende forhold, idet der tages hensyn til selskabets udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici gennem filialen.

168 Irland samt ASI og AOE har rejst indsigelse imod samtlige led i den ovenfor i præmis 166 og 167 gengivne begrundelse.

169 Irland samt ASI og AOE har således for det første anfægtet Kommissionens anvendelse af section 25 i TCA 97 som led i dens principale begrundelse, hvori den nærmere bestemt kritiserede, at de irske skattemyndigheder ikke stillede krav om, at samtlige overskud i de irske filialer blev henført til disse.

170 Irland samt ASI og AOE har for det andet bestridt, at armslængdeprincippet følger af artikel 107 TEUF som anført af Kommissionen som led i dens begrundelse, og at det følgelig ikke finder anvendelse i Irland.

171 Irland samt ASI og AOE har for det tredje gjort gældende, at AOA-tilgangen ikke finder anvendelse i irsk skatteret. Selv om det antages, at AOA-tilgangen kan finde anvendelse på den foreliggende sag, har Irland samt ASI og AOE gjort gældende, at Kommissionen under alle omstændigheder på grundlag af denne tilgang med urette konkluderede, at overskud fra de af Apple-koncernens IP-licenser, som disse ejede, skulle henføres til deres irske filialer.

172 Først skal de af Irland samt ASI og AOE påberåbte klagepunkter vedrørende anvendelsen af section 25 i TCA 97 undersøges; dernæst vil spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen som led i sin undersøgelse med rette kunne hævde, at armslængdeprincippet følger af artikel 107 TEUF, og endelig anvendelsen af AOA-tilgangen i den foreliggende sag, blive behandlet.

1) Anvendelsen af section 25 i TCA 97 (delvist det andet anbringende i sag T-778/16 og delvist det første anbringende i sag T-892/16)

173 I den foreliggende sag er der enighed mellem parterne om følgende:

– ASI og AOE er selskaber i henhold til irsk ret, men de ikke anses for at have skattemæssigt hjemsted i Irland, hvilket blev tiltrådt af Kommissionen i 50. betragtning til den anfægtede afgørelse.

– Section 25 i TCA 97 indeholder særlige bestemmelser, der finder anvendelse på ikke-hjemmehørende selskaber, hvorefter et ikke-hjemmehørende selskab, der driver virksomhed i Irland gennem en filial, bl.a. beskattes af samtlige driftsindtægter, der optjenes direkte eller indirekte af filialen.

– De ikke-hjemmehørende selskaber ASI og AOE har drevet virksomhed i Irland gennem deres respektive filialer.

174 Det skal følgelig undersøges, om Kommissionen havde grundlag for i medfør af section 25 i TCA 97 med henblik på at fastslå ASI's og AOE's overskud i Irland, at antage, at de irske skattemyndigheder burde have henført Apple-koncernens IP-licenser til de to selskabers irske filialer.

175 Ifølge irsk skatteret, navnlig section 25 i TCA 97, er ikke-hjemmehørende selskaber, der driver virksomhed i Irland gennem en filial, alene skattepligtige dels af overskud fra virksomhed, der direkte eller indirekte kan henføres til denne irske filial, og dels af indtægt fra ejendom eller rettigheder, der anvendes af eller indehaves af eller for filialen.

176 Som Kommissionen med rette har anført, hvilket anerkendes af Irland samt af ASI og AOE, foreskriver section 25 i TCA 97 ikke en særlig metode med henblik på at fastslå, hvilke overskud der direkte eller indirekte skal henføres til irske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber, og den henviser ikke til armslængdeprincippet for så vidt angår en sådan henføring.

177 Det må imidlertid konstateres, at section 25 i TCA 97 alene omfatter overskud af de aktiviteter, som de irske filialer selv udfører, hvilket udelukker overskud fra aktiviteter, der udføres af andre dele af det omhandlede ikke-hjemmehørende selskab.

178 Ifølge Irland samt ASI og AOE udelukker denne beskatningsmetode i princippet en tilgang, der består i at undersøge det ikke-hjemmehørende selskabs samlede overskud, og automatisk at henføre dem til de irske filialer, hvis disse overskud ikke kan henføres til andre dele af dette selskab (dvs. en »udelukkelses«-tilgang).

179 Irland samt ASI og AOE støtter sig i denne henseende på en udtalelse fra en ekspert i irsk ret, hvis relevans som sådan ikke bestrides af Kommissionen. Det fremgår af denne udtalelse, at den relevante analyse vedrørende anvendelsen af section 25 i TCA 97 med henblik på at fastslå de skattepligtige overskud i ikke-hjemmehørende selskaber, der driver erhvervsvirksomhed i Irland gennem deres irske filialer, skal omfatte de reelle aktiviteter i disse irske filialer samt værdien af de aktiviteter, der faktisk udføres af filialerne selv. Denne udtalelse bygger navnlig på den af High Court (ret i første instans, Irland) afsagte dom i S. Murphy (Inspector of Taxes) mod Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 note 4507-sagen (herefter »Dataproducts-dommen«). Dataproducts-dommen er ligeledes blevet påberåbt som præcedens til støtte for de af Irland og Apple Inc. fremførte argumenter under den administrative procedure samt for de af Irland samt ASI og AOE fremførte argumenter under den foreliggende sag.

180 Det fremgår af Dataproducts-dommen, at overskud fra aktiver, der kontrolleres af et ikke-hjemmehørende selskab, ikke som sådan anses for overskud, der skal henføres til filialerne, selv om de har været stillet til rådighed for selskabets irske filial.

181 Det fremgår således af denne dom, at et aktiv, der tilhører et selskab, som ikke er hjemmehørende i Irland, og som kontrolleres af selskabets ledelse, der heller ikke har hjemsted i Irland, ikke kan henføres til dette selskabs filial i Irland, selv om det stilles til rådighed for denne. For så vidt som de ansatte i og direktørerne for den irske filial ikke havde kontrollen over det pågældende aktiv, kan indtægten fra dette aktiv ikke henføres til denne filial med henblik på beskatning i Irland. Dette er ligeledes tilfældet, såfremt alene den irske filial har ansatte og har fysiske aktiver, mens det ikke-hjemmehørende selskab ikke har andre fysiske aktiver, ansatte eller forretningsaktiviteter end dem i den irske filial. Det ikke-hjemmehørende selskab, der ikke havde ansatte, blev anset for at kontrollere disse aktiver gennem sine ledelsesorganer.

182 Det følger således af Dataproducts-dommen, at det relevante spørgsmål med henblik på beregning af filialens overskud er, om den irske filial kontrollerer det pågældende aktiv.

183 Som det fremgår af præmis 37-40 ovenfor, anførte Kommissionen i sin principale begrundelse nærmere bestemt, at de overskud fra virksomhed, der følger af Apple-koncernens IP, hvis licenser ejes af ASI og AOE, skulle have været henført til de irske filialer, for så vidt som disse selskaber hverken havde en fysisk tilstedeværelse eller ansatte uden for de omhandlede filialer og følgelig ikke kunne føre kontrol med disse.

184 Med henblik på beregning af de overskud, der skal henføres til den irske filial af et skattemæssigt ikke-hjemmehørende selskab som omhandlet i section 25 i TCA 97, skal aktiver, der ejes af dette selskab ifølge Dataproducts-dommen ikke henføres til den irske filial, såfremt det ikke er godtgjort, at disse aktiver reelt kontrolleres af denne filial. Det fremgår endvidere af denne dom, at den omstændighed, at det ikke-hjemmehørende selskab hverken har ansatte eller en fysisk tilstedeværelse uden for den irske filial ikke i sig selv er en afgørende omstændighed, der udelukker konklusionen om, at kontrollen over aktiverne udøves af det omhandlede selskab.

185 Såfremt de af Apple-koncernens IP-licenser, som er i ASI's og AOE's besiddelse, ikke kontrolleres af de irske filialer, kan de samlede indtægter, som optjenes af selskaberne fra disse licenser, derfor ikke henføres til de omhandlede filialer i henhold til section 25 i TCA 97. Derimod kan alene overskud fra de irske filialers erhvervsvirksomhed, herunder virksomhed baseret på de af Apple-koncernens IP-licenser, der er i ASI's og AOE's besiddelse, anses for at hidrøre fra filialernes virksomhed.

186 Det følger af det ovenfor anførte, at da Kommissionen fandt, at Apple-koncernens IP-licenser skulle have været henført til de irske filialer, idet det blev lagt til grund, at hverken ASI eller AOE havde ansatte eller en fysisk tilstedeværelse til varetagelse af administrationen af disse, benyttede den en »udelukkelses«-tilgang, hvilket ikke er i overensstemmelse med section 25 i TCA 97. Kommissionen søgte således ikke i sin principale begrundelse at påvise, at ASI's og AOE's irske filialer faktisk kontrollerede Apple-koncernens IP-licenser, da den konkluderede, at de irske skattemyndigheder skulle have henført Apple-koncernens IP-licenser til disse filialer, og at samtlige driftsindtægter i ASI og AOE følgelig i medfør af section 25 i TCA 97 skulle have været anset for at hidrøre fra disse filialers virksomhed.

187 Under disse omstændigheder er der grund til at antage – som Irland samt ASI og AOE med rette har gjort gældende med de klagepunkter, som de har påberåbt sig i forbindelse med det andet anbringende i sag T-778/16 og det første anbringende i sag T-892/16 – at Kommissionen i sin principale begrundelse anlagde en forkert vurdering af de irske skatteretlige bestemmelser om beskatning af overskud i selskaber, som ikke er hjemmehørende i Irland, men som driver virksomhed der gennem en filial.

188 Da Kommissionens principale begrundelse er baseret på en række vurderinger af den almindelige beskatning af overskud ifølge irsk skatteret, skal de argumenter, som Irland samt ASI og AOE har fremført vedrørende de øvrige led i disse vurderinger, dernæst undersøges.

2) Armslængdeprincippet (delvist det første og det tredje anbringende i sag T-778/16 og delvist det første og det andet anbringende i sag T-892/16)

189 Irland samt ASI og AOE, der i denne henseende støttes af Storhertugdømmet Luxembourg, har nærmere bestemt gjort gældende, at armslængdeprincippet ikke udgør en del af irsk skatteret, og at en selvstændig pligt til at anvende dette princip hverken fremgår af artikel 107 TEUF, af andre EU-retlige bestemmelser eller af dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416). Irland har gjort gældende, at Kommissionens egen anvendelse af det nævnte princip under alle omstændigheder var inkonsekvent, for så vidt som den ikke tog hensyn til Apple-koncernens økonomiske realitet, opbygning og karakteristika.

190 Kommissionen, der i denne forbindelse støttes af Republikken Polen og EFTA-Tilsynsmyndigheden, har bestridt disse argumenter og har nærmere bestemt gjort gældende, at den metode, som benyttes for at fastslå de skattepligtige overskud i henhold til section 25 i TCA 97, skal føre til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet, hvilket de irske skattemyndigheder tidligere anvendte i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomster.

191 Det skal derfor indledningsvis undersøges, om Kommissionen i god tro kunne støtte sig på armslængdeprincippet ved undersøgelsen af, om der forelå en selektiv fordel, og i bekræftende fald dernæst, om Kommissionen anvendte det nævnte princip korrekt i sin principale begrundelse.

i) Kommissionens mulighed for at støtte sig på armslængdeprincippet med henblik på at undersøge, om der forelå en selektiv fordel

192 Det bemærkes for det første, at Kommissionen i 244.-248. betragtning til den anfægtede afgørelse bekræftede, at da det ikke fremgår af section 25 i TCA 97, hvorledes det skattepligtige overskud i en irsk filial skal beregnes, skal bestemmelsen anvendes ved hjælp af en overskudsfordelingsmetode.

193 Kommissionen anførte for det andet i 249. betragtning til den anfægtede afgørelse, at det fremgår af dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), at en nedsættelse af beskatningsgrundlaget, der følger af en skatteforanstaltning, som sætter en skatteyder i stand til at anvende interne afregningspriser i koncerninterne transaktioner, som ikke ligger tæt på de priser, der anvendes under frie konkurrencevilkår mellem uafhængige virksomheder under lignende omstændigheder på armslængde, indebærer en selektiv fordel for denne skatteyder efter artikel 107, stk. 1, TEUF.

194 Kommissionen præciserede endvidere i 251. og 252. betragtning til den anfægtede afgørelse, at formålet med armslængdeprincippet er at sikre, at den skattemæssige behandling af transaktioner mellem integrerede koncernselskaber baseres på den fortjeneste, der ville være opnået, hvis de samme transaktioner var udført af ikke-integrerede enkeltstående selskaber, da integrerede koncernselskaber i modsat fald ville opnå en gunstig behandling efter de almindelige skatteregler. Ifølge Kommissionen stadfæstede Domstolen i dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), armslængdeprincippet som kriterium for vurderingen af, hvorvidt et integreret koncernselskab modtager en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af en skatteforanstaltning, der fastsætter selskabets interne afregningspriser og dermed dets beskatningsgrundlag.

195 Kommissionen anførte for det tredje i 255. betragtning til den anfægtede afgørelse, at det samme princip gælder for interne transaktioner mellem forskellige dele af det samme integrerede selskab, f.eks. en filial, der foretager transaktioner med andre dele af det selskab, som den tilhører. For at sikre, at en overskudsfordelingsmetode, som godkendes i en skatteafgørelse, ikke indebærer en selektiv fordel for et ikke-hjemmehørende selskab, som driver virksomhed gennem en filial i Irland, er det ifølge Kommissionen nødvendigt, at denne metode fører til et skattepligtigt overskud, der er en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet. Kommissionen tilføjede i 256. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den i denne forbindelse ikke anvender armslængdeprincippet som et grundlag for at »pålægge« skatter, som normalt ikke skal betales efter referencerammen, men som et udgangspunkt for at kontrollere, om det skattepligtige overskud for en filial fastsættes på en måde, der sikrer, at den ikke behandles gunstigere efter disse regler sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

196 For det fjerde, for så vidt angår retsgrundlaget for det nævnte princip, anførte Kommissionen i 255. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den ikke direkte anvender artikel 7, stk. 2, eller artikel 9 i OECD's Model Tax Convention eller OECD's retningslinjer om overskudsfordeling eller interne afregningspriser, som ikke er bindende, men som imidlertid opstiller nyttige retningslinjer for at sikre, at overskudsfordelingsordninger og interne afregningspriser anvendes i overensstemmelse med markedsvilkårene.

197 I 257. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte Kommissionen endvidere, at det armslængdeprincip, som den anvender, følger af artikel 107, stk. 1, TEUF som fortolket af Domstolen, og som er bindende for medlemsstaterne, og fra hvis anvendelsesområde nationale skatteregler ikke er udelukket. Den præciserede, at dette princip derfor finder anvendelse, uanset om den pågældende medlemsstat har gennemført armslængdeprincippet i sin nationale lovgivning eller ej.

198 Kommissionen konkluderede på grundlag heraf i 258. og 259. betragtning til den anfægtede afgørelse, at hvis det kan påvises, at de overskudsfordelingsmetoder, som er godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, medfører et skattepligtigt overskud for ASI og AOE i Irland, der afviger fra en metode, der fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat baseret på armslængdeprincippet, bør disse afgørelser anses for at indebære en selektiv fordel for disse selskaber, for så vidt som de fører til en nedsættelse af den skat, som selskaberne skal betale efter de almindelige selskabsskatteregler i Irland, i forhold til ikke-integrerede selskaber, hvis beskatningsgrundlag bestemmes af det overskud, der opnås på markedsvilkår.

199 Det skal indledningsvis påpeges, at det bl.a. fremgår af 258. og 259. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen, således som det er nævnt i præmis 198 ovenfor, navnlig i sin principale begrundelse, støttede sig på armslængdeprincippet i forbindelse med sin analyse af, om der forelå en selektiv fordel som følge af de anfægtede skatteafgørelser.

200 Retten erindrer endvidere om, at den referenceramme, der som nævnt i præmis 163 ovenfor er relevant med henblik på vurderingen af fordelskriteriet i den foreliggende sag, er den almindelige skatteordning for beskatning af overskud i selskaber i Irland, hvis iboende formål er at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i denne medlemsstat, og følgelig, at denne omfatter de bestemmelser, der finder anvendelse på ikke-hjemmehørende selskaber i henhold til section 25 i TCA 97.

201 Det skal følgelig undersøges, om Kommissionen med rette ud fra armslængdeprincippet, bl.a. i sin principale begrundelse, kunne foretage en undersøgelse af, hvorvidt henføring af overskud til de irske filialer af ASI og AOE, som godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, havde givet disse selskaber en selektiv fordel.

202 For så vidt angår skatteforanstaltninger kan selve tilstedeværelsen af en fordel kun godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal« (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56). En sådan foranstaltning giver følgelig den begunstigede en økonomisk fordel, eftersom den letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22).

203 Med henblik på at fastslå, om der findes en skattefordel, skal der foretages en sammenligning af den begunstigedes situation som følge af anvendelsen af den anfægtede foranstaltning og dennes situation uden den omhandlede foranstaltning (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, Cellnex Telecom og Telecom Castilla-La Mancha mod Kommissionen, C-91/17 P og C-92/17 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:284, præmis 114) samt ved anvendelse af de almindelige skatteregler.

204 Det bemærkes for det første, at spørgsmålet i den foreliggende sag angår beskatning af selskaber, som ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Irland, og som driver virksomhed i denne stat gennem deres irske filialer. Spørgsmålet angår således beregning af de overskud, som skal henføres til disse filialer med henblik på selskabsskat ifølge den såkaldt »almindelige« beskatningsordning under hensyn til de almindelige beskatningsregler, der finder anvendelse i den foreliggende sag, hvilket som nævnt i præmis 200 ovenfor omfatter de bestemmelser, der finder anvendelse på ikke-hjemmehørende selskaber i henhold til section 25 i TCA 97.

205 Det relevante spørgsmål i den foreliggende sag er således ikke spørgsmålet om koncerninterne afregningspriser inden for en virksomhedskoncern, som det var tilfældet i den sag, der gav anledning til dom af 24. september 2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669).

206 De principper, der finder anvendelse på koncerninterne afregningspriser inden for en virksomhedskoncern, kan ganske vist anvendes analogt på henføring af overskud til et selskabs filial. Ligesom koncerninterne afregningspriser, der anvendes af selskaber, der er integreret i samme virksomhedskoncern, ikke fastsættes på markedsvilkår, sker henføring af overskud til en filial inden for samme selskab ikke på markedsvilkår.

207 Det er imidlertid en forudsætning for en sådan analog anvendelse, at det følger af national skatteret, at overskud fra aktiviteter i ikke-hjemmehørende virksomheders filialer skal beskattes, som om de var opstået som resultat af økonomiske aktiviteter i selvstændige virksomheder, der handler på markedsvilkår.

208 Hertil bemærkes for det andet, at det følger af section 25 i TCA 97 for så vidt angår betingelserne for anvendelse af selskabsbeskatningsordningen i Irland, at hjemmehørende selskaber på den ene side og ikke-hjemmehørende selskaber, der driver erhvervsvirksomhed i Irland gennem en filial på den anden side, som nævnt i præmis 161 ovenfor, befinder sig i en sammenlignelig situation, henset til formålet med denne ordning, nemlig at skattepligtige overskud i disse selskaber beskattes, uanset om de er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende.

209 Som det endvidere fremgår af præmis 179 ovenfor, skal den relevante analyse vedrørende anvendelsen af section 25 i TCA 97 med henblik på at fastslå de skattepligtige overskud i ikke-hjemmehørende selskaber, der driver erhvervsvirksomhed i Irland gennem deres irske filialer, omfatte de reelle aktiviteter i disse irske filialer samt værdien af de aktiviteter, der faktisk udføres af filialerne selv.

210 Det bemærkes i øvrigt, at Irland, udtrykkeligt adspurgt herom i et skriftligt spørgsmål fra Retten og mundtligt i retsmødet, bekræftede, at værdien af de aktiviteter, der faktisk udføres af filialerne med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97 som anført i præmis 209 ovenfor, fastsættes på grundlag af markedsværdien af denne type aktiviteter.

211 Det fremgår heraf, at det overskud, der opstår som resultat af erhvervsvirksomhed i en sådan filial, ifølge irsk skatteret skal beskattes, som om det var fastslået på markedsvilkår.

212 Under disse omstændigheder bemærkes, at når Kommissionen i henhold til de beføjelser, den råder over ifølge artikel 107, stk. 1, TEUF, undersøger en skatteforanstaltning vedrørende skattepligtige overskud i et ikke-hjemmehørende selskab, der driver erhvervsvirksomhed i Irland gennem en filial, kan den sammenligne den skattebyrde, der påhviler et sådant ikke-hjemmehørende selskab som følge af anvendelsen af den nævnte skatteforanstaltning, med den skattebyrde, der opstår som resultat af anvendelsen af almindelige skatteregler i national ret for så vidt angår et hjemmehørende selskab, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk situation og udøver sine aktiviteter på markedsvilkår.

213 Denne konklusion bekræftes mutatis mutandis af dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), således som Kommissionen med rette anførte i den anfægtede afgørelse. Den sag, der gav anledning til denne dom, angik belgisk skatteret, hvorefter integrerede selskaber og ikke-integrerede selskaber skal behandles på samme vilkår. Domstolen anerkendte således i den nævnte doms præmis 95, at det var nødvendigt at sammenligne undtagelsesstøtteordningen og »den almindelige skatteordning på grundlag af forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår«.

214 Såfremt de nationale myndigheder således igennem en skatteforanstaltning vedrørende skattepligtige overskud i et ikke hjemmehørende selskab, der driver erhvervsvirksomhed i Irland gennem en filial, har accepteret, at en vis del af overskuddene henføres til denne filial, giver artikel 107, stk. 1, TEUF Kommissionen mulighed for at foretage kontrol af, om denne overskudsdel svarer til den, der ville være fremkommet, såfremt den erhvervsmæssige virksomhed var blevet udøvet på markedsvilkår, for at efterprøve, om dette resulterer i en lempelse af de byrder, der normalt belaster den omhandlede virksomheds budget, idet den herigennem opnår en fordel i den nævnte artikels forstand. Armslængdeprincippet er som beskrevet af Kommissionen i den anfægtede afgørelse således et værktøj, der giver den mulighed for at efterprøve dette som led i udøvelsen af dens beføjelser i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF.

215 I 256. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte Kommissionen i øvrigt med rette, at armslængdeprincippet tjente som udgangspunkt for at kontrollere, om det skattepligtige overskud for en filial af et ikke-hjemmehørende selskab for så vidt angår selskabsskat fastsættes på en måde, der sikrer, at ikke-hjemmehørende selskaber, der driver virksomhed gennem en filial i Irland, ikke behandles gunstigere sammenlignet med hjemmehørende, ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

216 Retten præciserer endvidere for det tredje, at når Kommissionen anvender dette værktøj for at kontrollere, om det skattepligtige overskud, der opnås i henhold til en skattemæssig foranstaltning i et ikke-hjemmehørende selskab, der driver virksomhed i Irland gennem en filial, svarer til en pålidelig tilnærmelse til det skattepligtige overskud, der opnås på markedsvilkår, kan den kun fastslå, om der foreligger en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, såfremt afvigelsen mellem disse to elementer i sammenligningen er større end de unøjagtigheder, der ligger i den metode, der anvendes til at opnå denne tilnærmelse.

217 Retten bemærker for det fjerde, således som Irland samt ASI og AOE har anført, at armslængdeprincippet ganske vist ikke var gennemført i irsk skatteret, da de anfægtede skatteafgørelser blev vedtaget henholdsvis i 1991 og i 2007, hverken direkte, navnlig ved gennemførelse af Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, som blev vedtaget af OECD's Komité for Fiskale Anliggender den 27. juni 1995 og revideret den 22. juli 2010 (herefter »OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser«), eller ved gennemførelse af AOA-tilgangen med henblik på henføring af overskud til filialer af ikke-hjemmehørende selskaber.

218 Selv uden en formel gennemførelse af dette princip i irsk ret har Irland, som fastslået i præmis 209 og 210 ovenfor, bekræftet, at de irske skattemyndigheders anvendelse af section 25 i TCA 97 kræver dels, at de reelle aktiviteter i de omhandlede irske filialer fastslås, og dels, at værdien af disse aktiviteter fastslås under hensyn til markedsværdien af denne type aktiviteter.

219 Retten bemærker endvidere, at det fremgår af den af High Court (ret i første instans) afsagte dom i sagen Belville Holdings mod Cronin [1985] I. R. 465, som Kommissionen henviste til i sit skriftlige svar på Rettens spørgsmål, og hvis betydning blev diskuteret af parterne i retsmødet, at de irske skattemyndigheder allerede i 1984 antog, at såfremt den angivne værdi af en transaktion mellem forbundne virksomheder ikke svarede til den, der ville være blevet opnået i handelen, skulle denne værdi justeres, således at den svarer til markedsværdien. Denne betragtning, der i princippet er blevet tiltrådt af High Court (ret i første instans), indebar justeringer, der svarer til dem, der foreslås på basis af armslængdeprincippet, navnlig i henhold til OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

220 Som Kommissionen med rette har anført, er armslængdeprincippet medtaget i dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået mellem Irland og Amerikas Forenede Stater og Irland og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland med henblik på løsning af spørgsmål om eventuel dobbeltbeskatning. Disse overenskomster fastlægger de overskud, som hver af de stater, der deltager i de nævnte overenskomster, kan beskatte, når et selskab, der er etableret i en af disse stater driver virksomhed i den anden stat gennem et fast driftssted. Retten konkluderer følgelig, at Irland i det mindste i bilaterale relationer med disse stater har accepteret at anvende armslængdeprincippet for at undgå dobbeltbeskatning.

221 Retten bemærker for det femte, således som Irland samt ASI og AOE med rette har gjort gældende, at Kommissionen derimod ikke har grundlag for at hævde, at der findes en selvstændig pligt, som følger af artikel 107 TEUF, til at anvende armslængdeprincippet, og hvorefter det kræves, at medlemsstaterne anvender dette princip horisontalt og på samtlige områder af deres nationale skatteret.

222 Ganske vist henhører fastsættelsen af skattegrundlag og fordelingen af skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer i mangel af EU-retlige bestemmelser på området under medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 97).

223 Selv om dette ganske vist ikke betyder, at enhver skatteforanstaltning, som navnlig påvirker det beskatningsgrundlag, som skattemyndighederne har lagt til grund, ikke er omfattet af artikel 107 TEUF (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 103 og 104), er forholdet imidlertid det, at Kommissionen ikke på EU-rettens nuværende udviklingstrin har kompetence til selvstændigt at definere det såkaldt »normale« skattesystem for en integreret virksomhed, idet den ser bort fra nationale skatteregler.

224 Selv om såkaldt »normal« beskatning er defineret i nationale skatteregler, og selv om selve forekomsten af en fordel skal godtgøres på grundlag af disse, forholder det sig imidlertid således, at såfremt disse nationale regler bestemmer, at overskud opnået af filialer af ikke-hjemmehørende selskaber som resultat af deres erhvervsmæssige aktiviteter i Irland og hjemmehørende selskaber beskattes på samme vilkår, giver artikel 107, stk. 1, TEUF Kommissionen mulighed for at kontrollere, om størrelsen af de overskud, som henføres til filialerne, og som er blevet godkendt af de nationale myndigheder med henblik på ansættelse af de nævnte ikke-hjemmehørende selskabers skattepligtige overskud, svarer til størrelsen af de overskud, der ville være blevet opnået, såfremt disse erhvervsaktiviteter var blevet udført på markedsvilkår.

225 På denne baggrund skal de af Irland samt af ASI og AOE anførte argumenter vedrørende det første anbringende i sag T-778/16 og det første og det andet anbringende i sag T-892/16 forkastes, idet det herved anfægtes, at Kommissionen i den foreliggende sag, under hensyn til de irske skattemyndigheders anvendelse af section 25 i TCA 97, som anført i den anfægtede afgørelse, benyttede armslængdeprincippet som værktøj med henblik på at kontrollere, om størrelsen af de overskud, som blev henført til filialerne, fra deres erhvervsaktiviteter i Irland, som godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, svarede til størrelsen af de overskud, som ville være blevet opnået, såfremt disse erhvervsaktiviteter var blevet udført på markedsvilkår.

ii) Spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen anvendte armslængdeprincippet korrekt i sin principale begrundelse

226 Irland har med sit tredje anbringende i sag T-778/16 gjort gældende, at Kommissionen selv i sin principale begrundelse anvendte armslængdeprincippet inkonsekvent, for så vidt som den ikke tog hensyn til Apple-koncernens økonomiske realitet, opbygning og karakteristika.

227 Retten bemærker hertil, at det fremgår af det i præmis 209 og 210 ovenfor anførte, at den relevante analyse vedrørende anvendelsen af section 25 i TCA 97 med henblik på at fastslå de skattepligtige overskud i ikke-hjemmehørende selskaber, der driver erhvervsvirksomhed i Irland gennem deres irske filialer, skal omfatte de reelle aktiviteter i disse filialer samt markedsværdien af de aktiviteter, der faktisk udføres af filialerne selv.

228 Kommissionen konkluderede imidlertid i sin principale begrundelse, at de af Apple-koncernens IP-licenser, som ejedes af ASI og AOE, burde have været henført til de irske filialer, idet de to nævnte selskaber ikke havde ansatte og en fysisk tilstedeværelse, uden at søge at godtgøre, at en sådan henføring skyldtes aktiviteter, der reelt var blevet udført af de nævnte irske filialer. Kommissionen konkluderede endvidere heraf, at samtlige driftsindtægter i ASI og AOE burde have været betragtet som resultatet af aktiviteter i de irske filialer, uden at søge at godtgøre, at disse indtægter var udtryk for værdien af aktiviteter, der reelt var blevet udført af filialerne selv.

229 Henset hertil finder Retten, at de argumenter, som Irland har gjort gældende vedrørende det tredje anbringende i sag T-778/16, skal tiltrædes, idet de anfægter de konklusioner, som Kommissionen med støtte i armslængdeprincippet nåede i sin principale begrundelse.

230 Af de i præmis 188 ovenfor anførte grunde skal der herefter foretages en gennemgang af de af Irland samt af ASI og AOE anførte argumenter, hvormed de anfægter Kommissionens vurderinger vedrørende AOA-tilgangen i dens principale begrundelse.

3) AOA-tilgangen (delvist det andet og det fjerde anbringende i sag T-778/16 og det femte anbringende i sag T-892/16)

231 Irland samt ASI og AOE har nærmere bestemt gjort gældende, at AOA-tilgangen ikke var en del af den irske skatteordning, specielt vedrørende beskatning af ikke-hjemmehørende selskaber i henhold til section 25 i TCA 97. Denne bestemmelse er således ikke baseret på AOA-tilgangen. I øvrigt har Irland samt ASI og AOE anført, at såfremt det antages, at henføring af skattepligtige overskud i henhold til section 25 i TCA 97 skal foretages i overensstemmelse med AOA-tilgangen, har Kommissionen anvendt denne forkert, idet den ikke undersøgte de funktioner, som ASI's og AOE's irske filialer reelt varetog.

232 Det skal følgelig for det første undersøges, om Kommissionen med rette kunne støtte sig på AOA-tilgangen med henblik på sin efterprøvelse af, om der forelå en selektiv fordel, og i bekræftende fald da for det andet, om Kommissionen anvendte den nævnte tilgang korrekt i sin principale begrundelse.

i) Kommissionens mulighed for at støtte sig på AOA-tilgangen

233 Det fremgår af det i præmis 202 ovenfor anførte, at for så vidt angår skatteforanstaltninger kan selve tilstedeværelsen af en fordel kun godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal« med henblik på at efterprøve, om de nævnte foranstaltninger fører til en lettelse af skattebyrden for dem, der begunstiges af de pågældende foranstaltninger, i forhold til de byrder, som normalt ville have påhvilet disse begunstigede uden de nævnte foranstaltninger.

234 Det følger heraf, at det påhvilede Kommissionen på grundlag af irsk skatteret at efterprøve, om de anfægtede skatteafgørelser førte til, at der blev skabt en fordel, og om denne var af selektiv karakter.

235 Som det dels fremgår af de i præmis 196 ovenfor anførte betragtninger, anførte Kommissionen i 255. betragtning til den anfægtede afgørelse udtrykkeligt, at den ikke direkte anvendte artikel 7, stk. 2, eller artikel 9 i OECD's Model Tax Convention eller OECD's retningslinjer om overskudsfordeling eller interne afregningspriser. Som det imidlertid fremgår af præmis 217 ovenfor, er AOA-tilgangen ikke blevet gennemført i irsk skatteret.

236 Selv om Kommissionen med rette har anført, at den ikke formelt er bundet af de af OECD udviklede principper, og mere konkret af AOA-tilgangen, forholder det sig imidlertid således, at den som led i sin principale begrundelse, navnlig i 265.-270. betragtning til den anfægtede afgørelse, i det væsentlige støttede sig på AOA-tilgangen, da den fandt, at overskudsfordelingen inden for et selskab forudsatte fordeling af aktiver, funktioner og risici mellem de forskellige dele af dette selskab. Kommissionen har i øvrigt selv henvist direkte til AOA-tilgangen til støtte for sine betragtninger, eksempelvis i fodnote 186 i den anfægtede afgørelse.

237 Retten bemærker hertil, at AOA-tilgangen bygger på arbejder, der er udført af ekspertgrupper, at den er udtryk for enighed på internationalt plan om fordeling af overskud til faste driftssteder, og at den som følge heraf har en vis praktisk betydning for fortolkningen af spørgsmål vedrørende overskudsfordeling, hvilket Kommissionen anerkendte i 79. betragtning til den anfægtede afgørelse.

238 Retten bemærker i øvrigt, hvilket Irland selv medgav i stævningens punkt 123, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 kræver – hvilket ikke bestrides af Kommissionen – at der tages hensyn til den faktiske baggrund og filialens situation i Irland, navnlig de funktioner, den udfører, de anvendte aktiver og de risici, som filialen bærer. Retten bemærker endvidere, at Irland – efter et udtrykkeligt skriftligt spørgsmål fra Retten og mundtligt i retsmødet – bekræftede, at der med henblik på at fastslå de overskud, der skal henføres til filialerne i henhold til section 25 i TCA 97, skal foretages en objektiv analyse af de faktiske omstændigheder, hvilken for det første omfatter identificering af de »aktiviteter«, der udføres af filialen, de aktiver, som den benytter i forbindelse med disse aktiviteter, navnlig immaterielle aktiver såsom IP, og de hermed forbundne risici, som den bærer, og for det andet fastlæggelse af markedsværdien af denne type aktiviteter.

239 Modsat hvad Irland fremførte i sin argumentation vedrørende forskellene mellem section 25 i TCA 97 og AOA-tilgangen, bemærker Retten nærmere bestemt, at der er tale om overlapning mellem anvendelsen af section 25 i TCA 97, som beskrevet af Irland, og den funktionelle og faktuelle analyse som led i første trin af den analyse, som foreslås ifølge AOA-tilgangen.

240 Under disse omstændigheder kan det ikke foreholdes Kommissionen, at den med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97, i det væsentlige baserede sig på AOA-tilgangen, og antog, at der ved henføring af overskud til den irske filial af et ikke-hjemmehørende selskab skulle tages hensyn til fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af dette selskab.

ii) Spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen anvendte AOA-tilgangen korrekt i sin principale begrundelse

241 Irland samt ASI og AOE har nærmere bestemt gjort gældende, at Kommissionens principale begrundelse ikke er i overensstemmelse med AOA-tilgangen, idet Kommissionen fandt, at overskud fra Apple-koncernens IP-licenser nødvendigvis skulle have været henført til ASI's og AOE's irske filialer, for så vidt som ledelsen i ASI og AOE ikke varetog aktive eller afgørende funktioner vedrørende administrationen af disse licenser.

242 Retten bemærker hertil, at det første trin af analysen i AOA-tilgangen, som bl.a. er beskrevet i 88. og 89. betragtning til den anfægtede afgørelse, har til formål at identificere de aktiver, funktioner og risici, som skal henføres til et selskabs faste driftssted på grundlag af de aktiviteter, som disse reelt udfører. Første trin af denne analyse kan ganske vist ikke foretages abstrakt, sådan at forstå, at der bortses fra de aktiviteter og funktioner, som udføres af selskabet som sådan. Den omstændighed, at AOA-tilgangen kræver, at der foretages en analyse af de funktioner, der reelt udføres af det faste driftssted, er i strid med Kommissionens tilgang, der består i dels at identificere de funktioner, der udføres af selskabet som sådan, uden nærmere at analysere de funktioner, der reelt udføres af filialerne, og dels at lægge til grund, at funktionerne blev udført af det faste driftssted, såfremt de ikke kan henføres til hovedkontoret for selve selskabet.

243 Det fremgår således nærmere bestemt af Kommissionens principale begrundelse, at ASI's og AOE's overskud fra Apple-koncernens IP (der ifølge Kommissionens antagelse repræsenterede en meget betydelig del af disse to selskabers samlede overskud) skulle henføres til de irske filialer, idet ASI og AOE ikke havde ansatte uden for filialerne, som kunne administrere denne IP, men undlod at godtgøre, at de irske filialer havde varetaget ledelsesfunktioner.

244 Som Irland samt ASI og AOE med rette har anført, følger det heraf, at Kommissionens tilgang i forbindelse med den principale begrundelse ikke er i overensstemmelse med AOA-tilgangen.

245 Henset hertil finder Retten, således som Irland samt ASI og AOE med rette har gjort gældende med det andet og det fjerde anbringende i sag T-778/16 og det femte anbringende i sag T-892/16, at Kommissionen i sin principale begrundelse anvendte den funktionelle og faktiske analyse forkert for så vidt angår de aktiviteter, som blev udført af ASI's og AOE's filialer, og som de irske skattemyndigheders anvendelse af section 25 i TCA 97 støttes på, hvilket i det væsentlige svarer til indholdet i AOA-tilgangen.

4) Konklusioner vedrørende fastlæggelse af referencerammen og vurderingerne vedrørende normal beskatning ifølge irsk ret

246 Henset til ovenfor anførte betragtninger konkluderer Retten, at Kommissionen ikke begik fejl, da den fastlagde referencerammen for den foreliggende sag som de almindelige selskabsskatteregler, der navnlig omfatter bestemmelserne i section 25 i TCA 97.

247 Kommissionen begik endvidere ikke fejl, da den lagde armslængdeprincippet til grund som værktøj med henblik på at kontrollere, om det overskudsniveau, der blev henført til at filialerne for så vidt angik deres erhvervsaktiviteter i Irland, som godkendt i de anfægtede skatteafgørelser, som følge af de irske skattemyndigheders anvendelse af section 25 i TCA 97, svarede til det overskudsniveau, der ville være blevet opnået, såfremt disse aktiviteter var blevet udført på markedsvilkår.

248 Det kan i øvrigt ikke foreholdes Kommissionen, at den i det væsentlige baserede sig på AOA-tilgangen, da den med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97 konkluderede, at der ved henføring af overskud til den irske filial af et ikke-hjemmehørende selskab skulle tages hensyn til fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af dette selskab.

249 Retten bemærker derimod, at Kommissionen i sin principale begrundelse begik fejl ved anvendelsen af section 25 i TCA 97, som fastslået ovenfor i præmis 187, af armslængdeprincippet, som fastslået ovenfor i præmis 229, og af AOA-tilgangen, som fastslået i præmis 244 og 245 ovenfor. Under disse omstændigheder konkluderer Retten, at Kommissionens principale begrundelse er baseret på forkerte vurderinger af den normale beskatning ifølge den irske skatteret, der finder anvendelse på den foreliggende sag.

250 For fuldstændighedens skyld er det imidlertid nødvendigt dernæst at undersøge de af Irland samt af ASI og AOE anførte klagepunkter vedrørende Kommissionens faktiske vurderinger af aktiviteterne i Apple-koncernen.

3. Kommissionens vurderinger af aktiviteterne i Apple-koncernen (det første anbringende i sag T-778/16 og det tredje og det fjerde anbringende i sag T-892/16)

251 Det er i præmis 177 ovenfor fastslået, at section 25 i TCA 97 omhandler overskud af de aktiviteter, som de irske filialer selv udfører. Som anført i præmis 238 ovenfor bemærkes endvidere, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 kræver, at der tages hensyn til den faktiske baggrund og filialens situation i Irland, navnlig de funktioner, den udfører, de anvendte aktiver og de risici, som filialen bærer.

252 Det bemærkes ligeledes, at Kommissionen selv i 91. og 92. betragtning til den anfægtede afgørelse for så vidt angår henføring af immaterielle til faste driftssteder, eksempelvis af IP, fremhævede, at AOA-tilgangen er baseret på begrebet nøglepersonfunktioner vedrørende forvaltningen af det omhandlede aktiv samt beslutningstagning navnlig med hensyn til udvikling af immaterielle aktiver.

253 Der skal følgelig foretages en undersøgelse af de klagepunkter, der er blevet gjort gældende af Irland samt af ASI og AOE i forbindelse med det første anbringende i sag T-778/16 og det tredje og det fjerde anbringende i sag T-892/16 vedrørende Kommissionens faktiske vurderinger af aktiviteterne i Apple-koncernen.

254 Irland samt ASI og AOE har nærmere bestemt gjort gældende, at de af Kommissionen identificerede aktiviteter og funktioner, der blev varetaget af selskabernes irske filialer, kun er udtryk for en ubetydelig del af deres økonomiske aktivitet og overskud, og at disse aktiviteter og funktioner under alle omstændigheder hverken omfattede administrationen af eller den strategiske beslutningstagning vedrørende udvikling og markedsføring af IP. Irland samt ASI og AOE har derimod gjort gældende, at samtlige strategiske beslutninger, navnlig vedrørende design og udvikling af produkter, blev truffet i henhold til en samlet markedsføringsstrategi, som blev fastlagt i Cupertino, og som blev gennemført af ledelsesorganerne i de to omhandlede selskaber, og under ingen omstændigheder af de irske filialer. Der er følgelig ingen begrundelse for at henføre Apple-koncernens IP-licenser til de irske filialer.

a) Aktiviteterne i ASI's irske filial

255 Som anført i præmis 9 ovenfor har ASI's irske filial navnlig ansvar for indkøb, salg og distribution i relation til salg af Apple-produkter til nærtstående parter og tredjepartskunder i EMEIA- og APAC-regionen.

256 I 289. og 290. betragtning til den anfægtede afgørelse henviste Kommissionen til, at produktkvalitetskontrol, administration af R&D-anlæg og forretningsrisiko var funktioner, der nødvendigvis skulle henføres til de irske filialer i betragtning af, at ASI og AOE ikke havde medarbejdere uden for de nævnte filialer, der kunne forestå sådanne funktioner.

257 Kommissionen understregede specifikt, at i det omfang hvor ASI's irske filial havde beføjelse til at distribuere produkter med Apple-brandet, krævede dens aktiviteter adgang til dette brand, hvilket blev indrømmet ASI som helhed gennem Apple-koncernens IP-licenser (296. betragtning til den anfægtede afgørelse).

258 Kommissionen anførte dernæst, at ASI's irske filial varetog en række funktioner, der er afgørende for udviklingen og vedligeholdelsen af Apple-brandet på lokale markeder og for sikringen af kundeloyaliteten over for dette brand på disse markeder. Den nævnte som eksempel, at ASI's irske filial direkte pådrog sig lokale markedsføringsomkostninger hos udbydere af markedsføringstjenester (297. betragtning til den anfægtede afgørelse). ASI's irske filial var endvidere også ansvarlig for at indsamle og analysere regionale data med henblik på at opstille efterspørgselsprognoser for Apple-produkter (298. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen fremhævede i øvrigt, at der fandtes [*fortroligt*] fuldtidsækvivalente (FTÆ) stillinger for R&D-medarbejdere i Irland (ETP) (300. betragtning til den anfægtede afgørelse).

259 For så vidt angår den »udelukkelsesmetode«, som Kommissionen benyttede for henføring i 289.-295. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorved den henførte funktionerne kvalitetskontrol, administration af R&D-anlæg og forretningsrisiko til ASI's og AOE's irske filialer, udelukkende fordi ASI og AOE ikke havde medarbejdere ansat uden for deres irske filialer, henviser Retten for det første til de i præmis 243 og 244 ovenfor anførte betragtninger, hvorefter en sådan metode hverken er i overensstemmelse med irsk ret eller med AOA-tilgangen. Kommissionen har ikke med denne begrundelse godtgjort, at disse funktioner reelt blev udført af de irske filialer.

260 Til støtte for sin vurdering har Kommissionen henvist til bilag B til aftalen om omkostningsdeling som ændret i 2009, der indeholder tabeller, der er gengivet i figur 8 og 9 til den anfægtede afgørelse (122. betragtning til den anfægtede afgørelse), over samtlige relevante funktioner vedrørende de immaterielle aktiver, der er genstand for den omhandlede aftale, og de hermed forbundne risici. Ud for hver af disse funktioner og risici er der anført et »x«, der henfører dem til henholdsvis Apple Inc. (angivet som »Apple«) og ASI og AOE (under ét angivet som »International Participant«), bortset fra IP-registrering og -beskyttelse, der udelukkende henføres til Apple Inc.

261 For så vidt angår de immaterielle aktiver, der er genstand for aftalen om omkostningsdeling, nemlig nærmere bestemt al IP i Apple-koncernen, omfatter de funktioner, der er opregnet i bilag B til den nævnte aftale, R&D, kvalitetskontrol, prognoser, finansiel planlægning og analyse vedrørende udvikling, R&D Facilities Management, indgåelse af kontrakter med forbundne parter eller tredjeparter vedrørende udvikling, administration af kontrakter vedrørende udvikling, udvælgelse, ansættelse og supervision af medarbejdere, leverandører og underleverandører med henblik på udvikling, IP-registrering og -beskyttelse samt markedsudvikling.

262 De risici, der er opregnet i bilag B til aftalen om omkostningsdeling, vedrørende al IP i Apple-koncernen, omfatter bl.a. risici i forbindelse med produktudvikling, produktkvalitet, markedsudvikling, produktansvar, faste eller materielle aktiver, IP-beskyttelse og -krænkelse samt brandudvikling og -genkendelse og risici forbundet med lovgivningsændringer.

263 Som Apple Inc. gjorde gældende under den administrative procedure, og som ASI og AOE har gjort gældende for Retten, fremgår det af dette bilag, at der er tale om de funktioner, som parterne i omkostningsdelingsaftalen havde beføjelse til at udføre samt hermed forbundne risici, som de kunne påtage sig. Kommissionen har imidlertid ikke ført nogen form for bevis for, at disse funktioner faktisk blev udført af ASI og AOE og endnu mindre af deres irske filialer.

264 Kommissionen har endvidere gjort gældende, at det i henseende til disse funktioner og risici er klart, at ASI og AOE ikke kunne overvåge sådanne risici uden medarbejdere uden for deres filialer. Kommissionen har imidlertid ikke ført nogen form for bevis for, at personalet i de omhandlede filialer faktisk udførte disse funktioner og administrerede disse risici.

265 Irland har – i denne forbindelse støttet af Apple Inc. under den administrative procedure og af ASI og AOE i sagen for Retten – endvidere gjort gældende, at ASI's filial ikke havde nogen medarbejdere forud for 2012, idet alle medarbejdere indtil da var ansat i AOE's irske filial. Disse oplysninger fremgår af 109. betragtning til den anfægtede afgørelse og blev bekræftet i retsmødet. Selv hvis Kommissionens argument om, at ASI ikke havde kunnet varetage funktionerne uden for selskabets filial uden medarbejdere, lægges til grund, indebærer dette, at disse funktioner i en stor del af den periode, som Kommissionens undersøgelse dækker, heller ikke havde kunnet udføres af ASI's irske filial, der heller ikke havde nogen medarbejdere.

266 Kommissionen har ligeledes henvist til, at ASI's bestyrelse ikke havde været i stand til at varetage disse funktioner eller påtage sig disse risici udelukkende ved afholdelse af lejlighedsvise møder. Kommissionen har imidlertid ikke søgt at godtgøre, at ledelsesorganerne i ASI's og AOE's irske filialer faktisk aktivt havde forestået den daglige forvaltning af samtlige de funktioner og risici i forbindelse med Apple-koncernens IP, der er opregnet i bilag B til omkostningsdelingsaftalen.

267 Hvad endelig angår de i præmis 261 og 262 ovenfor nævnte aktiviteter og risici, hvilke er opregnet i bilag B til omkostningsdelingsaftalen, kan det sluttes, at der nærmere bestemt er tale om centrale funktioner i Apple-koncernens forretningsmodel (business model), som er centreret om udvikling af teknologiprodukter. Særligt for så vidt angår de risici, der er opregnet i det nævnte bilag, kan disse anses for nøglerisici, der er indbygget i denne forretningsmodel. Kommissionen har imidlertid nærmere bestemt hævdet, at ASI's irske filial udførte samtlige disse funktioner og påtog sig samtlige disse risici vedrørende Apple-koncernens aktiviteter uden for det amerikanske kontinent, men den har ikke fremlagt beviser for, at den pågældende filial konkret udførte og påtog sig disse funktioner og risici. I betragtning af omfanget af Apple-koncernens aktiviteter uden for det amerikanske kontinent, der udgør ca. 60% af koncernens omsætning, er den af Kommissionen anførte betragtning ikke rimelig.

268 Retten bemærker for det andet angående de aktiviteter og funktioner, som Kommissionen opregnede i 296.-300. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvilke faktisk blev udført af ASI's irske filial, at ingen af disse aktiviteter og funktioner, uanset om de betragtes særskilt eller under ét, kan begrunde, at Apple-koncernens IP-licenser henføres til denne filial.

269 For så vidt angår kvalitetskontrol har ASI og AOE således gjort gældende, hvilket ikke bestrides af Kommissionen, at tusindevis af personer over hele verden var beskæftiget med kvalitetskontrolfunktioner, uanset at der i Irland alene var én enkelt person ansat i denne funktion. De har endvidere gjort gældende, at disse funktioner endog kunne outsources som led i aftaler med eksterne komponentproducenter.

270 Retten bemærker hertil, at den omstændighed, at en funktion som kvalitetskontrol er afgørende for omdømmet af Apple-brandet, hvis produkter distribueres af ASI's irske filial, i mangel af andre beviser ikke giver grundlag for at konkludere, at den nødvendigvis blev udført af denne filial.

271 For så vidt angår styring af risikoeksponering i forbindelse med filialernes normale aktiviteter har Kommissionen som eneste argument anført, at det var »klart«, at ASI ikke uden medarbejdere kunne kontrollere og overvåge forretningsrisici. I henne henseende er det tilstrækkeligt at henvise til de i præmis 266 ovenfor anførte betragtninger, hvorefter det påhviler Kommissionen konkret at bevise, at ASI's og AOE's filialer havde udført de funktioner og påtaget sig de risici, som de var blevet tillagt. Kommissionens begrundelse, der langt fra er indlysende, kan ikke anses for bevis for, at denne type funktioner faktisk blev udført af ASI's irske filial.

272 For så vidt angår administration af R&D-anlæggene har ASI og AOE gjort gældende, hvilket Kommissionen ikke har bestridt, at ingen af medarbejderne i de irske filialer havde haft ansvar for disse anlæg.

273 For så vidt angår de [*fortroligt*] FTÆ-stillinger, der var anført som omfattende medarbejdere i R&D–funktionen, har ASI og AOE fremlagt detaljerede oplysninger om de specifikke opgaver, som blev varetaget af disse medarbejdere, nemlig kontrol med overholdelse af sikkerheds- og miljøstandarder i regionen [*fortroligt*], produkttestning for at sikre overensstemmelse med de tekniske normer, der gælder i regionen [*fortroligt*], bistand til teamet i Cupertino vedrørende levering af software [*fortroligt*], oversættelse af software til forskellige sprog i regionen [*fortroligt*] samt administrativ støtte [*fortroligt*]. Det er imidlertid klart, at disse funktioner er accessoriske, og at de, uanset deres betydning, ikke kan anses for nøglefunktioner, som var afgørende for henføring af Apple-koncernens IP-licenser til de pågældende irske filialer.

274 For så vidt angår lokale markedsføringsomkostninger hos leverandører af markedsføringstjenester betyder den omstændighed, at ASI pådrog sig disse omkostninger, ikke, at denne filial er ansvarlig for udformningen af markedsføringsstrategien som sådan. Som ASI og AOE således har gjort gældende, hvilket ikke bestrides af Kommissionen, havde ASI's irske filial ikke medarbejdere tilknyttet marketingsfunktionen.

275 For så vidt angår aktiviteterne indsamling og analyse af regionale data har Irland samt ASI og AOE ikke bestridt, at de sidstnævnte deltog i sådanne aktiviteter i den relevante periode. Således som det imidlertid er blevet gjort gældende af Irland samt af ASI og AOE, hvilket ikke bestrides af Kommissionen, synes disse aktiviteter blot at have bestået i at indsamle data, der skulle overføres til en global database. Disse statistiske databehandlingsaktiviteter synes snarere at være accessoriske end aktiviteter af væsentlig betydning for ASI's forretningsvirksomhed. Under alle omstændigheder kan ansvar for aktiviteter vedrørende indsamling af data ikke begrunde, at Apple-koncernens IP-licenser henføres til de irske filialer.

276 For så vidt angår aktiviteter i forbindelse med supporttjenesten AppleCare anførte Kommissionen i 299. betragtning til den anfægtede afgørelse med støtte i den af Irland fremlagte ad hoc-rapport, at der var tale om eftersalgssupport og reparationstjenester vedrørende Apple-produkter i hele EMEIA-regionen, som ASI's irske filial havde ansvar for. Kommissionen fandt, at for så vidt som formålet med denne funktion var at sikre kundetilfredsheden, havde den direkte tilknytning til Apple-brandet.

277 I denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af den af Irland fremlagte ad hoc-rapport, som Kommissionen selv har henvist til, at ASI's irske filial udførte en række funktioner til »gennemførelse« af retningslinjer og strategier, der blev fastlagt i USA, herunder supporttjenesten AppleCare. I forbindelse med denne tjeneste blev de ansvarsområder, som ASI's filial varetog, beskrevet som relateret til garanti- og reparationsprogrammer vedrørende Apple-produkter, styring af netværket af leverandører af reparationstjenester og telefonisk kundesupport. De opgaver, som ASI's filial specifikt udførte, blev beskrevet som omfattende indsamling af data vedrørende produkturegelmæssigheder samt overvågning (monitoring) af disse uregelmæssigheder og returvarer, hvilke blev videresendt til analyseteam i USA. Det er endvidere oplyst, at ASI's filial havde ansvar for styring af leverandører af reparationstjenester, hvilke godkendtes centralt inden for Apple-koncernen, og distribution af reservedele til leverandørnetværket. Denne beskrivelse svarer til den, der er anført i den af Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapport. Kommissionen har ikke bestridt denne beskrivelse af de opgaver, som ASI's irske filial udførte for supporttjenesten AppleCare.

278 ASI og AOE bekræftede i retsmødet, at AppleCare forestod tjenesteydelser, som blev leveret af den irske filial, der bar omkostningerne til infrastruktur og det personale, der var tilknyttet denne tjeneste. Personalet havde navnlig til opgave at besvare spørgsmål fra brugere af Apple-produkter i form af telefonsupport (callcentre).

279 På grundlag af den af Irland samt ASI og AOE anførte beskrivelse af supporttjenesten AppleCare, som Kommissionen henviste til i den anfægtede afgørelse, bemærkes, at der er tale om eftersalgssupport til brugere af Apple-produkter, som navnlig består i reparation eller ombytning af mangelfulde produkter.

Den supportvirksomhed, som udføres af den irske filial, har snarere accessorisk karakter i forbindelse med opfyldelsen af selve den garanti, som ASI har ansvar for. En sådan eftersalgssupport vedrører i øvrigt ikke design, udvikling, fremstilling og salg af selve produkterne.

280 Uanset at kvaliteten af eftersalgssupporten kan have væsentlig betydning for brandopfattelsen eller kan danne grundlag for forbedringer af produkterne, indebærer udøvelsen af disse aktiviteter i ASI's irske filial ikke nødvendigvis, at Apple-koncernens IP-licenser skal henføres til denne. Eftersalgssupport bliver ofte outsourcet, uden at det pågældende selskabs IP henføres til den pågældende eksterne leverandør.

281 Det bemærkes for det tredje, at det fremgår af analysen af aktiviteterne i ASI's irske filial, herunder de funktioner, som ifølge Kommissionen begrundede henføringen af Apple-koncernens IP-licenser til denne filial, at de udgjorde rutinemæssige funktioner til gennemførelse af anvisninger fra lederne i USA, og at de ud fra en samlet betragtning ikke tilførte ASI's aktiviteter en væsentlig merværdi. I denne forbindelse er det tilstrækkeligt at bemærke, at der navnlig i de af Apple Inc. og Irland fremlagte ad hoc-rapporter findes en detaljeret analyse af aktiviteterne i ASI's filial. Disse to rapporter konkluderede, at disse aktiviteter havde rutinemæssig karakter, og karakteriserede dem som aktiviteter omfattende indkøb, salg og distribution med begrænset risiko. Uanset at Kommissionen har bestridt sidstnævnte vurdering, har den ikke som sådan tilbagevist Irlands og Apple Inc.s beskrivelse af disse aktiviteter og funktioner.

282 Det bemærkes for det fjerde, at Kommissionen har gjort gældende, at disse aktiviteter og funktioner, som blev udført af ASI's irske filial, krævede adgang til Apple-brandet. Uanset at aktiviteterne i ASI's irske filial påvirkede Apple-brandets image og anseelse, og at udøvelsen af disse endog krævede, at den gjorde brug af Apple-koncernens IP, kunne filialens adgang til og brug af brandet være sikret ved hjælp af specifikke licenser, afhængig af den nævnte filials behov, uden at det er nødvendigt at henføre samtlige de omhandlede IP-licenser. Kommissionen har følgelig ikke med disse argumenter godtgjort, at de af Apple-koncernens IP-licenser, som var i ASI's besiddelse, skulle henføres til selskabets filial.

283 Efter analysen af de funktioner og aktiviteter, som blev udført af ASI's irske filial, og som ifølge Kommissionen begrunder, at de af Apple-koncernens IP-licenser, som var i ASI's besiddelse, henføres til denne filial, bemærkes, at der er tale om accessoriske aktiviteter og gennemførelse af politikker og strategier, der var blevet vedtaget uden for denne filial, navnlig for så vidt angår forskning, udvikling og markedsføring af Apple-produkter.

284 På denne baggrund konkluderer Retten, i lighed med Irland samt ASI og AOE, at Kommissionen fejlagtigt antog, at de funktioner og aktiviteter, der blev udført af ASI's irske filial, begrundede, at Apple-koncernens IP-licenser og indkomsten fra disse blev henført til denne filial.

b) Aktiviteter i AOE's irske filial

285 Som anført i præmis 10 ovenfor er AOE's irske filial ansvarlig for produktion og samling af iMac-desktopcomputere, MacBook-laptopcomputere og andet computertilbehør. Disse aktiviteter finder sted i Irland. Den leverer produkterne til partnere tilknyttet Apple-koncernen.

286 For så vidt angår AOE's irske filial anførte Kommissionen i 301. betragtning til den anfægtede afgørelse, at denne filial udviklede specifikke processer og produktionsekspertise og varetog kvalitetssikrings- og kvalitetskontrolfunktioner, som er nødvendige for at bevare værdien af Apples brand.

287 I 301. og 302. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte Kommissionen endvidere, at der i skatteafgørelsen fra 1991 blev taget hensyn til de omkostninger, som var dækket af omkostningsdelingsaftalen vedrørende denne filial, og at en procentdel [*fortroligt*] af dens omsætning

ifølge skatteafgørelsen fra 2007 blev anset for IP-afkast. På grundlag af disse omstændigheder fandt Kommissionen, at de irske myndigheder burde have konkluderet, at AOE's irske filial beskæftigede sig med IP-udvikling eller administration og kontrol af Apple-koncernens IP-licenser.

288 For det første gælder de betragtninger, der er anført i præmis 259-272 ovenfor, ligeledes for så vidt angår AOE's irske filial, idet Kommissionen uden forskel har fremført sine argumenter vedrørende funktionerne kvalitetskontrol, administration af R&D-anlæg og risikostyring i relation til de irske filialer af ASI og AOE.

289 For det andet, hvad nærmere angår specifikke processer og fremstillingsekspertise, bestrider parterne ikke, at disse funktioner reelt blev udført af AOE's irske filial. Irland samt ASI og AOE anfægter imidlertid de konklusioner, som Kommissionen har draget heraf.

290 Retten bemærker hertil, at der er tale om specifikke processer samt ekspertise, der er udviklet af AOE's irske filial selv som led i dennes produktionsvirksomhed. Uanset at disse elementer således ville kunne nyde fordel af en vis IP-retlig beskyttelse, er der tale om et begrænset og specifikt område af denne irske filials aktiviteter. Dette kan følgelig ikke begrunde, at samtlige Apple-koncernens IP-licenser henføres til denne filial.

291 Retten bemærker for det tredje, således som Irland samt ASI og AOE har gjort gældende, hvilket er blevet tiltrådt af Kommissionen, at de anfægtede skatteafgørelser tog hensyn til AOE's irske filials bidrag til Apple-koncernens IP.

292 Som anført af Kommissionen i 302. betragtning til den anfægtede afgørelse inkluderede skatteafgørelsen fra 1991 på den ene side AOE's irske filials bidrag til omkostningerne vedrørende omkostningsdelingsaftalen i driftsomkostningerne, på grundlag af hvilke AOE's skattepligtige overskud blev beregnet. En del af AOE's skattepligtige overskud må følgelig antages at være blevet beregnet under hensyntagen til en del af Apple-koncernens IP. Kommissionen har imidlertid ikke fremlagt oplysninger til støtte for dette argument, som den fremførte i 302. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter de irske myndigheder, som følge af den omstændighed, at der var blevet taget hensyn til en del af omkostningerne vedrørende Apple-koncernens IP ved beregningen af AOE's skattepligtige overskud, burde have henført samtlige Apple-koncernens IP-licenser til AOE's irske filial.

293 På den anden side blev eksistensen af en specifik IP vedrørende AOE's irske filials produktionsaktiviteter og det tilsvarende afkast udtrykkeligt anerkendt ved skatteafgørelsen fra 2007, idet der i formlen for beregning af AOE's skattepligtige overskud blev medtaget et afkast af IP, som var blevet udviklet af denne filial. Kommissionen har i denne henseende ikke fremlagt oplysninger til støtte for det i 303. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte argument, hvorefter dette afkast af IP udviklet af AOE's irske filial betød, at denne deltog i udviklingen, styringen eller kontrollen af licenser vedrørende al IP i Apple-koncernen. Den omstændighed, at et afkast af den IP, der specifikt var blevet udviklet i forbindelse med produktionsvirksomheden i AOE's irske filial, var blevet henført til denne, betyder ikke, at samtlige licenser vedrørende Apple-koncernens IP ligeledes skal henføres til denne.

294 Kommissionen kan følgelig, alene fordi denne filial havde været involveret i realiseringen af specifikke processer og udviklingen af ekspertise vedrørende fremstilling af de produkter, som den er ansvarlig for, ikke konkludere, at overskud fra al IP i Apple-koncernen skulle have været henført til AOE's irske filial.

295 Under disse omstændigheder konkluderer Retten samstemmende med Irland samt ASI og AOE, at Kommissionen fejlagtigt antog, at funktioner og aktiviteter udført af AOE's irske filial kunne begrunde, at Apple-koncernens IP-licenser og indkomst herfra blev henført til denne filial.

c) Aktiviteter uden for ASI's og AOE's filialer

296 Som anført i præmis 37-40 ovenfor er Kommissionens principale begrundelse i den anfægtede afgørelse baseret på en antagelse om, at de af Apple-koncernens IP-licenser, som var i ASI's og AOE's besiddelse, burde have været henført til deres irske filialer, eftersom ASI og AOE hverken havde fysisk tilstedeværelse eller medarbejdere, som kunne antages at sikre nøglefunktionerne og administrationen af de omhandlede licenser uden for disse filialer, da deres filialer som de eneste inden for ASI og AOE havde en faktisk tilstedeværelse og havde personale ansat.

297 Det er nødvendigt at undersøge de af Irland samt ASI og AOE anførte argumenter, hvormed de nærmere bestemt anfægter Kommissionens antagelse af, at den strategiske beslutningstagning i Apple-koncernen var samlet i Cupertino, og at disse selskaber via deres ledelsesorganer gennemførte disse beslutninger uden aktiv deltagelse fra deres irske filialer.

1) Strategisk beslutningstagning i Apple-koncernen

298 Irland samt ASI og AOE har gjort gældende, at »tyngdepunktet« for Apple-koncernens aktiviteter var i Cupertino, ikke i Irland. Samtlige strategiske beslutninger, navnlig vedrørende design og udvikling af Apple-koncernens produkter, blev således truffet i henhold til en samlet markedsføringsstrategi, som blev fastlagt i Cupertino for hele koncernens vedkommende. Denne centralt fastlagte strategi blev gennemført af koncernens selskaber, herunder af ASI og AOE, via deres ledelsesorganer, ligesom i ethvert andet selskab, i overensstemmelse med gældende selskabsretlige regler.

299 Hertil bemærkes, at navnlig ASI og AOE under den administrative procedure og til støtte for deres skriftlige indlæg under de foreliggende sager har fremlagt beviser for den centraliserede karakter af strategiske beslutninger i Apple-koncernen, der blev truffet af direktionen i Cupertino og efterfølgende gennemført af de forskellige koncernenheder, såsom ASI og AOE. Disse centraliserede procedurer vedrører navnlig prisfastsættelse, regnskabsmæssige beslutninger samt finansiering og likviditet og omfatter samtlige internationale aktiviteter i Apple-koncernen, som besluttes centralt af direktionen for moderselskabet, Apple Inc.

300 Specielt for så vidt angår beslutninger inden for R&D-området, der navnlig danner grundlaget for Apple-koncernens IP, har ASI og AOE fremlagt beviser for, at beslutninger vedrørende udvikling af produkter, som efterfølgende bl.a. skulle markedsføres af dem, og den R&D-strategi, som de bl.a. skulle følge, var blevet truffet og gennemført af koncernledelsen i Cupertino. Det fremgår ligeledes af disse beviser, at strategierne vedrørende lancering af nye produkter, og navnlig tilrettelæggelsen af distributionen på de europæiske markeder, blev truffet på koncernniveau i Apple, navnlig af koncernens direktion (Executive Team) under ledelse af den administrerende direktør i Cupertino, adskillige måneder inden den planlagte lancering.

301 Det fremgår endvidere af sagens akter, at kontrakter med tredjepartsproducenter (Original Equipment Manufacturers eller OEM'er), der har ansvar for fremstilling af en stor del af de produkter, som ASI sælger, blev forhandlet og indgået af moderselskabet, Apple Inc., og af de respektive direktører i ASI, enten direkte eller i henhold til fuldmagt. ASI og AOE har ligeledes fremlagt beviser for forhandlinger og indgåelse af kontrakter med kunderne, såsom telekommunikationsoperatører, der udgør en betydelig del af detailsalget af Apple-produkter, navnlig mobiltelefoner. Det fremgår af disse dokumenter, at de omhandlede forhandlinger blev ført af direktører i Apple-koncernen, og at kontrakterne blev indgået på vegne af Apple-koncernen af Apple Inc. og ASI af deres respektive direktører, enten direkte eller i henhold til fuldmagt.

302 For så vidt som det er blevet klart, at de strategiske beslutninger, navnlig vedrørende udvikling af de af Apple-koncernens produkter, som danner grundlag for Apple-koncernens IP, blev truffet i Cupertino på vegne af den samlede Apple-koncern, konkluderede Kommissionen med urette, at administrationen af Apple-koncernens IP, herunder de licenser, som var i ASI's og AOE's besiddelse, nødvendigvis blev varetaget af deres irske filialer.

2) ASI's og AOE's beslutningstagning

303 For så vidt angår ASI's og AOE's evne til at træffe beslutninger vedrørende deres centrale funktioner via deres ledelsesorganer bemærkes, at Kommissionen selv har medgivet, at der var etableret bestyrelser, og at de regelmæssigt afholdt møder i den relevante periode, ligesom Kommissionen i den anfægtede afgørelses tabel 4 og 5 refererede uddrag af de nævnte møder, som bekræfter disse oplysninger.

304 Den omstændighed, at referaterne af bestyrelsesmøderne ikke indeholder nærmere oplysninger om beslutningerne om administrationen af Apple-koncernens IP-licenser, omkostningsdelingsaftalen og væsentlige kommercielle beslutninger, er ikke ensbetydende med, at disse beslutninger ikke blev truffet.

305 Henset til de uddrag af referaterne, som Kommissionen har gengivet i tabel 4 og 5 i den anfægtede afgørelse, er deres summariske karakter tilstrækkelig til at forstå, hvorledes selskabets nøglebeslutninger i hvert skatteår, såsom godkendelse af årsregnskaber, blev truffet og protokolleret i referaterne af de relevante bestyrelsesmøder.

306 De bestyrelsesbeslutninger, der er protokolleret i referaterne, vedrørte således regelmæssigt (og flere gange årligt) udbetaling af udbytte, godkendelse af ledelsesberetninger og direktørudnævnelse og -fratræden. Lejlighedsvist vedrørte de beslutninger om etablering af datterselskaber og meddelelse af fuldmagt til visse direktører til varetagelse af forskellige aktiviteter, såsom administration af bankkonti, forbindelser med regeringer og offentlige organer, revision, tegning af forsikringer, lejemål, køb og salg af aktiver, varemodtagelse og forretningsaftaler. Det fremgår endvidere af disse referater, at enkelte bestyrelsesmedlemmer fik tildelt meget vide administrative beføjelser.

307 For så vidt angår aftalen om omkostningsdeling fremgår det endvidere af oplysninger fra ASI og AOE, at de forskellige affattelser af denne aftale i den relevante periode blev underskrevet i Cupertino af selskabernes bestyrelsesmedlemmer.

308 Det fremgår i øvrigt af detaljerede oplysninger fra ASI og AOE, at såvel ASI som AOE kun havde én direktør, der var placeret i Irland, ud af henholdsvis 14 og 8 direktører i ASI's og AOE's bestyrelser i hvert af skatteårene i den periode, hvor de anfægtede skatteafgørelser var i kraft.

309 Det følger heraf, at Kommissionen fejlagtigt antog, at ASI og AOE ikke gennem deres ledelsesorganer, navnlig deres bestyrelser, havde kapacitet til at udføre de væsentlige funktioner i de omhandlede selskaber, i givet fald ved at delegere deres beføjelser til enkelte personer i ledelsen, som ikke var en del af de irske filialers personale.

d) Konklusioner vedrørende aktiviteterne i Apple-koncernen

310 Det fremgår af ovenfor anførte betragtninger – på den ene side henset til de aktiviteter og funktioner, der faktisk blev varetaget af ASI's og AOE's irske filialer, og på den anden side de strategiske beslutninger, der blev truffet og gennemført uden for disse filialer – at Kommissionen ikke i den foreliggende sag har godtgjort, at Apple-koncernens IP-licenser skulle have været henført til de nævnte irske filialer med henblik på fastlæggelse af ASI's og AOE's årlige skattepligtige overskud i Irland.

311 Under disse omstændigheder er der grundlag for at tage de klagepunkter, som er blevet gjort gældende af Irland som led i det første anbringende i sag T-778/16 og af ASI og AOE som led i det tredje og det fjerde anbringende i sag T-892/16 vedrørende Kommissionens faktiske vurderinger af aktiviteterne i ASI's og AOE's irske filialer og aktiviteterne uden for disse filialer, til følge.

4. Konklusion vedrørende Kommissionens vurdering, hvorefter der ifølge dens principale begrundelse fandtes en selektiv fordel

312 Henset til de konstateringer, der er nævnt i præmis 249 ovenfor vedrørende Kommissionens fejlvurderinger i den foreliggende sag for så vidt angår normal beskatning i henhold til gældende irsk skatteret, samt de konstateringer, der er nævnt i præmis 310 ovenfor vedrørende Kommissionens fejlvurderinger af aktiviteterne i Apple-koncernen, skal de anbringender, der støttes på den omstændighed, at Kommissionen med sin principale begrundelse ikke har godtgjort, at de irske skattemyndigheder med vedtagelsen af de anfægtede skatteafgørelser indrømmede ASI og AOE en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, tages til følge.

313 Det er følgelig ikke nødvendigt at undersøge de anbringender, der anfægter Kommissionens vurderinger i dens principale begrundelse for så vidt angår de omhandlede foranstaltningers selektivitet og den manglende begrundelse herfor.

314 Dernæst skal de anbringender, som Irland samt ASI og AOE har gjort gældende til imødegåelse af de vurderinger, som Kommissionen anførte i sin subsidiære og alternative begrundelse for den anfægtede afgørelse, undersøges.

E. Anbringender, hvormed Kommissionens vurderinger i dens subsidiære begrundelse anfægtes (det fjerde anbringende i sag T-778/16 og det ottende anbringende i sag T-892/16)

315 Kommissionen har som led i sin subsidiære begrundelse i den anfægtede afgørelse (325.-360. betragtning) gjort gældende, at selv om de irske skattemyndigheder havde haft grundlag for at acceptere, at de af Apple-koncernens IP-licenser, som var i ASI's og AOE's besiddelse, ikke skulle henføres til deres irske filialer, førte de alligevel til et resultat, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed fra armslængdeprincippet, idet disse metoder bevirker, at det årlige skattepligtige overskud i ASI og AOE i Irland blev undervurderet.

316 Kommissionen har navnlig i 328., 329. og 330. betragtning til den anfægtede afgørelse nærmere bestemt gjort gældende, at de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes ved de anfægtede skatteafgørelser, var ensidige overskudsfordelingsmetoder, som minder om den transaktionsbestemte nettoavancemetode (herefter »TNMM«) som omhandlet i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

317 Ifølge Kommissionen var de overskudsfordelingsmetoder, der godkendes ved de anfægtede skatteafgørelser, imidlertid behæftet med fejl, hvilket for det første skyldes valget af ASI's og AOE's irske filialer som fokus for eller som »den testede part« i den ensidige overskudsfordelingsmetode (328.-333. betragtning til den anfægtede afgørelse), for det andet valget af driftsomkostningerne som overskudsindikator (334.-345. betragtning til den anfægtede afgørelse), og for det tredje de accepterede afkastningsgrader (346.-359. betragtning til den anfægtede afgørelse). Hver af disse fejl fører ifølge Kommissionen til en reduktion af skattebyrden for disse selskaber i Irland sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet (360. betragtning til den anfægtede afgørelse).

318 Det må derfor konstateres, at samtlige de vurderinger, som Kommissionen anførte som led i sin subsidiære begrundelse, tilsigter at godtgøre, at der er tale om en fordel, der blev indrømmet ASI og AOE, fordi de overskudsfordelingsmetoder, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, ikke mundede ud i en fortjeneste i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

319 Hertil bemærkes, at manglende overholdelse af metodekrav, navnlig for så vidt angår OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at begrunde en konklusion om, at det beregnede overskud ikke er en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, og endnu mindre, at det beregnede overskud er lavere end det overskud, der ville være blevet opnået, såfremt metoden for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser var blevet anvendt korrekt. Konstateringen af en metodefejl er således ikke i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre, at de anfægtede skatteforanstaltninger indebar en fordel for dem, der begunstiges af de nævnte foranstaltninger. Dette kræver endvidere, at Kommissionen godtgør, at de konstaterede metodefejl har ført til en reduktion af det skattepligtige overskud og følgelig af de begunstigedes skattebyrde i forhold til den, der ville have påhvilet dem ved anvendelse af de normale skatteregler i national ret uden de omhandlede skatteforanstaltninger.

320 De argumenter, som er blevet anført af Irland samt af ASI og AOE over for Kommissionens i præmis 315, 316 og 317 ovenfor gengivne vurderinger, skal gennemgås i lyset af ovenfor anførte betragtninger.

321 Irland samt ASI og AOE har indledningsvis gjort klagepunkter gældende til imødegåelse af Kommissionens vurderinger vedrørende anvendelsen af TNMM og den omstændighed, at den baserede sig på instrumenter, der er blevet udviklet af OECD. Dernæst har Irland samt ASI og AOE bestridt de tre metodefejl, som Kommissionen specielt har gjort gældende vedrørende valget af ASI's og AOE's irske filialer som »den testede part« for overskudsfordelingsmetoderne, valget af driftsomkostninger som overskudsindikator samt de afkastningsgrader, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser.

1. Vurderingen af de overskudsfordelingsmetoder, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser i lyset af TNMM

322 Parterne er nærmere bestemt uenige om, i hvilket omfang Kommissionen til støtte for sin subsidiære begrundelse kunne påberåbe sig armslængdeprincippet i henhold til OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, der henviser til AOA-tilgangen. Specielt er de uenige om, hvorvidt Kommissionen kunne benytte TNMM, således som den bl.a. fremgår af de omhandlede retningslinjer, med henblik på sin efterprøvelse af, om den overskudsfordelingsmetode, som var blevet godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, havde ført til, at de skattepligtige overskud i ASI og AOE var lavere, end de ville have været i et selskab, der befandt sig i en sammenlignelig situation.

323 For så vidt angår AOA-tilgangen henviser Retten for det første til de betragtninger, der er anført i præmis 233-245 ovenfor. Forholdet er nærmere bestemt, at uanset at AOA-tilgangen ikke er gennemført i irsk skatteret, er der således i det væsentlige dels sammenfald mellem de irske skattemyndigheders anvendelse af section 25 i TCA 97 og analysen i henhold til AOA-tilgangen. Anvendelsen af section 25 i TCA 97 som beskrevet af Irland i stævningen og som bekræftet i retsmødet kræver dels en analyse af de udøvede funktioner, de anvendte aktiver og de risici, som filialerne bærer, hvilket nærmere bestemt svarer til første trin i analysen ifølge AOA-tilgangen. For så vidt angår andet trin i denne analyse bemærkes dels, at AOA-tilgangen henviser til OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser. I denne henseende har Irland samt ASI og AOE ikke bestridt Kommissionens konstatering, bl.a. i 265. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter de overskudsfordelingsmetoder, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, minder om de metoder for fastsættelse af interne afregningspriser, som fremgår af OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, såsom TNMM.

324 For det andet bemærkes, at Irland og Apple Inc. under den administrative procedure fremlagde ad hoc-rapporter, som var udarbejdet af deres respektive skatterådgivere, og som netop var baseret på TNMM, til godtgørelse af, at ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland, som faktisk blev selvangivet i Irland på grundlag af de anfægtede skatteafgørelser, var omfattet af et interval i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Irland samt ASI og AOE kan imidlertid ikke foreholde Kommissionen, at den støttede sig på AOA-tilgangen og anvendte TNMM i sin subsidiære begrundelse, når de selv påberåbte sig denne fremgangsmåde under den administrative procedure.

325 Henset til ovenstående betragtninger skal klagepunkterne om Kommissionens anvendelse af TNMM, der bl.a. fremgår af OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, ved sin efterprøvelse af, om den overskudsfordelingsmetode, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, havde ført til en reduktion af ASI's og AOE's skattebyrde, forkastes.

326 Under disse omstændigheder skal der dernæst foretages en undersøgelse af de af Irland samt ASI og AOE fremførte argumenter om Kommissionens anvendelse af TNMM i den subsidiære begrundelse med henblik på efterprøvelse af, om Kommissionen har godtgjort, at de anfægtede skatteafgørelser bibragte ASI og AOE en fordel.

327 I denne henseende hersker der uenighed mellem parterne om Kommissionens konstatering af tre fejl ved den overskudsfordelingsmetode, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, nemlig for det første valget af filialerne som de testede parter, for det andet valget af driftsomkostninger som overskudsindikator og for det tredje de accepterede afkastningsgrader.

2. Valget af ASI's og AOE's irske filialer som den »testede part« ved anvendelsen af overskudsfordelingsmetoderne

328 Det er vigtigt at bemærke, at Kommissionen i 328.-333. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte, at selv om det antages, at det havde været korrekt at henføre Apple-koncernens IP-licenser til ASI's og AOE's hovedkontorer, havde disse ikke været i stand til at udøve disse komplekse funktioner uden personale eller fysisk tilstedeværelse. Ifølge Kommissionen havde de irske filialer derimod udøvet de IP-relaterede funktioner, som var afgørende for opbygningen af brandbevidsthed og brandgenkendelse i EMEIA-regionen. Kommissionen konkluderede heraf, at ASI's og AOE's irske filialer med urette var blevet valgt som de testede parter.

329 Hertil bemærkes, at TNMM er en ensidig metode for fastsættelse af interne afregningspriser. Den består i ud fra et egnet grundlag at fastslå nettoavancen for en skattepligtig, nemlig den »testede part«, på grundlag af en kontrolleret transaktion eller kontrollerede transaktioner, der er nært forbundne eller kontinuerlige. Med henblik på fastlæggelse af dette egnede grundlag er det nødvendigt at vælge en overskudsindikator, såsom omkostninger, salg eller aktiver. Den nettoavanceindikator, som den skattepligtige har opnået på grundlag af en kontrolleret transaktion, skal fastslås på grundlag af den nettoavanceindikator, som den samme skattepligtige eller en uafhængig virksomhed har opnået gennem sammenlignelige transaktioner på det frie marked. TNMM kræver således, at en af parterne i den transaktion, på hvilken indikatoren er blevet testet, identificeres. Dette er den »testede part«.

330 Det fremgår endvidere af OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser fra 2010, som Kommissionen bl.a. har henvist til i 94. og 255. betragtning til den anfægtede afgørelse som værende nyttige retningslinjer, som de ad hoc-rapporter, som Irland og Apple Inc. har fremlagt, ligeledes er baseret på, at valget af den testede part skal være foreneligt med funktionsanalysen af transaktionen. Det nævnes endvidere, at den testede part som hovedregel er den part, på hvilken den interne afregningsprismetode kan anvendes mest pålideligt, og for hvilken de mest pålidelige sammenlignelige oplysninger kan fastslås. Dette er oftest den part, hvis funktionsanalyse er den mindst komplekse.

331 Det bemærkes for det første, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse, navnlig i 333. betragtning til denne, blot hævdede, at fejlen vedrørende identificering af den enhed, der skulle testes, havde medført en reduktion af ASI's og AOE's skattepligtige overskud.

332 Som anført i præmis 319 ovenfor er manglende overholdelse af metodekrav, navnlig for så vidt angår anvendelsen en overskudsfordelingsmetode, ikke i sig selv tilstrækkeligt til at begrunde en konklusion om, at det beregnede overskud ikke er en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, og endnu mindre, at det beregnede overskud er lavere end det overskud, der ville være blevet opnået, såfremt metoden til fastsættelse af koncerninterne afregningspriser var blevet anvendt korrekt.

333 Det følger heraf, at den omstændighed, at Kommissionen blot fastslår, at der er tale om metodefejl som følge af valget af den testede part vedrørende metoderne for henføring af overskud til ASI's og AOE's irske filialer som godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, selv om dette anses for godtgjort, ikke i sig selv er tilstrækkeligt som bevis for, at ASI og AOE opnåede en fordel som følge af de nævnte skatteafgørelser. Det er nemlig et yderligere krav, at Kommissionen godtgør, at en sådan fejl medførte, at disse to selskabers skattepligtige overskud blev reduceret, hvilket ikke ville have været tilfældet uden disse afgørelser. I den foreliggende sag har Kommissionen imidlertid ikke fremlagt oplysninger, der beviser, at valget af ASI's og AOE's irske filialer som de testede parter resulterede i en reduktion af disse selskabers skattepligtige overskud.

334 For det andet bemærkes under alle omstændigheder, at det i relation til TNMM er nødvendigt forudgående at vælge en part, der skal testes, navnlig ud fra de funktioner, som denne part udøver, med henblik på den efterfølgende beregning af afkastet af en transaktion i relation til disse funktioner. Den omstændighed, at det normalt er den part, der udøver de mindst komplekse funktioner, der vælges, foregriber ikke de funktioner, der reelt udøves af den valgte part og beregningen af afkastet af disse funktioner.

335 OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser angiver ikke, hvilken part i transaktioner der skal vælges, men anbefaler, at valget falder ud til fordel for den virksomhed, for hvilken der kan fastslås pålidelige oplysninger om de mest sammenlignelige transaktioner. Det præciseres dernæst, at dette ofte betyder, at valget falder på den forbundne virksomhed, der er den mindst komplekse af de virksomheder, som transaktionen berører, og som ikke har værdifulde immaterielle aktiver eller enkeltstående aktiver. Det følger heraf, at de nævnte retningslinjer ikke nødvendigvis kræver, at der vælges den mindst komplekse enhed, men blot at det anbefales, at der vælges den enhed, om hvilken der foreligger de mest pålidelige oplysninger.

336 Såfremt den testede parts funktioner er identificeret korrekt, og afkastet af disse funktioner er beregnet korrekt, er det irrelevant, hvilken part der vælges som den testede part.

337 Det bemærkes for det tredje, at Kommissionen støtter sin subsidiære begrundelse på forudsætningen om, at Apple-koncernens IP-licenser korrekt blev henført til ASI's og AOE's hovedkontorer.

338 Som Irland samt ASI og AOE med rette har påpeget, bemærkes, at IP er et hovedaktiv for en virksomhed som Apple-koncernen, hvis økonomiske model navnlig er baseret på teknologisk innovation. I den foreliggende sag kan denne IP således anses for et enestående aktiv i relation til OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser.

339 Som det fremgår af AOA-tilgangen, er forholdet for en virksomhed som Apple-koncernen i princippet det, at den omstændighed i sig selv, at en af parterne ejer IP, omfatter udøvelse af nøglepersonsfunktioner for så vidt angår dette immaterielle aktiv, såsom aktiv beslutningstagning vedrørende etablering af det udviklingsprogram, der danner grundlag for denne IP, og aktiv administration af denne. Henføring af denne IP til en part i virksomheden kan følgelig anses for et indicium for, at denne part udøver komplekse funktioner.

340 Det følger heraf, at Kommissionen ikke havde grundlag for i sin subsidiære begrundelse at hævde, at Apple-koncernens IP korrekt var henført til ASI's og AOE's hovedkontorer, og samtidig, at det var disse to selskabers irske filialer, der varetog de mest komplekse funktioner i relation til denne IP, uden at fremlægge nogen form for bevis for, at disse filialer faktisk varetog sådanne komplekse funktioner.

341 Som anført i præmis 281 og 290 ovenfor har Kommissionen i den foreliggende sag derimod ikke godtgjort, at disse filialer faktisk varetog disse funktioner og traf afgørende beslutninger vedrørende Apple-koncernens IP, navnlig for så vidt angår design, fremstilling og udvikling heraf.

342 Det bemærkes for det fjerde, at de anfægtede skatteafgørelser er baseret på beskrivelser af de funktioner, som blev udført af ASI's og AOE's irske filialer ifølge Apple-koncernens anmodninger til de irske skattemyndigheder. Som det fremgår af 54.-57. betragtning til den anfægtede afgørelse, omfattede disse funktioner for ASI's vedkommende indkøb, salg og distribution i relation til salg af Apple-produkter til nærtstående parter og tredjepartskunder i EMEIA-regionen og for AOE's vedkommende produktion og samling af en specialiseret serie af computerprodukter i Irland.

343 Det bemærkes imidlertid, at disse funktioner umiddelbart må antages at være nemme at identificere og ikke er specielt komplekse. De udgør under ingen omstændigheder enestående og specifikke funktioner, for hvilke det er vanskeligt at identificere sammenligelige data. Der er derimod tale om almindelige og relativt standardmæssige funktioner i forretningsforhold mellem virksomheder.

344 De oplysninger, som Apple-koncernen fremlagde for de irske skattemyndigheder forud for vedtagelsen af de anfægtede skatteafgørelser, var meget kortfattede for så vidt angik ASI's og AOE's irske filialers funktioner, aktiver og risici. De anfægtede skatteafgørelser blev således vedtaget, efter at Apple-koncernens skatterådgivere havde sendt nogle summarisk affattede skrivelser til de irske skattemyndigheder, hvori de kort beskrev aktiviteterne i ASI's og AOE's irske filialer og foreslog en metode til beregning af de skattepligtige overskud i disse to selskaber i Irland. Indholdet af denne skriftveksling var temmelig vag og viser, at drøftelserne mellem de irske skattemyndigheder og Apple-koncernens skatterådgivere på to møder var afgørende for fastlæggelsen af disse selskabers skattepligtige overskud, uden at der blev fremlagt dokumentation for en objektiv og detaljeret analyse af filialernes funktioner og foretaget en vurdering af disse funktioner.

345 Til forskel fra de ad hoc-rapporter, som Irland og Apple Inc. efterfølgende fremlagde under den administrative procedure, blev der hverken fremlagt nogen form for rapport vedrørende henføring af overskud eller andre supplerende oplysninger for de irske skattemyndigheder forud for vedtagelsen af de anfægtede skatteafgørelser.

346 Som det blev bekræftet i retsmødet, blev de oplysninger om aktiviteterne i ASI's og AOE's irske filialer, der var blevet fremlagt forud for skatteafgørelsen fra 1991, i øvrigt ikke suppleret i væsentligt omfang forud for vedtagelsen af skatteafgørelsen fra 2007 og er ikke efterfølgende blevet ført ajour.

347 Denne undladelse af at fremlægge beviser for de irske skattemyndigheder for de funktioner, som faktisk blev udført af de irske filialer, og for hvorledes de skal vurderes med henblik på fastlæggelse af de overskud, der skal henføres til disse filialer, må anses for en metodefejl ved anvendelsen af section 25 i TCA 97, som kræver, at der indledningsvis foretages en analyse af de funktioner, der udøves, de anvendte aktiver og de risici, som filialerne bærer.

348 Uanset hvor beklagelige denne metodefejl er, kan Kommissionen på sin side ikke som led i sin statsstøttekontrol i henhold til artikel 107 TEUF nøjes med at hævde, at valget af ASI's og AOE's irske filialer som de testede parter ved anvendelsen af overskudsfordelingsmetoden var forkert, uden at bevise, at de funktioner, der faktisk blev udført af disse filialer, bestod i funktioner, der var specielt komplekse, enestående eller vanskelige at identificere, således at sammenlignelige oplysninger for en sådan ensidig overskudsfordelingsmetode ikke ville kunne identificeres eller ikke var pålidelig, og at den heraf følgende henføring nødvendigvis ville være forkert.

349 Såfremt det accepteres, at overskudsfordelingsmetoden var behæftet med en sådan fejl som anført i præmis 319 og 332 ovenfor, skal Kommissionen i øvrigt under alle omstændigheder bevise, at den omhandlede overskudsfordeling resulterede i en lettelse af skattebyrden for de pågældende selskaber i forhold til den, der ville have påhvilet dem uden de anfægtede skatteafgørelser, således at der faktisk blev indrømmet en fordel.

350 Kommissionen har i sin subsidiære begrundelse imidlertid ikke ført nogen form for bevis for, at en sådan metodefejl, der bestod i, at der ikke blev fremlagt oplysninger for de irske skattemyndigheder, resulterede i en nedsættelse af ASI's og AOE's beskatningsgrundlag som følge af anvendelsen af de anfægtede skatteafgørelser.

351 Henset til ovenfor anførte betragtninger skal de klagepunkter, som Irland samt ASI og AOE har fremført for så vidt angår Kommissionens konstateringer af, at det var en fejl at vælge ASI's og AOE's irske filialer som testede parter med henblik på anvendelsen af den overskudsfordelingsmetode, som de anfægtede skatteafgørelser er baseret på, tages til følge.

3. Valg af driftsomkostninger som overskudsindikator

352 Indledningsvis bemærkes, at de skattepligtige overskud i de irske filialer i de anfægtede skatteafgørelser (jf. præmis 12-21 ovenfor) blev beregnet som driftsomkostningsmargen.

353 Kommissionen anførte i 334.-345. betragtning til den anfægtede afgørelse, at såfremt det antages, at de irske filialer kunne betragtes som de testede parter i relation til den ensidige overskudsfordelingsmetode, var valget af de pågældende filialers driftsomkostninger som overskudsindikator forkert. Ifølge Kommissionen skal overskudsindikatoren i relation til en ensidig overskudfordelingsmetode afspejle de funktioner, som blev udført af den testede part, hvilket ikke var tilfældet i den foreliggende sag. Kommissionen har således gjort gældende, at ASI's salg, og ikke driftsomkostningerne i dets irske filial, var bedre egnet som afspejling af de udførte aktiviteter og de risici, som blev båret af dets irske filial, og følgelig dets bidrag til ASI's omsætning.

354 Kommissionen konkluderede følgelig (345. betragtning til den anfægtede afgørelse), at den omstændighed, at driftsomkostningerne blev benyttet som overskudsindikator i relation til den overskudsfordelingsmetode, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, fører til, at ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland ikke afspejler en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. De irske skattemyndigheder gav hermed ASI og AOE en selektiv fordel sammenlignet med ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

a) Valg af driftsomkostninger som overskudsindikator for ASI's irske filial

355 Kommissionen fandt specielt for så vidt angår ASI's irske filial (336. betragtning til den anfægtede afgørelse), at det var uhensigtsmæssigt at tage udgangspunkt i driftsomkostningerne, som »generelt« forbindes med lavrisikodistributører. Ifølge Kommissionen var ASI's irske filial ikke en sådan distributør, for så vidt som denne filial bar risici i relation til omsætning, garantier og tredjepartsleverandører.

356 Det bemærkes indledningsvis, at Kommissionen ikke specifikt har oplyst den kilde, den baserede denne påstand på. Dens brug af udtrykket »generelt« antyder endvidere, at den ikke udelukker, at driftsomkostninger benyttes som overskudsindikator i visse situationer.

357 Bortset fra, at Kommissionens antagelse mangler præcision, bemærkes som Irland samt ASI og AOE med rette har gjort gældende, at en sådan antagelse ikke er i overensstemmelse med OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, som Kommissionen støttede sin subsidiære

begrundelse på. Det fremgår således af retningslinjernes punkt 2.87, at overskudsindikatoren skal fokusere på værdien af de funktioner, som udføres af den testede part, under hensyn til dennes aktiver og de påtagne risici. Ifølge disse retningslinjer er valget af overskudsindikator således ikke bestemt for en hvilken som helst type funktion, når blot denne indikator afspejler værdien af de omhandlede funktioner.

358 Det skal under alle omstændigheder undersøges, om Kommissionen har godtgjort, at valget af driftsomkostninger som overskudsindikator i den foreliggende sag ikke var hensigtsmæssigt, og for så vidt som der skal tages hensyn til de risici, som filialerne bærer, om dens konklusion om, at ASI's irske filial bar risici i relation til omsætning, garantier og tredjepartsleverandører, var korrekt.

1) Hensigtsmæssig overskudsindikator

359 Kommissionen har i 340. og 341. betragtning til den anfægtede afgørelse anført, at valget af driftsomkostninger som overskudsindikator ikke var hensigtsmæssigt, idet dette valg ikke i tilstrækkeligt omfang afspejler de risici, der bæres af ASI's irske filial, og de aktiviteter, denne filial udfører. Den har med samme begrundelse hævdet, at det Berry-forhold, der anvendes i de af Irland og Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapporter, ikke er hensigtsmæssigt med henblik på fastsættelse af en armslængdebetaling for de funktioner, der udføres af denne filial.

360 Det bemærkes for det første, at Kommissionen i det væsentlige har baseret sine konstateringer på, at det må antages, at ASI's irske filial påtog sig risici og varetog funktioner i relation til ASI's aktiviteter, for så vidt som dette selskab ikke selv kunne have gjort dette i mangel af personale og fysisk tilstedeværelse.

361 Hertil henvises på ny til de i præmis 259 ovenfor anførte betragtninger vedrørende den principale begrundelse, hvorefter anvendelsen af »udelukkelsesmetoden« ved henføring af funktioner, og følgelig overskud, til en filial, hverken er i overensstemmelse med irsk ret eller AOA-tilgangen, for så vidt som en sådan analyse ikke kan godtgøre, at disse funktioner faktisk blev udført af de irske filialer.

362 Kommissionen kunne følgelig ikke til godtgørelse af, at valget af driftsomkostninger afholdt af ASI's irske filial som overskudsindikator for denne var forkert, henføre de af ASI udførte funktioner og påtagne risici til selskabets irske filial uden at godtgøre, at sidstnævnte faktisk havde udført disse funktioner og båret disse risici.

363 Det bemærkes for det andet, at Kommissionen i 342. betragtning til den anfægtede afgørelse selv henviser til punkt 2.87 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser. Som anført i præmis 357 ovenfor følger det af disse retningslinjer, at såvel salg som driftsomkostninger kan være en hensigtsmæssig overskudsindikator.

364 Det fremgår nærmere bestemt af punkt 2.87 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, at valget af overskudsindikator skal være relevant som dokumentation af værdien af den testede parts funktioner i den undersøgte transaktion, henset til dens aktiver og risici.

365 Kommissionen har med henvisningen i 337. og 338. betragtning til den anfægtede afgørelse til, at brug af driftsomkostninger som overskudsindikator ikke afspejler risiciene ved omsætning, garantier og produkter, der håndteres af tredjepartsleverandører, og at salgstallet ville være en mere hensigtsmæssig overskudsindikator, hvilket imidlertid ikke besvarer spørgsmålet om, hvorvidt driftsomkostningerne udgør en hensigtsmæssig afspejling af den værdi, der tilføjes af ASI's irske filial, når henses til denne filials funktioner, aktiver og risici. Kommissionen pegede således blot på, at ASI's omsætning ville have været en hensigtsmæssig overskudsindikator uden at godtgøre, hvorfor filialens

driftsomkostninger i den foreliggende sag ikke var egnet som afspejling af den værdi, som denne filial havde tilført selskabets aktiviteter gennem de funktioner, de risici og de aktiver, som den faktisk havde haft ansvar for i selskabet.

366 Det bemærkes for det tredje for så vidt angår Berry-forholdet, at dette benyttedes som overskudsindikator i de ad hoc-rapporter, som blev fremlagt af Irland og Apple Inc. som efterfølgende bevis for, at de overskud, der var henført til ASI og AOE i henhold til de anfægtede skatteafgørelser, var omfattet af armslængdeintervallet.

367 Kommissionen forkastede i 340. betragtning til den anfægtede afgørelse brugen af dette forhold som finansielt forhold for fastsættelse af armslængdeafkastet i den foreliggende sag. Kommissionen har gjort gældende, at de situationer, hvor Berry-forholdet ifølge OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser kan benyttes, ikke svarede til ASI's irske filials situation.

368 I denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af punkt 2.101 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, som Kommissionen har henvist til i 342. betragtning til den anfægtede afgørelse, at det, for at Berry-forholdet er hensigtsmæssig ved testning af afkastet af en kontrolleret transaktion, for det første kræves, at værdien af de udførte funktioner i den kontrollerede transaktion står i rimeligt forhold til driftsomkostningerne, for det andet at værdien af de udførte funktioner i den kontrollerede transaktion ikke påvirkes væsentligt af værdien af de distribuerede varer, hvilket med andre ord betyder, at de ikke står i rimeligt forhold til omsætningen, og for det tredje at den skattepligtige ikke udfører andre væsentlige funktioner i relation til de kontrollerede transaktioner (eksempelvis produktion), hvis afkast skal bestemmes ved hjælp af en anden metode eller en anden finansiel indikator.

369 Indledningsvis bemærkes, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke har gjort gældende, at den værdi af driftsomkostningerne, som blev taget i betragtning i de anfægtede skatteafgørelser, ikke stod i rimeligt forhold til værdien af de funktioner, som ASI's irske filial udførte som beskrevet i 54. og 55. betragtning til den anfægtede afgørelse. Det bemærkes, at Kommissionen ikke har fremført argumenter og fremlagt beviser, der godtgør den manglende hensyntagen til de samlede omkostninger, der burde have været taget i betragtning som driftsomkostninger, og at denne manglende hensyntagen resulterede i en selektiv fordel for ASI og AOE. Kommissionen søgte heller ikke at godtgøre, at den værdi, der blev henført til de omkostninger, der blev taget i betragtning, var for lav, og at det førte til en selektiv fordel. Den bestred blot selve princippet om hensyntagen til driftsomkostningerne som overskudsindikator.

370 Det bemærkes dernæst, at der ikke er nogen sammenhæng mellem driftsomkostningerne i ASI's irske filial og selskabets omsætning. Kommissionen anerkendte selv denne manglende sammenhæng i 337. betragtning til den anfægtede afgørelse.

371 Retten henviser endelig til de betragtninger, der er anført i præmis 342 og 343 ovenfor vedrørende den ikke komplekse og nemt identificerbare karakter af de funktioner, der blev udført af ASI's irske filial. Denne filial varetog navnlig distributionsfunktioner. Den havde hverken ansvar for funktioner inden for fremstilling eller andre komplekse funktioner, bl.a. teknologisk udvikling eller IP.

372 I modsætning til hvad Kommissionen har gjort gældende, er de betingelser for anvendelse af Berry-forholdet, som fremgår af OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, følgelig opfyldt for så vidt angår ASI's irske filial.

373 Henset til ovenfor anførte betragtninger bemærkes, at Kommissionen ikke har godtgjort, at valget af driftsomkostninger ikke var hensigtsmæssigt som overskudsindikator for ASI's irske filial.

374 Selv om det under alle omstændigheder antages, således som Kommissionen har anført i 336. betragtning til den anfægtede afgørelse, at driftsomkostningerne kun kan anvendes som overskudsindikator for »lavrisikodistributører«, skal det undersøges, om de irske skattemyndigheder havde grundlag for at antage, at ASI's irske filial ikke bar de risici, som ifølge Kommissionen burde have været henført til sidstnævnte.

2) Omsætningsrisiko

375 Kommissionen anførte i 337. betragtning til den anfægtede afgørelse, at ASI havde båret omsætningsrisikoen, og at det, for så vidt som hovedkontoret ikke havde personale til at administrere disse risici, »må […] antages«, at den irske filial havde påtaget sig disse risici. Kommissionen anførte endvidere, at valget af driftsomkostninger ikke afspejlede denne risiko, hvilket underbyggedes af, at driftsomkostningerne var forblevet relativt stabile i den relevante periode, mens omsætningen var steget eksponentielt.

376 Det bemærkes indledningsvis, at Kommissionens argument ifølge selve ordlyden af den anfægtede afgørelse er baseret på en antagelse.

377 Det bemærkes dernæst, at Kommissionen ikke var i stand til i den anfægtede afgørelse at redegøre for, præcist hvori omsætningsrisikoen bestod.

378 Da Kommissionen blev adspurgt herom i retsmødet, oplyste den, at der snarere var tale om en lagerrisiko, dvs. risiko for, at de varer, der fremgik af ASI's lageropgørelse, og som blev distribueret af den irske filial, ikke blev solgt.

379 Til støtte for argumentet om, at ASI's irske filial havde påtaget sig risikoen for et eventuelt fald i ASI's afsætning, nøjedes Kommissionen med at placere denne risiko ved hjælp af en udelukkelsesmetode, hvilket som anført i præmis 361 og 362 ovenfor ikke er et gyldigt grundlag.

380 I retsmødet henviste Kommissionen endvidere til figur 9 i den anfægtede afgørelse (indeholdt i 122. betragtning til denne afgørelse), der gengav en tabel fra omkostningsdelingsaftalen over risikofordelingen mellem Apple Inc. på den ene side og ASI og AOE på den anden side. Som det imidlertid fremgår af præmis 263-268 og 271 ovenfor, indeholder tabellen en fortegnelse over de risici, som bl.a. kunne pålægges ASI, men beviser ikke, at ASI faktisk bar disse risici. Desuden vedrører denne tabel ASI, ikke selskabets irske filial.

381 I modsætning hertil har Apple Inc., ASI og AOE under den administrative procedure samt under den foreliggende sag fremlagt beviser, der godtgør, at rammeaftalerne med producenter af Apple-produkter (eller OEM'er) var blevet indgået centralt af Apple Inc. og ASI i USA på hele Apple-koncernens vegne.

382 Apple Inc., ASI og AOE har endvidere fremlagt beviser for andre rammeaftaler, der ligeledes blev indgået centralt på hele Apple-koncernens vegne med de vigtigste aftagere af Apple-produkter, nemlig telekommunikationsoperatører, navnlig i EMEIA-regionen.

383 I øvrigt har Apple Inc., ASI og AOE fremlagt beviser for den internationale prispolitik for Apple-produkter, der blev fastlagt centralt på hele Apple-koncernens vegne.

384 Det bemærkes, at de fremlagte beviser godtgør, at ASI's irske filialer ikke deltog i forhandlinger om og underskrivelsen af rammeaftalerne, hverken de aftaler, der blev indgået med leverandørerne af de produkter, som den distribuerer, nemlig OEM'erne, eller med de kunder, som filialen leverer Apple-produkter til, såsom telekommunikationsoperatører. Filialen er end ikke nævnt i disse aftaler.

385 De fremlagte beviser godtgør endvidere, at ASI's irske filial ikke havde beslutningsbeføjelser med hensyn til udbud (dvs. afgørelse om, hvilke varer der skulle fremstilles), efterspørgsel (dvs. afgørelse om, hvilke kunder varerne skulle sælges til) eller salgspriser for Apple-produkter, navnlig i EMEIA-regionen, for så vidt som disse faktorer blev fastlagt i henhold til rammeaftalerne.

386 Som ASI og AOE med rette har gjort gældende, kan ASI's irske filial ikke antages at bære risikoen for usolgte varer eller for et fald i efterspørgslen, for så vidt som såvel udbud som efterspørgsel besluttes centralt uden for den omhandlede filial.

387 De fremlagte beviser bekræfter ASI's irske filials rolle, således som den fremgår af de ad hoc-rapporter, som Irland og Apple Inc. har fremlagt, hvorefter denne filial som distributør havde ansvar for at sikre varestrømmen mellem producenterne og kunderne og for indsamling og videregivelse på koncernniveau af oplysninger om prognoser for udbud og efterspørgsel i EMEIA-regionen samt om lagerbeholdningerne. Den omstændighed, at ASI's irske filial varetog »monitoring«-funktioner i EMEIA-regionen, er således ikke ensbetydende med, at den bar den økonomiske risiko, der kunne opstå som følge af et fald i ASI's omsætning i denne region.

388 For så vidt angår argumentet i 337. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter ASI's salg steg eksponentielt i den relevante periode, mens driftsomkostningerne for selskabets irske filial forblev stabile, bemærkes endelig, at denne omstændighed snarere er et indicium for, at aktiviteterne i denne filial havde begrænset betydning for ASI's samlede kommercielle aktiviteter.

389 En sådan omstændighed er endvidere ikke i sig selv tilstrækkelig til at rejse tvivl om valget af driftsomkostninger som overskudsindikator. Kommissionens begrundelse forklarer således ikke, hvorfor en stigning i selskabet ASI's afsætning nødvendigvis skulle betyde en stigning i det overskud, der henføres til dets irske filial.

390 Det bemærkes følgelig, at Kommissionen ikke har godtgjort, at ASI's irske filial bar ansvaret i forbindelse med omsætningsrisikoen.

3) Produktgarantirisikoen

391 Kommissionen anførte i 338. betragtning til den anfægtede afgørelse, at for så vidt som ASI ydede garanti for alle solgte varer i hele EMEIA-regionen, og for så vidt som disse garantier udgjorde det største passiv, havde ASI, som ikke havde noget personale, ikke kunnet påtage sig de hermed forbundne risici.

392 Kommissionen hævdede i 338. betragtning til den anfægtede afgørelse specielt, at disse risici udgjorde ASI's største passiv, hvilket blev overført til Apple Distribution International (ADI), der er et forbundet selskab i Apple-koncernen. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til 135. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvoraf det fremgår, at ADI overtog distributionsaktiviteterne i EMEIA-regionen for ASI's regning, og at ADI ifølge et memorandum af 23. april 2012 med henblik herpå påtog sig ASI's passiver, hvis største post var varegarantiforpligtelserne.

393 Disse faktiske omstændigheder, som er blevet fremhævet af Kommissionen, viser for det første, at ASI ydede garanti for Apple-produkter i EMEIA-regionen, og at garantiforpligtelserne udgjorde en del af dette selskabs passiver indtil 2012. Disse oplysninger giver imidlertid ikke i sig selv mulighed for at fastslå en forbindelse mellem risikoen som følge af de garantier, som ASI ydede, og som kom til udtryk i hensættelser på passivposterne i sidstnævntes status, og dets irske filial. Kommissionens teori holder endvidere heller ikke for årene efter 2012, hvor disse risici overgik til ADI. Kommissionen har imidlertid ikke begrænset sin begrundelse til at vedrøre tidsrummet indtil 2012.

394 For det andet kan varegarantirisikoen ikke henføres til ASI's irske filial, såfremt denne økonomisk betragtet ikke bærer ansvaret for krav, der gøres gældende under garantien. Kommissionen har imidlertid ikke fremlagt beviser for, at ASI's irske filial havde påtaget sig et sådant ansvar.

395 For det tredje bemærkes, at selv om det ganske vist, som anført i præmis 276-278 ovenfor, er ubestridt, at ASI's irske filial administrerede eftersalgstjenesten AppleCare, har de funktioner, som denne filial udførte som led i denne virksomhed, imidlertid accessorisk karakter i forhold til selve garantierne.

396 Til imødegåelse af Kommissionens argument har Irland samt ASI og AOE således bl.a. henvist til de ad hoc-rapporter, som de har fremlagt, og som Kommissionen selv har påberåbt sig, hvori de irske filialers aktiviteter vedrørende garanti for Apple-produkter er beskrevet. Ifølge disse rapporter havde ASI's irske filial i relation til supporttjenesten AppleCare nærmere bestemt ansvaret for:

– indsamling af oplysninger om defekte produkter

– administration af netværket af godkendte tredjepartsreparatører

– distribution af komponenter til reparation inden for dette netværk

– administration af callcentret.

397 Henset til, at disse funktioner har accessorisk karakter, er der i mangel af andre beviser ikke grundlag for at konkludere, at ASI's irske filial bar de økonomiske konsekvenser af varegarantierne, hvilket ASI og AOE bekræftede i retsmødet.

398 Endvidere er den omstændighed, at et betydeligt antal ansatte var tilknyttet supporttjenesten AppleCare, ikke i sig selv afgørende i betragtning af, at denne tjeneste bl.a. omfatter callcentret for eftersalgstjenester, der er en funktion, der efter sin natur kræver et stort personale.

399 Kommissionen har i øvrigt ikke fremlagt andre beviser, der godtgør, at personalet i ASI's irske filial aktivt deltog i beslutninger, der i væsentligt omfang påvirkede garantirisikoen for de Apple-produkter, som ASI forhandlede, og at denne filial i sidste instans bar det økonomiske ansvar i henhold til denne garanti.

400 Under disse omstændigheder kan det ikke udledes af den omstændighed, at ASI's irske filial administrerede supporttjenesten AppleCare, at denne filial bar garantirisikoen for Apple-produkter.

4) Risici forbundet med aktiviteter udført af tredjepartsleverandører

401 Kommissionen anførte i 339. betragtning til den anfægtede afgørelse, at for så vidt som ASI systematisk outsourcede sin distributionsfunktion til tredjepartsleverandører uden for Irland, ville det samlede salgstal have været en mere hensigtsmæssig overskudsindikator i betragtning af den risiko, som den irske filial bar for varer, som ikke blev håndteret i Irland.

402 Det bemærkes indledningsvis, at besvarelsen af spørgsmålet om, hvori risikoen som følge af den i præmis 401 ovenfor nævnte omstændighed bestod, og hvorfor denne risiko påhvilede ASI's irske filial, ikke klart fremgår af ordlyden af 339. betragtning til den anfægtede afgørelse. En sådan vurdering, der kan fortolkes på forskellige måder, kan ikke anses for en gyldig støtte for Kommissionens subsidiære begrundelse.

403 Under alle omstændigheder oplyste Kommissionen på forespørgsel herom i retsmødet, at der var tale om samme form for risiko som omhandlet i 337. betragtning til den anfægtede afgørelse, nemlig risikoen for et muligt fald i efterspørgslen og eventuelt usolgte varer, idet ASI outsourcede sine distributionsfunktioner til tredjepartsleverandører, samtidig med at selskabet forblev ejer af disse varer.

404 Såfremt det således antages, at den risiko, som Kommissionen har henvist til i 339. betragtning til den anfægtede afgørelse, kan anses for at være af samme type som den omsætningsrisiko, der fremgår af 337. betragtning til den anfægtede afgørelse, finder samme betragtninger som anført i præmis 376-390 ovenfor følgelig anvendelse på denne type risiko, for hvilken det ikke er godtgjort, at ASI's irske filial bærer ansvaret.

405 Såfremt det antages, at denne risiko findes, bemærkes i øvrigt, at den omstændighed i sig selv, at visse aktiviteter inden for distribution outsources til tredjepartsleverandører uden for Irland, i mangel af andre indikationer, ikke kan antages at støtte argumentet om, at en sådan risiko skal henføres til ASI's irske filial.

406 Den omstændighed, at distributionen af de omhandlede varer finder sted uden for Irland og varetages af tredjepartsleverandører, efter at transaktioner med leverandører og kunder er blevet forhandlet og tilrettelagt i USA, bestyrker således snarere antagelsen af, at de hermed forbundne risici ikke bæres af ASI's irske filial.

407 Det følger af ovenfor anførte betragtninger, at Kommissionen ikke har godtgjort, at de risici, der defineres i 336., 337. og 339. betragtning til den anfægtede afgørelse, i realiteten blev båret af ASI's irske filial.

b) Valget af driftsomkostninger som overskudsindikator for AOE's irske filial

408 Med hensyn til AOE anførte Kommissionen i 343. og 344. betragtning til den anfægtede afgørelse, at i mangel af fysisk tilstedeværelse eller personale, der kunne administrere denne risiko uden for AOE's irske filial, burde denne antages at bære den fulde risiko, navnlig for lagerbeholdningerne. Under sådanne omstændigheder ville en overskudsindikator, der omfatter de samlede omkostninger, ifølge Kommissionen have været mere hensigtsmæssig end driftsudgifter.

409 Kommissionen støtter sine argumenter på OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser. Det bemærkes imidlertid, som anført i præmis 357 ovenfor, at disse ikke anbefaler anvendelsen af en bestemt overskudsindikator, såsom de samlede omkostninger, og ikke er til hinder for anvendelsen af driftsomkostninger som overskudsindikator.

410 Det fremgår endvidere af punkt 2.93 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, som Kommissionen har henvist til i 343. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »når man anvender en [TNMM] baseret på omkostninger, anvendes ofte de samlede omkostninger«. Det følger heraf, at det principielt ikke er udelukket, at driftsomkostningerne kan være en hensigtsmæssig overskudsindikator.

411 Kommissionens argument om, at en overskudsindikator, hvori de samlede omkostninger indgår, er bedre egnet for en fremstillingsvirksomhed som AOE, kan i øvrigt ikke tillægges betydning i den foreliggende sag. Som anført i præmis 12 ovenfor er det således AOE, og ikke den irske filial, der har ejendomsretten til de benyttede materialer, varer under fremstilling og de færdige varer. For så vidt som de samlede omkostninger tager udgifterne til samtlige disse elementer med i betragtning, forekommer anvendelsen af de samlede omkostninger som overskudsindikator, i modsætning til hvad Kommissionen hævder, ikke at være bedre egnet som afspejling af værdien af de funktioner, der reelt udføres af AOE's irske filial, navnlig henset til sidstnævntes aktiver.

412 Under disse omstændigheder har Kommissionen ikke godtgjort, at den overskudsindikator, som den anbefaler, og som er baseret på de samlede omkostninger, er bedre egnet i den foreliggende sag med henblik på at fastslå armslængdeoverskuddet i AOE's irske filial.

c) Konklusioner vedrørende valget af driftsomkostninger som overskudsindikator

413 Henset til ovenfor anførte betragtninger konkluderer Retten, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke har godtgjort, at valget af driftsomkostninger i ASI's og AOE's irske filialer er uhensigtsmæssig som overskudsindikator ved anvendelsen af en ensidig overskudsfordelingsmetode.

414 Kommissionen har endvidere under alle omstændigheder heller ikke fremlagt beviser, der godtgør, at et sådant valg som sådan nødvendigvis fører til, at det må konkluderes, at de anfægtede skatteafgørelser reducerede ASI's og AOE's skattebyrde i Irland.

415 Hertil bemærker Retten, at hverken den korrespondance, der gik forud for de anfægtede skatteafgørelser, eller Irland, ASI eller AOE, som blev adspurgt herom under den foreliggende sag, i tilstrækkeligt omfang har kunnet forklare, hvad der var grunden til de uoverensstemmelser, som er blevet fastslået i disse afgørelser for så vidt angår de driftsomkostninger, som blev lagt til grund for beregningen af filialernes skattepligtige overskud i skatteafgørelsen fra 1991, og som ikke længere indgik som grundlag for beregningen af filialernes skattepligtige overskud i skatteafgørelsen fra 2007.

416 Uanset disse uoverensstemmelser, der viser mangler ved metoden for beregning af de skattepligtige overskud i de anfægtede afgørelser, bemærker Retten imidlertid, at det af de betragtninger, der er anført i præmis 348 ovenfor, fremgår, at Kommissionen ikke kan nøjes med at påberåbe sig en metodefejl, men skal bevise, at der faktisk blev indrømmet en fordel, idet en sådan fejl reelt resulterede i en reduktion af de omhandlede selskabers skattebyrde i forhold til den, der ville have påhvilet dem i henhold til de normale beskatningsregler. Det præciseres imidlertid, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke har gjort gældende, at udelukkelse af visse former for driftsomkostninger som grundlag for beregningen af det overskud, der blev henført til ASI's og AOE's filialer, resulterede i en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

417 De klagepunkter, som Irland samt ASI og AOE har gjort gældende, over for Kommissionens konstatering af metodefejl ved valget af driftsomkostninger som overskudsindikator for ASI's og AOE's irske filialer i den subsidiære begrundelse, skal derfor tages til følge.

4. De afkastningsgrader, som accepteres i de anfægtede skatteafgørelser

418 Kommissionen bestred i 346.-359. betragtning til den anfægtede afgørelse de afkastningsgrader for ASI's og AOE's irske filialer, som blev accepteret i de anfægtede skatteafgørelser, idet den samtidig henviste til, at Apple-koncernen hverken har fremlagt rapporter vedrørende overskudsfordelingen eller er fremkommet med andre forklaringer til de irske skattemyndigheder til støtte for de forslag, der mundede ud i de anfægtede skatteafgørelser.

419 Med hensyn til ASI anførte Kommissionen i 346. betragtning til den anfægtede afgørelse på den ene side, at der ved skatteafgørelsen fra 1991 var blevet godkendt en margen på 12,5% af den irske filials driftsudgifter som skattepligtigt overskud, mens skatteafgørelsen fra 2007 accepterede en margen på [*fortroligt*].

420 Med hensyn til AOE anførte Kommissionen i 347. betragtning til den anfægtede afgørelse, at det skattepligtige overskud, som de irske skattemyndigheder havde godkendt, svarede til [*fortroligt*] af driftsomkostningerne, hvilken procentdel skulle nedsættes til [*fortroligt*], når det skattepligtige overskud var over [*fortroligt*]. I skatteafgørelsen fra 2007 svarede det skattepligtige overskud til [*fortroligt*] af filialens driftsomkostninger, forhøjet med et afkast på [*fortroligt*] af omsætningen for så

vidt angik den IP, som AOE havde udviklet. Kommissionen understregede endvidere, at AOE's skattepligtige overskud tilsyneladende var blevet fastsat, efter at der havde fundet forhandlinger sted, og var baseret på beskæftigelseshensyn, således som det fremgår af, at der blev taget hensyn til behovet for »not to prohibit the expansion of the Irish operation« under drøftelserne forud for vedtagelsen af skatteafgørelsen fra 1991.

421 Det fremgår af 348. og 349. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Irland og Apple Inc.s forklaringer under den administrative procedure vedrørende beregningen af ASI's og AOE's skattepligtige overskud ikke overbeviste Kommissionen. Den fandt, at de afkast, som de irske skattemyndigheder havde godkendt, var baseret på meget lave overskudsmargener, uanset at der ikke er noget økonomisk rationale for, at et selskab skulle acceptere så lavt et overskud.

422 Med hensyn til skatteafgørelsen fra 2007 har Kommissionen i 350.-359. betragtning til den anfægtede afgørelse særligt koncentreret sig om den efterfølgende begrundelse, der er indeholdt i de ad hoc-rapporter, som Irlands og Apple-koncernens respektive skatterådgivere udarbejdede vedrørende de afkastningsgrader, der blev fastsat for ASI's og AOE's irske filialer. Ifølge Kommissionen var disse rapporter baseret på en sammenlignende undersøgelse, hvis relevans blev bestridt med den begrundelse, at de varer, som forhandledes af de selskaber, der var blevet udvalgt med henblik på sammenligningen, ikke var sammenlignelige med de mærkevarer af høj kvalitet, som Apple-koncernen solgte. Kommissionen har nærmere bestemt gjort gældende, at de risici, som ASI bar i relation til garantierne for kvalitetsvarer, ikke kunne sammenlignes med dem, som de selskaber, der var blevet udvalgt til undersøgelsen, bar for deres varer. Den påpegede endvidere, at mindst 3 af de 52 udvalgte selskaber var under konkursbehandling.

423 For fuldstændighedens skyld foretog Kommissionen imidlertid i 354. og 355. betragtning til den anfægtede afgørelse i øvrigt selv en undersøgelse af den afkastningsgrad, der skulle have været henført til ASI og AOE, hvori den benyttede de samme sammenligelige selskaber, som fremgik af den af Irland fremlagte ad hoc-rapport, men idet den for ASI's vedkommende lagde omsætningen (fra salg) til grund som overskudsindikator og for AOE's vedkommende de samlede omkostninger. På grundlag af denne korrigerede undersøgelse konkluderede Kommissionen, at de afkastningsgrader, som de anfægtede skatteafgørelser havde godkendt, var uforholdsmæssigt lave.

424 Med hensyn til ASI fastslog Kommissionen således i 355. betragtning til den anfægtede afgørelse, at såfremt man benytter omsætningen i de selskaber, der var udvalgt til den sammenlignende undersøgelse som overskudsindikator, var det gennemsnitlige afkast i 2012 på 3% med et interkvartilt interval på 1,3-4,5%. Ifølge Kommissionen beløb de driftsindtægter, der blev henført til ASI's irske filial som skattepligtigt overskud ifølge skatteafgørelsen fra 2007, sig i 2012 imidlertid til ca. [*fortroligt*], eller ca. [*fortroligt*] af ASI's omsætning i 2012. Dette afkast er næsten 20 gange lavere end det, Kommissionen nåede frem til i sin korrigerede undersøgelse.

425 Med hensyn til AOE har Kommissionen i 357. betragtning til den anfægtede afgørelse anført, at AOE's skattepligtige overskud i 2012 androg ca. [*fortroligt*] af den irske filial samlede omkostninger. Denne procentdel ligger inden for det interkvartile interval, der er anført i de ad hoc-rapporter, der blev udarbejdet af Irlands og Apple-koncernens respektive skatterådgivere, og ligger tæt på den 25. percentil, som efter skatterådgivernes opfattelse udgør den nedre ende af et armslængdeinterval. Kommissionen anførte således, at den nedre kvartil af avancen på de samlede omkostninger ifølge den af Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapport ville være [*fortroligt*] med en median på [*fortroligt*] for perioden 2009-2011, og for perioden 2007-2011 ville den nedre kvartil af avancen af de samlede omkostninger ifølge den af Irland fremlagte ad hoc-rapport være [*fortroligt*] med en median på [*fortroligt*].

426 Kommissionen præciserede imidlertid i 358. og 359. betragtning til den anfægtede afgørelse, at disse rapporter ikke kunne begrunde den efterfølgende konklusion, hvorefter afkastet af de funktioner, som AOE's irske filial udførte, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Den rejste indledningsvis tvivl om, hvorvidt oplysningerne var sammenlignelige, eftersom der ikke var blevet

udarbejdet en detaljeret analyse af hver af de udvalgte selskabers forretnings- og omkostningsstruktur. Den påpegede dernæst, at den 25. percentil blev lagt til grund som den nedre ende af intervallet, hvilket svarede til en for bredt anlagt tilgang, navnlig i betragtning af de problemer vedrørende sammenligneligheden, som var blevet fastslået i de omhandlede ad hoc-rapporter. Kommissionen har endelig anført, at ad hoc-rapporterne udelukkende sammenlignede produktionsvirksomheder, mens AOE's irske filial også leverede delte tjenester til andre selskaber i Apple-koncernen i EMEIA-regionen, herunder økonomiydelser vedrørende informationssystemer, teknologi samt HR-ydelser.

427 På grundlag af disse konstateringer konkluderede Kommissionen i 360. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de anfægtede skatteafgørelser godkendte en skattepligtig fortjeneste, som de irske filialer ikke ville have accepteret af hensyn til deres egen rentabilitet, hvis de havde været særskilte og uafhængige selskaber, som udførte de samme eller lignende aktiviteter på samme eller lignende betingelser.

428 Parterne er uenige om såvel eksistensen som betydningen af de fejl, som Kommissionen har fastslået med hensyn til de afkastningsgrader, der accepteres i de anfægtede skatteafgørelser, som den efterfølgende validering af disse afkast, som blev foreslået i de ad hoc-rapporter, som Irlands og Apple-koncernens respektive skatterådgivere havde udarbejdet.

a) Afkast af ASI's og AOE's irske filialer ifølge skatteafgørelsen fra 1991

429 Kommissionen har for det første foreholdt de irske skattemyndigheder, at de i de anfægtede skatteafgørelser ikke accepterede afkastningsgraderne for ASI's og AOE's irske filialer, når disse ikke underbyggedes af rapporterne.

430 Det bemærkes på den ene side, at Irland samt ASI og AOE har gjort gældende, at det på det tidspunkt, hvor de anfægtede skatteafgørelser blev vedtaget, ikke var et krav ifølge gældende irsk skatteret, at der skulle fremlægges en overskudsfordelingsrapport, hvilket Kommissionen ikke har bestridt.

431 Det bemærkes på den anden side, at Kommissionens klagepunkt vedrører metodefejl (eller mangel på metode), for så vidt som det vedrører mangler ved beregningsmetoden for de skattepligtige overskud, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, idet der ikke forelå overskudsfordelingsrapporter.

432 De forklaringer, som Apple-koncernen fremførte for de irske skattemyndigheder som begrundelse for de foreslåede afkastningsgrader, hvilke er gengivet i 64. betragtning til den anfægtede afgørelse, var ganske vist summariske. Apple-koncernen hævdede således, at de foreslåede afkast var højere end den avance på 15%, der normalt opnås af et »cost center«, men lavere end en avance på 100%, der var almindelig inden for lægemiddelindustrien, hvilken ikke var sammenlignelig med computerindustrien. Det bemærkes ligeledes, at Apple-koncernen over for de irske skattemyndigheder erkendte, at dets forslag ikke var baseret på et videnskabeligt grundlag, men at et sådant forslag efter koncernens opfattelse resulterede i et tilstrækkeligt stort skattepligtigt overskud.

433 Hertil bemærker Retten, at hverken den korrespondance, der gik forud for de anfægtede skatteafgørelser, eller at Irland, ASI eller AOE, som blev adspurgt herom under den foreliggende sag, i tilstrækkeligt omfang har kunnet forklare, hvad der præcist var begrundelsen for indikatorerne og de beløb, der blev lagt til grund for beregningen af ASI's og AOE's skattepligtige overskud. Der findes således ingen konkrete og samtidige beviser for begrundelserne for størrelsen af de procentdele af driftsomkostningerne, der blev lagt til grund i de anfægtede skatteafgørelser, og endnu mindre de ændringer, de undergik i tidens løb.

434 Retten konstaterer imidlertid, at den omstændighed, at Kommissionen, bortset fra at påpege manglen på overskudsfordelingsrapporter, ikke gennemførte sin undersøgelse med henblik på at påvise, at denne beregning resulterede i, at de skatter, som ASI og AOE faktisk betalte på grundlag af de anfægtede skatteafgørelser, var lavere end dem, de skulle have betalt uden de anfægtede skatteafgørelser i henhold til normale beskatningsregler.

435 Af samme grunde som anført i præmis 332 ovenfor er en simpel konstatering af en metodefejl med hensyn til beregning af de overskud, der skulle henføres til filialerne, således ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at de anfægtede skatteafgørelser bibragte ASI og AOE en fordel.

436 Kommissionen har for det andet foreholdt de irske skattemyndigheder, at de uden begrundelse accepterede en sats for AOE's skattepligtige overskud, nemlig [*fortroligt*], over hvilken det skattepligtige overskud ikke længere svarede til 65% af den irske filials driftsomkostninger, men til [*fortroligt*] af disse. Ifølge Kommissionen ville en rationel økonomisk aktør ikke acceptere lavere afkast og gå glip af overskud, når dennes driftsomkostninger stiger, hvilket er udtryk for en vækst i aktiviteternes omfang, uanset om dette afkast havde været tilstrækkeligt til at dække omkostningerne og opnå et vist overskud.

437 Kommissionen har gjort gældende, at denne sats udgjorde en skattelettelse, der blev indrømmet på grundlag af kriterier, der ikke havde noget at gøre med skatteordningen, såsom beskæftigelseshensyn, og at den derfor må antages at indrømme en selektiv fordel.

438 Apple Inc. har hertil i sine bemærkninger i anledning af åbningsafgørelsen gjort gældende, at denne afvigelse var begrundet, idet de trinvise faste investeringer, der er nødvendige for en udvidelse, er lige så høje, når aktiviteten påbegyndes, som når den er i gang. ASI og AOE har i øvrigt som svar på skriftlige spørgsmål fra Retten bekræftet, at denne sats på [*fortroligt*] aldrig blev nået, og at den anden, lavere, procentsats aldrig var blevet benyttet ved beregningen af AOE's skattepligtige overskud. Kommissionen har ikke bestridt disse oplysninger.

439 Det bemærkes for det første, at selv om det ganske vist er blevet fastslået, at når de kompetente myndigheder råder over en vid skønsbeføjelse til at afgøre betingelserne for den indrømmende foranstaltning på grundlag af kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, såsom bevarelse af arbejdspladser, skal udøvelsen af denne beføjelse anses for at give anledning til en selektiv foranstaltning (dom af 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 27), forholder det sig ikke desto mindre således, at når det vurderes, om en foranstaltning kan udgøre statsstøtte, skal der især tages hensyn til virkningerne af denne foranstaltning for de virksomheder, som begunstiges (jf. dom af 13.9.2010, Grækenland m.fl. mod Kommissionen, T-415/05, T-416/05 og T-423/05, EU:T:2010:386, præmis 212 og den deri nævnte retspraksis).

440 Under alle omstændigheder er den omstændighed, at korrespondancen mellem de irske skattemyndigheder og Apple-koncernen forud for skatteafgørelsen fra 1991 blot hentydede til, at denne var en af de største arbejdsgivere i den region, hvor ASI's og AOE's irske filialer var etableret, ikke bevis for, at ASI's og AOE's skattepligtige overskud blev fastlagt på grundlag af beskæftigelsesmæssige hensyn. Det fremgår af notatet fra den omhandlede drøftelse, som er gengivet i 64. betragtning til den anfægtede afgørelse, at hentydningen til personalet i Apple-koncernen i den omhandlede region blev fremført som oplysning om baggrunden for og udviklingen af koncernens aktiviteter i regionen og ikke som modydelse for forslaget om henføring af overskud til de omhandlede irske filialer.

441 Uden andre beviser kan Kommissionen således ikke hævde, at den omhandlede skatteafgørelse blev vedtaget som modydelse for oprettelse af eventuelle arbejdspladser i regionen.

442 Det bemærkes for det andet, at den omhandlede sats aldrig blev nået, og at overskud i AOE's irske filial således aldrig blev henført på grundlag af den lavere procentsats, der var fastsat i skatteafgørelsen fra 1991.

443 AOE's omsætning faldt i realiteten betydeligt i perioden forud for skatteafgørelsen fra 1991 og androg som anført i 64. betragtning til den anfægtede afgørelse 751 mio. USD i 1989 og ifølge 97. betragtning til den anfægtede afgørelse 359 mio. USD i 2006, der er det sidste år, hvor skatteafgørelsen fra 1991 fandt anvendelse.

444 Såfremt det antages, at Kommissionens påstande om, at der ikke var nogen økonomisk begrundelse for den sats, der var fastsat i denne afgørelse, kan tiltrædes, kan det ikke hævdes, at der blev indrømmet en fordel ved indførelsen af en sats i skatteafgørelsen fra 1991, når en sådan mekanisme i realiteten aldrig blev anvendt.

445 For det tredje bemærkes, at selv om Kommissionens argument skal forstås således, at de afkastningsgrader, som de irske skattemyndigheder godkendte, var for lave for så vidt angik de funktioner, som disse filialer udførte, henset til de aktiver og de risici, der var forbundet med disse funktioner, kan dette argument ikke tiltrædes i mangel af andre beviser.

446 Kommissionens subsidiære begrundelse støttes på en forudsætning om, at de irske skattemyndigheder korrekt kunne have henført Apple-koncernens IP-licenser til hovedkontorerne, hvilket ifølge OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser er udtryk for, at der udføres komplekse eller enestående funktioner. Det fremgår imidlertid af de konklusioner, der er anført i præmis 348 ovenfor, at Kommissionen ikke har godtgjort, at ASI's og AOE's irske filialer udførte komplekse funktioner.

447 Det bemærkes endvidere, at Kommissionen særligt med hensyn til ASI bygger sin begrundelse på en betragtning om, at den irske filial havde påtaget sig meget betydelige risici for Apple-koncernens aktiviteter. Det fremgår imidlertid af de i præmis 407 ovenfor anførte konklusioner, at Kommissionen ikke har godtgjort, at ASI's irske filial faktisk bar disse risici.

448 I mangel af andre beviser har Kommissionen således ikke godtgjort, at de afkastningsgrader, der blev fastsat i skatteafgørelsen fra 1991, var alt for lave som vederlag for de funktioner, der faktisk blev udført af ASI's og AOE's irske filialer, når henses til deres aktiver og risici.

b) Afkast af ASI's og AOE's irske filialer som godkendt ved skatteafgørelsen fra 2007

449 Foruden klagepunktet om, at skatteafgørelsen fra 2007 ikke støttedes af en rapport om overskudsfordeling, hvilket er blevet forkastet af de i præmis 430-435 ovenfor anførte grunde, har Kommissionen bestridt afkastet af ASI's og AOE's irske filialer, udtrykt som de overskud, der i henhold til skatteafgørelsen fra 2007 blev henført til disse filialer, idet den anfægtede de af Irland og Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapporter som efterfølgende begrundelse for, at disse overskud lå inden for armslængdeintervallet. Kommissionen rejste specielt tvivl om pålideligheden af de ad hoc-rapporter, som Irland og Apple Inc. havde fremlagt, idet de selskaber, der var blevet udvalgt til den sammenlignende undersøgelse, der dannede grundlag for disse rapporter, ikke var sammenlignelige med ASI og AOE.

1) Valget af selskaber til den sammenlignende analyse

450 Kommissionen har i den anfægtede afgørelse navnlig henvist til to fejl vedrørende sammenligningen mellem de selskaber, der var udvalgt til at indgå i den sammenlignende undersøgelse med ASI's irske filial. Kommissionen anførte på den ene side i 350. betragtning til den anfægtede afgørelse, at det ikke var muligt at identificere de valgte selskaber ifølge den af Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapport. I 351. betragtning til den anfægtede afgørelse understregede Kommissionen på den anden side, at valget af

sammenlignelige selskaber i den sammenlignende undersøgelse ikke tog hensyn til, at Apple-koncernen, i modsætning til disse selskaber, solgte mærkevarer af høj kvalitet og positionerede sine varer som sådan på markedet. Kommissionen henviste i denne henseende til, at mens ASI var ansvarlig for garanti for de solgte varer, der som mærkevarer af høj kvalitet var forbundet med en meget høj risiko, var de udvalgte sammenlignelige selskaber ikke udsat for en sådan risiko.

451 Med hensyn til sammenligneligheden af AOE's irske filial henviste Kommissionen (i 359. betragtning til den anfægtede afgørelse) til, at den af Irland fremlagte ad hoc-rapport udelukkende havde taget produktionsvirksomheder i betragtning, uanset at AOE også leverede delte tjenester til andre selskaber inden for Apple-koncernen i EMEIA-regionen, såsom økonomiske tjenester, informationssystemer og teknologi samt HR-relaterede ydelser.

452 Indledningsvis bemærkes, at selv om det antages, at de fejl, som Kommissionen fastslog i de ad hoc-rapporter, som Irland og Apple Inc. havde fremlagt, efterfølgende bekræftes, og at disse svækker konklusionerne i disse rapporter, kunne Kommissionen ikke udlede heraf, at de anfægtede skatteafgørelser havde resulteret i en reduktion af ASI's og AOE's skattebyrde i Irland.

453 Disse rapporter var således blevet fremlagt af Irland og Apple Inc. med henblik på efterfølgende at godtgøre, at de overskud, der var blevet henført til ASI's og AOE's irske filialer ifølge de anfægtede skatteafgørelser, lå inden for armslængdeintervallerne. Irlands og Apple Inc.s fremlæggelse af disse ad hoc-rapporter ændrer ikke den omstændighed, at Kommissionen har bevisbyrden for, at der i den foreliggende sag foreligger en fordel som anført ovenfor i præmis 100.

454 Det skal således undersøges, om de fejl, som Kommissionen konstaterede i de af Irland og Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapporter, er bevist og kan omstøde rapporternes konklusioner.

455 Det bemærkes for det første, således som Irland samt ASI og AOE med rette har gjort gældende, at undersøgelser af afregningspriser ikke er en eksakt videnskab, og at der ikke kan opnås eksakte resultater i relation til et armslængdeniveau. I denne forbindelse henvises til punkt 1.13 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, hvoraf det fremgår, at formålet med fastlæggelse af afregningspriser er »at nå frem til en rimelig tilnærmelse til et armslængderesultat på grundlag af pålidelige oplysninger«, og at »fastlæggelse af afregningspriser ikke er en eksakt videnskab og kræver, at såvel skattemyndighederne som den skattepligtige foretager en vurdering«.

456 Med hensyn til de virksomheder, der blev udvalgt til den sammenlignende undersøgelse, der dannede grundlag for den af Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapport, har ASI og AOE for det andet gjort gældende, at Apple Inc. flere gange under den administrative procedure anmodede Kommissionen om at fremsætte bemærkninger til ad hoc-rapporten, uden at dette gav anledning til specifikke spørgsmål om oplysningerne i den sammenlignende undersøgelse. Kommissionen har ikke bestridt disse argumenter. ASI og AOE har endvidere under den verserende sag fremlagt oplysninger, der blev benyttet i denne ad hoc-rapport, og har oplyst, at de stammede fra samme database, som den der blev benyttet i den af Irland fremlagte ad hoc-rapport. Kommissionen har heller ikke fremført specifikke indvendinger mod den af Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapport.

457 For så vidt som Kommissionen i relation til de to ad hoc-rapporter, som Irland og Apple Inc. har fremlagt, har bestridt anvendelsen af en sammenlignende undersøgelse, der var baseret på en søgning i en sammenlignelig database, bemærkes for det tredje det i det følgende anførte.

458 Indledningsvis bemærkes, at såfremt Kommissionens kritik skal forstås således, at den anfægter anvendelsen af en sammenlignelig database som sådan, kan dette ikke tiltrædes. Det er reelt ikke muligt i anden etape af den ensidige overskudsfordelingsmetode, uden støtte i en database, at foretage en sammenlignelig undersøgelse, der gør det muligt at vurdere, hvad der kan anses for en armslængdefortjeneste, hvilket forudsætter, at der kan foretages en sådan vurdering for så vidt angår sammenlignelige selskaber.

459 Kommissionen har imidlertid ikke fremlagt oplysninger, der som sådan kan begrunde, at det er udelukket at anvende databaser, der er blevet udarbejdet af specialiserede, uafhængige virksomheder, som den, der blev benyttet i de af Irland og Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapporter. Som Irland samt ASI og AOE med rette har gjort gældende, er disse databaser således blevet udarbejdet på grundlag af koder i den statistiske nomenklatur for økonomiske aktiviteter i De Europæiske Fællesskaber (NACE), og i mangel af beviser for fejl, der gør dem uanvendelige, udgør de et empirisk grundlag, ud fra hvilket der kan foretages sammenlignende undersøgelser.

460 Med hensyn til Kommissionens argumenter, hvormed den bestrider, at de selskaber, der blev udvalgt til den sammenlignende undersøgelse, er sammenlignelige i relation til ASI's irske filial, bemærkes dernæst, at Kommissionen blot henviste til de samme argumenter, som den havde påberåbt sig for at imødegå valget af driftsomkostninger som overskudsindikator, nemlig den omstændighed, at ASI havde ansvaret for at yde garanti for de solgte varer, og at den bar en betydelig risiko for kvalitetsvarer, der blev håndteret af tredjepartsunderleverandører, mens der ikke påhvilede de valgte selskaber så betydelige risici af denne type, og at de følgelig ikke var sammenlignelige. Disse argumenter skal derfor forkastes med samme begrundelser som anført i præmis 391-402 ovenfor.

461 Som Irland samt ASI og AOE har gjort gældende, bemærkes endvidere, at da, således som det er fastslået i præmis 413 ovenfor, driftsomkostninger ikke kan udelukkes som overskudsindikator i den foreliggende sag, har den omstændighed, at der er tale om mærkevarer af høj kvalitet, ikke afgørende betydning for sammenligneligheden i den foreliggende sag. Som ASI og AOE med rette har gjort gældende, påvirker den omstændighed, at et selskab distribuerer mærkevarer af høj kvalitet, ikke nødvendigvis dets driftsomkostninger i forhold til de driftsomkostninger, det ville have haft, såfremt det distribuerede varer af ringere kvalitet. Denne betragtning blev i den foreliggende sag godtgjort af den omstændighed, som Kommissionen i 337. i betragtning til den anfægtede afgørelse selv anerkendte, at driftsomkostningerne i ASI's irske filial var forblevet relativt stabile i forhold til den eksponentielle stigning i ASI's afsætning.

462 Med hensyn til de forbehold, der er blevet gjort gældende over for sammenligneligheden af de produktionsvirksomheder, der blev udvalgt til den sammenlignende undersøgelse i relation til AOE's irske filial, der foruden produktionsaktiviteter udførte accessoriske funktioner, bemærkes, at disse accessoriske funktioner ikke er repræsentative for denne filials samlede funktioner, således som Irland samt ASI og AOE med rette har gjort gældende. I denne henseende har sidstnævnte navnlig henvist til undersøgelsen af AOE's irske filials aktiviteter i de ad hoc-rapporter, de har fremlagt, hvilket ikke specifikt er blevet anfægtet af Kommissionen.

463 Hvad endelig angår den omstændighed, som Kommissionen har henvist til, hvorefter 3 af de 52 selskaber, der var udvalgt til den sammenlignende undersøgelse, var taget under konkursbehandling, bemærkes, at sådanne forbehold ikke kan påvirke pålideligheden af hele undersøgelsen som sådan. Konkursbehandlingen af disse selskaber var endvidere blevet indledt efter udløbet af de regnskabsår, som undersøgelsen omfattede. I modsætning til det af Kommissionen anførte, kan det, henset til de i præmis 455 ovenfor anførte betragtninger, ikke antages, at et antal på 3 ud af 52 af de selskaber, som den omhandlede undersøgelse omfatter, udgør en betydelig del, der kan fordreje resultatet af den sammenlignende undersøgelse.

464 Under disse omstændigheder konkluderer Retten, at Kommissionen ikke har rejst tvivl om pålideligheden af de sammenlignende undersøgelser, som de af Irland og Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapporter er baseret på, og dermed om disse rapporters pålidelighed.

2) Kommissionens korrigerede sammenlignende undersøgelse

465 Det bemærkes, at Kommissionen i 353.-356. betragtning til den anfægtede afgørelse foretog sin egen sammenlignende undersøgelse, herefter benævnt den »korrigerede sammenlignende undersøgelse«.

466 Kommissionen søgte med sin korrigerede sammenlignende undersøgelse at vurdere, om det afkast af ASI's og AOE's irske filialer, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, lå inden for armslængdeintervallerne.

467 Med hensyn til ASI's irske filial bemærkes for det første, at Kommissionen benyttede oplysninger om de udvalgte selskaber, der var indeholdt i den af Irland fremlagte ad hoc-rapport, idet den lagde ASI's filial til grund som den testede part og afsætningen som overskudindikator. Disse oplysninger er gengivet i figur 13, der findes i 354. betragtning til den anfægtede afgørelse. Kommissionen sammenlignede således de overskud, der var blevet henført til ASI's irske filial i relation til ASI's afsætning, med de udvalgte selskabers gennemsnitlige afkast af afsætningen ifølge den af Irland fremlagte ad hoc-rapport for årene 2007-2011.

468 Det bemærkes indledningsvis, at Kommissionens tilgang, der bestod i at sammenligne resultaterne af sin egen undersøgelse på den ene side og ASI's skattepligtige overskud i henhold til den anfægtede skatteafgørelse på den anden side, ganske vist i princippet kunne have givet den mulighed for at godtgøre, at der forelå en selektiv fordel.

469 Konklusionerne af den af Kommissionen foretagne korrigerede sammenlignende undersøgelse har imidlertid ikke formået at svække konklusionerne i de ad hoc-rapporter, som Irland og Apple Inc. har fremlagt, hvorefter ASI's og AOE's irske filialers overskud som fastlagt i henhold til de anfægtede skatteafgørelser lå inden for armslængdeintervallerne.

470 Det bemærkes indledningsvis, at Kommissionens korrigerede sammenlignende undersøgelse var baseret på afsætningen som overskudsindikator ved anvendelse af TNMM. Som det imidlertid fremgår af de i præmis 402 og 412 ovenfor anførte betragtninger, er det ikke godtgjort, at anvendelsen af driftsomkostningerne som overskudsindikator var uegnet i den foreliggende sag. Det er endvidere ikke godtgjort, at afsætningen ville have været bedre egnet.

471 Det bemærkes dernæst, at den af Kommissionen foretagne undersøgelse i forbindelse med dens subsidiære begrundelse støttes på en forudsætning om, at de funktioner, som ASI's irske filial udførte i det væsentlige var komplekse og afgørende for Apple-brandets succes, og følgelig for ASI's kommercielle aktiviteter. Ifølge Kommissionen havde denne filial påtaget sig betydelige risici i relation til ASI's aktiviteter. Som fastslået i præmis 348 og 407 ovenfor, har Kommissionen imidlertid ikke godtgjort, at ASI's filial udførte komplekse funktioner og bar betydelige risici.

472 Kommissionen søgte endelig i 353.-355. betragtning til den anfægtede afgørelse at vurdere det gennemsnitlige afkast af afsætningen i de sammenlignelige virksomheder og det gennemsnitlige afkast af afsætningen i ASI i forhold til det overskud, der blev henført til dets irske filial i henhold til skatteafgørelsen fra 2007. Denne tilgang er imidlertid hverken i overensstemmelse med AOA-tilgangen eller med section 25 i TCA 97, i det omfang afkastet af ASI's afsætning ikke for så vidt angik dets irske filial afspejlede værdien af de funktioner, som filialen faktisk udførte af følgende grunde.

473 Som anført i præmis 384 og 385 ovenfor bestod de distributionsfunktioner, som ASI's irske filial varetog, på den ene side i indkøb, salg og distribution af varer af Apple-brandet i henhold til rammeaftaler, der blev forhandlet uden for denne filial. Den merværdi, som blev tilført af ASI's irske filial, kan derfor ikke fastslås ved hjælp af afkastet af ASI's afsætning.

474 Som fastslået i præmis 341 ovenfor var de funktioner, som faktisk blev udført af ASI's irske filial, på den anden side hverken af afgørende betydning for Apple-koncernens IP eller for Apple-brandet. Disse to faktorer er imidlertid nært forbundne og kan henføres til Apple-brandet som udtryk for varer af høj kvalitet, hvilket Kommissionen selv i 351. betragtning til den anfægtede afgørelse anså for at

være af afgørende betydning for værdien af ASI's afsætning. Af denne grund giver afkastet af ASI's afsætning ikke et realistisk billede af det bidrag, som dets irske filial faktisk ydede, i relation til afsætningen.

475 Under disse omstændigheder kan konklusionerne i Kommissionens korrigerede sammenlignelige undersøgelse vedrørende afkastet af ASI's irske filialer, der benyttede afsætningen som overskudsindikator, ikke svække konklusionerne i de af Irland og Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapporter, der benyttede driftsomkostningerne som overskudsindikator.

476 Med hensyn til AOE's afkast bemærkes for det andet, som Kommissionen selv anførte i 357. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de resultater af den sammenlignende undersøgelse, som Kommissionen lagde til grund, og som er gengivet i præmis 425 ovenfor, viser, at de overskud, der henføres til AOE's irske filial i Irland i henhold til de anfægtede skatteafgørelser, lå inden for, hvad der kan anses for armslængdeintervaller.

477 Resultaterne af Kommissionens undersøgelse bekræfter følgelig i det væsentlige de konklusioner, der fremgår af de af Irland og Apple Inc. fremlagte ad hoc-rapporter, hvorefter de overskud, der blev henført til AOE's irske filial, lå inden for armslængdeintervallerne. Henset hertil bemærkes i lyset af de betragtninger, der er anført i præmis 455 ovenfor vedrørende undersøgelserne af afregningspriserne, at den omstændighed, at disse resultater snarere er placeret i den lavere ende af et armslængdeinterval, ikke kan svække de nævnte resultater.

478 For så vidt angår de forudgående betragtninger bemærkes, at de klagepunkter, som Irland samt ASI og AOE har gjort gældende over for Kommissionens konstateringer vedrørende metodefejl med hensyn til de afkastningsgrader, som de anfægtede skatteafgørelser accepterede, skal tages til følge.

5. Konklusioner vedrørende Kommissionens vurderinger i relation til dens subsidiære begrundelse

479 De konstateringer, der er anført ovenfor vedrørende fejl i beregningsmetoderne af ASI's og AOE's skattepligtige overskud, godtgør de anfægtede skatteafgørelsers ufuldstændige og undertiden usammenhængende karakter. Disse omstændigheder er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelige som bevis for, at der foreligger en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

480 Kommissionen har ikke godtgjort, at de metodefejl, som den påpegede for så vidt angår de overskudsfordelingsmetoder, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser, nemlig valget af de irske filialer som de testede parter (præmis 351), valget af driftsomkostninger som overskudsindikator (præmis 417) og de accepterede afkastningsgrader ifølge de anfægtede skatteafgørelser (præmis 478), førte til en nedsættelse af ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland. Kommissionen har følgelig ikke godtgjort, at disse afgørelser bibragte disse selskaber en fordel.

481 Under disse omstændigheder skal de anbringender, som Irland samt ASI og AOE har gjort gældende vedrørende den omstændighed, at Kommissionen ikke med sin subsidiære begrundelse har godtgjort, at der i den foreliggende sag forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, tages til følge.

F. Anbringender, hvormed Kommissionens vurderinger i dens alternative begrundelse bestrides (det femte anbringende i sag T-778/16 og det niende anbringende i sag T-892/16)

482 Kommissionens alternative begrundelse fremgår af 369.-403. betragtning til den anfægtede afgørelse og omfatter to alternative led.

483 I 369.-378. betragtning til den anfægtede afgørelse har Kommissionen for det første gjort gældende, at armslængdeprincippet er iboende i anvendelsen af section 25 i TCA 97, og at de anfægtede skatteafgørelser, i det omfang de fraveg dette princip, gav ASI og AOE en selektiv fordel i form af en nedsættelse af beskatningsgrundlaget.

484 I 379.-403. betragtning til den anfægtede afgørelse har Kommissionen for det andet gjort gældende, at selv om det antages, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 ikke er underlagt armslængdeprincippet, bør de anfægtede skatteafgørelser alligevel anses for at indebære en selektiv fordel for ASI og AOE, da afgørelserne i så fald er resultatet af de irske skattemyndigheders skøn.

485 Irland samt ASI og AOE anfægter i det væsentlige Kommissionens vurderinger i de to led i den alternative begrundelse.

1. Det første led af Kommissionens alternative begrundelse

486 Kommissionen fandt i det første led af sin alternative begrundelse, at de anfægtede skatteafgørelser fraveg section 25 i TCA 97, idet armslængdeprincippet er et iboende led i denne bestemmelse (377. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen henviste dernæst til sin subsidiære begrundelse, hvor den fandt, at de anfægtede skatteafgørelser ikke muliggjorde en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og konkluderede følgelig, at disse afgørelser indrømmede ASI og AOE en selektiv fordel (378. betragtning til den anfægtede afgørelse).

487 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at for så vidt som første led af Kommissionens alternative begrundelse er baseret på konstateringer, som indgår i dens subsidiære begrundelse, og Kommissionen som fastslået i præmis 481 ovenfor ikke kan henvise til en sådan begrundelse til støtte for sin konklusion, hvorefter der forelå en fordel i den foreliggende sag, konkluderer Retten, at Kommissionen heller ikke kan henvise til første led af sin principale begrundelse til støtte for sin konklusion om, at der foreligger en selektiv fordel i den foreliggende sag.

488 Henset hertil konkluderer Retten, at Kommissionen med det første led af sin alternative begrundelse ikke har godtgjort, at de anfægtede skatteafgørelser bibragte ASI og AOE en selektiv fordel.

2. Det andet led af Kommissionens alternative begrundelse

489 Kommissionen har i det andet led af sin alternative begrundelse gjort gældende, at selv om det antages, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 ikke er reguleret af armslængdeprincippet, bibragte de anfægtede skatteafgørelser alligevel AOE og ASI en selektiv fordel, for så vidt som de irske skattemyndigheder vedtog disse på grundlag af et skøn.

490 Kommissionen har på den ene side anført, at dens principale begrundelse samt dens subsidiære begrundelse påviste, at de anfægtede skatteafgørelser godkendte de overskudfordelingsmetoder, der førte til en nedsættelse af ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland og indebar en økonomisk fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

491 Kommissionen har på den anden side gjort gældende, at for så vidt som section 25 i TCA 97 ikke definerer objektive kriterier for fordelingen af overskud mellem de forskellige dele af samme ikke-hjemmehørende selskab, er den skønsbeføjelse, som de irske skattemyndigheder råder over ved anvendelsen af denne bestemmelse, ikke baseret på objektive kriterier i relation til skatteordningen, hvilket giver anledning til en formodning om, at de anfægtede skatteafgørelser er selektive. Kommissionen har endvidere undersøgt 11 skatteafgørelser, som Irland har fremsendt, og den konstaterede et vist antal uoverensstemmelser, på grundlag af hvilke den fandt, at de irske

skattemyndigheders afgørelsespraksis var skønsmæssig, idet der ikke blev anvendt ensartede kriterier med henblik på at fastslå de overskud, der skulle henføres til irske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber ved anvendelsen af section 25 i TCA 97.

492 Kommissionen konkluderede heraf, at de irske skattemyndigheder traf de anfægtede skatteafgørelser skønsmæssigt i mangel af objektive kriterier for så vidt angik skattesystemet, og at disse afgørelser derfor bør anses for at give ASI og AOE en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

493 For så vidt angår Kommissionens betragtninger bemærker Retten for det første, at da hverken Kommissionens principale begrundelse eller subsidiære begrundelse godtgør, at der forelå en fordel, kan Kommissionen, som beskrevet ovenfor, ikke alene med sin alternative begrundelse godtgøre, at der forelå en selektiv fordel i den foreliggende sag. Selv om det således antages, at skattemyndighederne rådede over skønsmæssige beføjelser, indebærer dette ikke nødvendigvis, at den skønsmæssige beføjelse er blevet anvendt således, at skattebyrden for den, der begunstiges af den skattemæssige afgørelse, nedsættes i forhold til den, der normalt ville have påhvilet den pågældende.

494 Kommissionens alternative begrundelse er således ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at der foreligger statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

495 Det bemærkes for det andet, at Kommissionen under alle omstændigheder ikke har godtgjort, at de irske myndigheder havde gjort brug af vide skønsmæssige beføjelser i den foreliggende sag.

496 Retten henviser således til retspraksis, hvorefter det for at fastslå en skatteforanstaltnings selektive karakter ikke er nødvendigt at konstatere, at de kompetente nationale myndigheder har en skønsmæssig beføjelse til at indrømme begunstigelsen heraf. Den omstændighed, at et sådant skøn foreligger, kan imidlertid give disse myndigheder mulighed for at begunstige bestemte virksomheder eller produktioner til skade for andre, navnlig hvis de kompetente myndigheder har en skønsbeføjelse, som gør det muligt at fastslå de begunstigede og vilkårene for den indrømmede foranstaltning på grundlag af kriterier, der er fremmede for skatteordningen (dom af 25.7.2018, Kommissionen mod Spanien m.fl., C-128/16 P, EU:C:2018:591, præmis 55).

497 Det bemærkes, at Kommissionen i 381. betragtning til den anfægtede afgørelse blot hævdede, at Irland ikke havde fastlagt en objektiv standard for overskudsfordeling for et ikke-hjemmehørende selskab med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97. I samme 381. betragtning konkluderede den deraf, at det betød, at »[de irske skattemyndigheders] skønsbeføjelse ved anvendelsen af denne bestemmelse ikke [var] baseret på objektive kriterier vedrørende skattesystemet, hvilket giver anledning til en formodning om en selektiv fordel«.

498 Som det er fastslået i præmis 238 og 239 ovenfor, skal der med henblik på at fastslå de overskud, der skal henføres til filialerne i henhold til section 25 i TCA 97, imidlertid foretages en objektiv analyse af de faktiske omstændigheder, hvilken for det første omfatter identificering af de aktiviteter, der udføres af filialen, de aktiver, som den benytter i forbindelse med disse aktiviteter, og de hermed forbundne risici, som den påtager sig, og for det andet fastlæggelse af markedsværdien af denne type aktiviteter. En sådan analyse svarer i det væsentlige til den, der foreslås i henhold til AOA-tilgangen.

499 Kommissionen har følgelig ikke grundlag for at hævde, at de irske skattemyndigheders anvendelse af section 25 i TCA 97 ikke omfatter anvendelse af ensartede kriterier med henblik på fastlæggelse af de overskud, der skal henføres til irske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber.

500 Det er ganske vist korrekt, at de irske skattemyndigheders anvendelse af section 25 i TCA 97 for så vidt angår de anfægtede skatteafgørelser ikke er tilstrækkeligt godtgjort i den foreliggende sag. Som det fremgår af præmis 347 og 433 ovenfor, var oplysningerne om og beviserne for en sådan anvendelse meget knappe. Denne mangel på en dokumenteret undersøgelse er ganske vist en beklagelig metodefejl for så vidt angår beregningen af de skattepligtige overskud i ASI og AOE, der blev

godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser. En sådan fejl er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre, at de anfægtede skatteafgørelser var resultatet af de irske skattemyndigheders vide skønsbeføjelser.

501 Det bemærkes for det tredje, at de 11 skatteafgørelser vedrørende henføring af overskud til irske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber, som Kommissionen undersøgte i 385.-395. betragtning til den anfægtede afgørelse, ikke godtgør, at de irske skattemyndigheder råder over vide skønsmæssige beføjelser, der favoriserer de begunstigede selskaber i forhold til andre selskaber i en sammenlignelig situation.

502 Som det fremgår af 385.-395. betragtning til den anfægtede afgørelse angik hver af disse 11 skatteafgørelser selskaber, hvis aktiviteter var helt forskellige. Kommissionen anførte imidlertid selv i 88. betragtning til den anfægtede afgørelse, at henføring af overskud mellem flere forbundne selskaber afhænger af de udførte funktioner, de påtagne risici og de anvendte aktiver for så vidt angår hvert enkelt selskab. Retten bemærker hertil, at den omstændighed i sig selv, at de 11 skatteafgørelser godkender forskellige overskudsfordelingsmetoder, netop skyldes, at de skattepligtiges situationer er forskellige. Den omstændighed, at der blev taget hensyn til de forskellige situationer, da de omhandlede skatteafgørelser blev truffet, godtgør således ikke, at de irske skattemyndigheder rådede over et skøn.

503 Det følger af ovenfor anførte betragtninger, at Kommissionen ikke kan påberåbe sig andet led af sin alternative begrundelse til støtte for sin konklusion om, at der forelå en selektiv fordel i den foreliggende sag.

504 De anbringender, som Irland samt ASI og AOE har gjort gældende, hvorefter Kommissionen ikke med sin alternative begrundelse har godtgjort en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF i den foreliggende sag, skal derfor tages til følge, uden at det er fornødent at undersøge de klagepunkter vedrørende tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter og tilsidesættelse af retten til at blive hørt, som ASI og AOE har påberåbt sig til imødegåelse af vurderingerne i Kommissionens alternative begrundelse.

G. Konklusioner vedrørende Kommissionens vurdering af, at der forelå en selektiv fordel

505 Henset til de i præmis 312, 481 og 504 ovenfor anførte konklusioner, hvorefter de anbringender, som er blevet gjort gældende af Irland samt af ASI og AOE, til imødegåelse af de af Kommissionen anførte vurderinger i dens principale, dens subsidiære og dens alternative begrundelse, bemærkes, at Kommissionen i den foreliggende sag ikke har godtgjort, at de irske skattemyndigheder med vedtagelsen af de anfægtede skatteafgørelser indrømmede ASI og AOE en selektiv fordel i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 107, stk. 1, TEUF.

506 I denne henseende bemærkes, at Kommissionens kvalificering af en foranstaltning som statsstøtte, som anført ovenfor i præmis 100, ifølge fast retspraksis forudsætter, at betingelserne for en sådan kvalificering er opfyldt.

507 Da Kommissionen i den foreliggende sag ikke har ført tilstrækkeligt bevis for, at der var tale om en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal den anfægtede afgørelse i det hele annulleres, uden at det er fornødent at undersøge de øvrige anbringender, som er blevet gjort gældende af Irland samt ASI og AOE.

IV. Sagsomkostninger

508 I henhold til procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagen, pålægges den at bære sine egne omkostninger og at betale Irlands omkostninger i sag T-778/16 samt ASI's og AOE's omkostninger i overensstemmelse med disse parters påstande herom.

509 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, bærer Irland sine egne omkostninger i sag T-892/16, og Storhertugdømmet Luxembourg, Republikken Polen og EFTA-Tilsynsmyndigheden bærer hver deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Syvende Udvidede Afdeling):

1) Sagerne T-778/16 og T-892/16 forenes med henblik på denne dom.

2) Kommissionens afgørelse (EU) 2017/1283 af 30. august 2016 om statsstøtte SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), ydet af Irland til fordel for Apple, annulleres.

3) Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler Irlands omkostninger i sag T-778/16 samt Apple Sales Internationals og Apple Operations Europes omkostninger.

4) Irland bærer sine egne omkostninger i sag T-892/16, og Storhertugdømmet Luxembourg, Republikken Polen og EFTA-Tilsynsmyndigheden bærer hver deres egne omkostninger.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. juli 2020.

Underskrifter

Indhold

I. Tvistens baggrund 2

A. Apple-koncernens historie 2

1. Apple-koncernen 2

2. ASI og AOE 3

a) Selskabsstrukturen 3

b) Aftale om omkostningsdeling 3

c) Markedsføringsaftalen 3

3. De irske filialer 4

B. De anfægtede skatteafgørelser 4

1. Skatteafgørelsen fra 1991 4

a) Beskatningsgrundlaget for ACL, der var forgænger for AOE 4

b) Beskatningsgrundlaget for ASI's forgænger, ACAL 5

2. Skatteafgørelsen fra 2007 5

C. Den administrative procedure for Kommissionen 6

D. Den anfægtede afgørelse 6

1. Eksistensen af en selektiv fordel 7

a) Referencerammen 7

b) Armslængdeprincippet 7

c) Selektiv fordel som følge af, at overskud fra ASI's og AOE's IP-licenser ikke blev henført til de irske filialer (principal begrundelse) 8

d) Selektiv fordel som følge af uhensigtsmæssige metodevalg vedrørende henførelse af overskud til ASI's og AOE's irske filialer (subsidiær begrundelse) 8

e) Selektiv fordel som følge af, at de anfægtede skatteafgørelser udgør en undtagelse fra referencerammen, selv om det antages, at denne alene omfatter section 25 i TCA 97, idet afgørelserne ikke respekterer armslængdeprincippet (alternativ begrundelse) 9

f) Konklusionen vedrørende den selektive fordel 9

2. Uforenelighed, retsstridighed og tilbagesøgning af støtten 9

3. Afgørelsens dispositive del 10

II. Retsforhandlinger og parternes påstande 11

A. Sag T-778/16 11

1. Dommerkollegiets sammensætning og prioriteret behandling 11

2. Interventioner 11

3. Anmodninger om fortrolig behandling 11

4. Parternes påstande 12

B. Sag T-892/16 12

1. Dommerkollegiets sammensætning, prioriteret behandling og sagernes forening 12

2. Interventioner 13

3. Anmodninger om fortrolig behandling 13

4. Parternes påstande 13

C. Sagernes forening og retsforhandlingernes mundtlige del 14

III. Retlige bemærkninger 14

A. Forening af sagerne T-778/16 og T-892/16 med henblik på den afgørelse, hvorved sagens behandling afsluttes 14

B. De påberåbte anbringender og opbygningen af de foreliggende sagers behandling 15

C. Anbringenderne vedrørende Kommissionens overskridelse af sine beføjelser og dens indgreb i medlemsstaternes beføjelser, navnlig under tilsidesættelse af princippet om skattemæssig autonomi (det ottende anbringende i sag T-778/16 og det fjortende anbringende i sag T-892/16) 16

D. Anbringenderne om, at Kommissionens principale begrundelse indeholdt fejl 19

1. Fælles undersøgelse af kriterierne fordel og selektivitet (delvist det andet anbringende i sag T-778/16) 20

2. Fastlæggelse af referencerammen og vurderinger vedrørende normal beskatning i henhold til irsk ret (delvist det første og det andet anbringende i sag T-778/16 og det første, det andet og det femte anbringende i sag T-892/16) 21

a) Referencerammen 21

b) Kommissionens vurderinger af den almindelige overskudsbeskatning i henhold til irsk skatteret 24

1) Anvendelsen af section 25 i TCA 97 (delvist det andet anbringende i sag T-778/16 og delvist det første anbringende i sag T-892/16) 25

2) Armslængdeprincippet (delvist det første og det tredje anbringende i sag T-778/16 og delvist det første og det andet anbringende i sag T-892/16) 27

i) Kommissionens mulighed for at støtte sig på armslængdeprincippet med henblik på at undersøge, om der forelå en selektiv fordel 27

ii) Spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen anvendte armslængdeprincippet korrekt i sin principale begrundelse 32

3) AOA-tilgangen (delvist det andet og det fjerde anbringende i sag T-778/16 og det femte anbringende i sag T-892/16) 32

i) Kommissionens mulighed for at støtte sig på AOA-tilgangen 33

ii) Spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen anvendte AOA-tilgangen korrekt i sin principale begrundelse 34

4) Konklusioner vedrørende fastlæggelse af referencerammen og vurderingerne vedrørende normal beskatning ifølge irsk ret 34

3. Kommissionens vurderinger af aktiviteterne i Apple-koncernen (det første anbringende i sag T-778/16 og det tredje og det fjerde anbringende i sag T-892/16) 35

a) Aktiviteterne i ASI's irske filial 35

b) Aktiviteter i AOE's irske filial 39

c) Aktiviteter uden for ASI's og AOE's filialer 41

1) Strategisk beslutningstagning i Apple-koncernen 41

2) ASI's og AOE's beslutningstagning 42

d) Konklusioner vedrørende aktiviteterne i Apple-koncernen 42

4. Konklusion vedrørende Kommissionens vurdering, hvorefter der ifølge dens principale begrundelse fandtes en selektiv fordel 43

E. Anbringender, hvormed Kommissionens vurderinger i dens subsidiære begrundelse anfægtes (det fjerde anbringende i sag T-778/16 og det ottende anbringende i sag T-892/16) 43

1. Vurderingen af de overskudsfordelingsmetoder, som blev godkendt ved de anfægtede skatteafgørelser i lyset af TNMM 44

2. Valget af ASI's og AOE's irske filialer som den »testede part« ved anvendelsen af overskudsfordelingsmetoderne 45

3. Valg af driftsomkostninger som overskudsindikator 48

a) Valg af driftsomkostninger som overskudsindikator for ASI's irske filial 48

1) Hensigtsmæssig overskudsindikator 49

2) Omsætningsrisiko 51

3) Produktgarantirisikoen 52

4) Risici forbundet med aktiviteter udført af tredjepartsleverandører 53

b) Valget af driftsomkostninger som overskudsindikator for AOE's irske filial 54

c) Konklusioner vedrørende valget af driftsomkostninger som overskudsindikator 55

4. De afkastningsgrader, som accepteres i de anfægtede skatteafgørelser 55

a) Afkast af ASI's og AOE's irske filialer ifølge skatteafgørelsen fra 1991 57

b) Afkast af ASI's og AOE's irske filialer som godkendt ved skatteafgørelsen fra 2007 59

1) Valget af selskaber til den sammenlignende analyse 59

2) Kommissionens korrigerede sammenlignende undersøgelse 61

5. Konklusioner vedrørende Kommissionens vurderinger i relation til dens subsidiære begrundelse 63

F. Anbringender, hvormed Kommissionens vurderinger i dens alternative begrundelse bestrides (det femte anbringende i sag T-778/16 og det niende anbringende i sag T-892/16) 63

1. Det første led af Kommissionens alternative begrundelse 64

2. Det andet led af Kommissionens alternative begrundelse 64

G. Konklusioner vedrørende Kommissionens vurdering af, at der forelå en selektiv fordel 66

IV. Sagsomkostninger 67